

Urteil vom 04. Mai 2022, I R 46/18

Zur Höhe der Gebühr bei Rücknahme eines Antrags auf verbindliche Auskunft

ECLI:DE:BFH:2022:U.040522.IR46.18.0

BFH I. Senat

AO § 89 Abs 7 S 2, FGO § 102, AEO § 89 Nr 4.5.2, AO § 5

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 20. Februar 2018, Az: 5 K 1287/16

Leitsätze

Im Fall der Rücknahme eines Antrags auf verbindliche Auskunft führt AEO zu § 89 Nr. 4.5.2 nicht zu einer Ermessensreduzierung auf Null in der Weise, dass die Gebührenermäßigung (§ 89 Abs. 7 Satz 2 AO) nach den Maßgaben der Bemessung einer Zeitgebühr auszurichten ist.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 20.02.2018 - 5 K 1287/16 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten über die Höhe der Gebühren für den Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft.
- 2** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine KG mit Sitz im Inland. Da mehrere ihrer Gesellschafter planten, einen Zweitwohnsitz im Ausland zu begründen, beantragte sie am 09.12.2013 beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) die Erteilung einer verbindlichen Auskunft. Gegenstand dieses Auskunftersuchens war die steuerliche Entstrickung ihrer Wirtschaftsgüter, insbesondere ihrer Beteiligungen. Die Klägerin gab an, dass aufgrund der Höhe des Gegenstandswerts von der Höchstgebühr gemäß § 89 Abs. 5 der Abgabenordnung (AO) i.V.m. § 34 des Gerichtskostengesetzes (GKG) auszugehen sei.
- 3** Infolge des Antrags kam es zu umfangreichen rechtlichen Prüfungen durch die zuständige Veranlagungsstelle des FA, das Landesamt für Steuern und das Ministerium der Finanzen des Landes Rheinland-Pfalz sowie zu einer Besprechung mit den steuerlichen Vertretern der Klägerin beim Landesamt für Steuern und zu mehreren Telefon- und E-Mail-Kontakten. Nachdem das FA mündlich mitgeteilt hatte, dass auf Grundlage des dargestellten Sachverhalts die beantragte verbindliche Auskunft nicht erteilt werden könne, wurden auch alternative Sachverhaltsgestaltungen diskutiert. Der letzte Kontakt fand am 25.04.2014 statt. Aus Sicht der Finanzverwaltung blieb es dabei, dass der Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft abzulehnen sei.
- 4** Mit Schreiben vom 24.06.2014 nahm die Klägerin ihren Antrag auf Erteilung der verbindlichen Auskunft zurück. Als Grund gab sie an, die Gesellschafter hätten von den Überlegungen zur Verlagerung ihres Wohnsitzes in das Ausland Abstand genommen.
- 5** Mit Bescheid vom 09.04.2015 setzte das FA für die Bearbeitung des Auskunftersuchens gemäß § 89 Abs. 3 bis 7 AO eine Gebühr in Höhe von 98.762 € fest. Bei der Berechnung ging das FA von einem Gegenstandswert in Höhe von

30 Mio. € (Höchstbetrag) aus, der grundsätzlich eine Gebühr in Höhe von 109.736 € zur Folge gehabt hätte. Wegen der Rücknahme des Antrags sei es aber sachgerecht, diese Gebühr gemäß § 89 Abs. 7 Satz 2 AO und Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) zu § 89 Nr. 4.5.2 um 10 % auf 98.762 € zu ermäßigen. Die Minderung sei auf der Grundlage des bisherigen Bearbeitungsaufwands von ca. 156 Stunden (Arbeitszeiten des FA, des Landesamts für Steuern und des Ministeriums der Finanzen des Landes Rheinland-Pfalz) und des bis zur endgültigen Entscheidung über den Antrag noch ausstehenden Aufwands von schätzungsweise 10 bis 15 Stunden ermittelt worden. Ein Einspruch der Klägerin blieb erfolglos.

- 6** Die hiergegen gerichtete Klage, mit der die Klägerin die Herabsetzung der Gebühr auf 15.600 € begehrte, hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Rheinland-Pfalz führte in seinem Urteil vom 20.02.2018 - 5 K 1287/16 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 701) im Wesentlichen aus, dass die Berechnung der Gebühr durch eine anteilige Reduzierung der Wertgebühr (im Verhältnis der bisher geleisteten Stunden zu den voraussichtlich bis zur Erteilung der Auskunft noch zu leistenden Stunden) nicht mit der für die Verwaltung bindenden Ermessensrichtlinie in AEAO zu § 89 Nr. 4.5.2 vereinbar sei. Durch die Rücknahme des Antrags entfalle der Gebührenzweck der Vorteilsabschöpfung, so dass es nur noch auf den Gebührenzweck der Kostendeckung ankomme. Dies führe unter Berücksichtigung von AEAO zu § 89 Nr. 4.5.2 zu einer Ermessensreduzierung auf Null, lediglich die Zeitgebühr in Höhe von 15.600 € abzurechnen (156 Stunden x 100 € pro Stunde).
- 7** Das FA rügt mit seiner Revision die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8** Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9** Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Vorinstanz hat zu Unrecht eine Ermessensreduzierung auf Null angenommen und die Gebühr gemäß § 89 Abs. 7 Satz 2 AO auf 15.600 € ermäßigt. Vielmehr ist der angefochtene Bescheid, in dem das FA die Gebühr auf 98.762 € festgesetzt hat, frei von Ermessensfehlern (§ 102 FGO).
- 10** 1. Nach § 89 Abs. 3 Satz 1 AO wird für die Bearbeitung eines Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft eine Gebühr erhoben (allgemein zur Verfassungsmäßigkeit dieses Gebührentatbestands Senatsurteil vom 30.03.2011 - I R 61/10, BFHE 232, 406, BStBl II 2011, 536; Senatsbeschluss vom 30.03.2011 - I B 136/10, BFHE 232, 395; Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22.04.2015 - IV R 13/12, BFHE 250, 295, BStBl II 2015, 989; vom 27.11.2019 - II R 24/17, BFHE 267, 292, BStBl II 2020, 528).
- 11** Die Gebühr wird gemäß § 89 Abs. 4 Satz 1 AO primär nach dem Wert berechnet, den die verbindliche Auskunft für den Antragsteller hat (Gegenstandswert); hierfür verweist § 89 Abs. 5 AO auf eine entsprechende Anwendung von § 34 GKG. Sofern ein Gegenstandswert nicht bestimmbar ist und auch nicht durch Schätzung bestimmt werden kann, ist gemäß § 89 Abs. 6 Satz 1 AO eine Zeitgebühr zu berechnen; sie beträgt 50 € je angefangene halbe Stunde Bearbeitungszeit.
- 12** 2. § 89 Abs. 7 Satz 1 AO bestimmt, dass auf die Gebühr ganz oder teilweise verzichtet werden "kann", wenn ihre Erhebung nach der Lage des Einzelfalls unbillig wäre. Nach § 89 Abs. 7 Satz 2 AO "kann" die Gebühr insbesondere ermäßigt werden, wenn ein Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft vor Bekanntgabe der Entscheidung der Finanzbehörde zurückgenommen wird.
- 13** § 89 Abs. 7 Satz 1 und 2 AO sind Ermessensvorschriften i.S. des § 5 AO. Hinsichtlich des in § 89 Abs. 7 Satz 2 AO geregelten Ermessens, die Gebühr im Fall der Rücknahme eines Antrags zu ermäßigen, hat die Finanzverwaltung in AEAO zu § 89 Nr. 4.5.2 eine ermessenslenkende und für die nachgeordneten Behörden bindende Verwaltungsvorschrift erlassen. Danach "ist wie folgt zu verfahren:
 - Hat die Finanzbehörde noch nicht mit der Bearbeitung des Antrags begonnen, ist die Gebühr auf Null zu ermäßigen. In diesem Fall kann aus Vereinfachungsgründen bereits von der Erteilung eines Gebührenbescheids abgesehen werden.

- Hat die Finanzbehörde bereits mit der Bearbeitung des Antrags begonnen, ist der bis zur Rücknahme des Antrags angefallene Bearbeitungsaufwand angemessen zu berücksichtigen und die Gebühr anteilig zu ermäßigen."
- 14 3. Soweit die Finanzbehörden ermächtigt sind, nach ihrem Ermessen zu entscheiden, überprüfen die Steuergerichte auch, ob der angefochtene Verwaltungsakt rechtswidrig ist, weil die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht ist (§ 102 FGO). Sind Ermessensrichtlinien erlassen, überprüfen die Steuergerichte, ob sich die Behörde an die Richtlinie gehalten hat, ob die erlassene Ermessensrichtlinie die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einhält und ob sie von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung entsprechenden Weise Gebrauch macht (Senatsurteil vom 31.05.2017 - I R 92/15, BFHE 259, 387, BStBl II 2019, 14, m.w.N.).
 - 15 4. Nach diesen Maßgaben ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass im Streitfall die Voraussetzungen für die Festsetzung einer Gebühr gemäß § 89 Abs. 3 AO vorliegen. Da zwischen den Beteiligten hierüber kein Streit besteht, sieht der Senat insofern von weiteren Ausführungen ab. Entsprechendes gilt für die Voraussetzungen der Gebührenermäßigung gemäß § 89 Abs. 7 Satz 2 AO aufgrund der Rücknahme des Antrags durch die Klägerin vor Bekanntgabe der Entscheidung des FA über die Erteilung der verbindlichen Auskunft.
 - 16 5. Die Annahme des FG, aufgrund einer Ermessensreduzierung auf Null sei die Gebühr auf eine Zeitgebühr in Höhe von 15.600 € zu ermäßigen, war dagegen rechtsfehlerhaft.
 - 17 a) Eine entsprechende Ermessensreduzierung auf Null folgt insbesondere nicht aus AEAO zu § 89 Nr. 4.5.2. Zwar handelt es sich hierbei um eine ermessenslenkende und für das FA bindende Verwaltungsvorschrift. Diese Vorschrift schreibt aber lediglich vor, den bis zur Rücknahme des Antrags angefallenen Bearbeitungsaufwand "angemessen" zu berücksichtigen und die Gebühr "anteilig" zu ermäßigen. Weitere Vorgaben zur konkreten Berechnung der Ermäßigung enthält sie nicht.
 - 18 Entgegen der Auffassung des FG kann AEAO zu § 89 Nr. 4.5.2 somit keine generelle Begrenzung auf die Zeitgebühr entnommen werden. Vielmehr sind deren Vorgaben auch bei einer --vom FA zugrunde gelegten-- proportionalen Reduzierung der Wertgebühr im Verhältnis des bisherigen zu dem noch ausstehenden Bearbeitungsaufwand erfüllt. Dabei war auch zu berücksichtigen, dass das FG die Ermessensrichtlinie nicht selbst auslegen durfte, sondern darauf beschränkt war zu prüfen, ob die vom FA vorgenommene Auslegung möglich ist (vgl. allgemein Senatsbeschluss vom 27.07.2011 - I R 44/10, BFH/NV 2011, 2005, m.w.N.).
 - 19 Im Übrigen bezieht sich die Ermäßigung nach § 89 Abs. 7 Satz 2 AO auf "die Gebühr" (ebenso AEAO zu § 89 Nr. 4.5.2). Damit kann als Ausgangspunkt nur diejenige Gebühr gemeint sein, die sich zuvor aus § 89 Abs. 4 bis 6 AO ergeben hat. Ein grundsätzlicher Wechsel von der Wert- zur Zeitgebühr (oder umgekehrt) ist dagegen nicht vorgesehen.
 - 20 b) Die vom Gesetzgeber verfolgten Gebührenzwecke führen ebenfalls nicht zu der vom FG angenommenen Ermessensreduzierung auf Null.
 - 21 Der Gebührenpflicht für den Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft liegen die Gebührenzwecke der Kostendeckung für die Bearbeitung des Antrags und der Abschöpfung des vom Antragsteller erlangten Vorteils zugrunde (Senatsurteil in BFHE 232, 406, BStBl II 2011, 536, m.w.N.; BFH-Urteil in BFHE 250, 295, BStBl II 2015, 989). Obwohl Letzteres im Fall der Rücknahme des Antrags nicht in vollem Umfang zum Tragen kommt, bedeutet dies nicht, bei der Gebührenerhebung nur noch die Kostendeckungsfunktion berücksichtigen zu dürfen (vgl. auch Senatsurteil vom 09.03.2016 - I R 66/14, BFHE 253, 199, BStBl II 2016, 706). Zwar kommt es wegen der Rücknahme des Antrags weder zu der angestrebten Bindungswirkung einer positiven Auskunft noch zu einem rechtsbehelfsfähigen negativen Bescheid. Für den Steuerpflichtigen bleibt aber auch im Fall einer sich nur abzeichnenden Negativauskunft der Vorteil, eine drohende Steuerbelastung vermeiden zu können, indem er den dargelegten Sachverhalt nicht verwirklicht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 250, 295, BStBl II 2015, 989 zur Negativauskunft). Dieser Vorteil ist im Streitfall noch dadurch verstärkt, dass im Rahmen des Auskunftsverfahrens zusätzlich über alternative Sachverhaltsgestaltungen diskutiert worden ist.
 - 22 6. Aufgrund der rechtsfehlerhaften Annahme einer Ermessensreduzierung auf Null war die Vorentscheidung aufzuheben. Die Sache ist spruchreif und führt zur Abweisung der Klage. Auf Grundlage des nach § 102 FGO

beschränkten Prüfungsmaßstabs sind keine Ermessensfehler des FA erkennbar.

- 23** a) Das FA hat für die Gebührenermäßigung nach § 89 Abs. 7 Satz 2 AO als Ausgangspunkt zutreffend auf die Wertgebühr nach § 89 Abs. 4 AO abgestellt; die Voraussetzungen für die Erhebung einer Zeitgebühr nach § 89 Abs. 6 AO waren nicht erfüllt.
- 24** Über die Berechnung der vollen Wertgebühr besteht zwischen den Beteiligten zu Recht kein Streit, so dass der Senat hierzu von weiteren Ausführungen absieht. Auf Grundlage des von den Beteiligten angenommenen Höchstbetrags von 30 Mio. € beträgt sie 109.736 € (§ 89 Abs. 5 AO i.V.m. § 34 GKG).
- 25** b) Wie bereits dargelegt, ist die vom FA vorgenommene Kürzung nach dem Verhältnis des bisherigen zu dem noch ausstehenden Bearbeitungsaufwand mit den Vorgaben der ermessenslenkenden AEAO zu § 89 Nr. 4.5.2 und den Gebührenzwecken vereinbar. Da dem bisher beim FA, dem Landesamt für Steuern und dem Ministerium der Finanzen des Landes Rheinland-Pfalz angefallenen Bearbeitungsaufwand von 156 Stunden ein noch ausstehender Bearbeitungsaufwand von schätzungsweise 10 bis 15 Stunden gegenübersteht, führt dies im Streitfall zu der vom FA angenommenen Reduzierung der Wertgebühr um 10 %.
- 26** c) Das FA hat durch seine Ermessensausübung auch nicht gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und das daraus abgeleitete Äquivalenzprinzip verstoßen, nach dem Gebühren in keinem Missverhältnis zu der von der öffentlichen Gewalt gebotenen Leistung stehen dürfen (vgl. hierzu allgemein Senatsurteil in BFHE 232, 406, BStBl II 2011, 536, m.w.N. zur Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts). Dass die auf 98.762 € ermäßigte Wertgebühr das 6,3-fache der reinen Zeitgebühr beträgt, reicht hierfür nicht aus.
- 27** In diesem Zusammenhang hat das FA ermessensfehlerfrei berücksichtigt, dass auch bei einer Negativauskunft grundsätzlich die volle Wertgebühr angefallen wäre (Senatsurteil vom 05.02.2014 - I R 34/12, BFH/NV 2014, 1014, allerdings mit dem Hinweis auf eine etwaige Reduzierung nach § 89 Abs. 7 AO; BFH-Urteil in BFHE 250, 295, BStBl II 2015, 989; a.A. Roser in Gosch, § 89 AO Rz 94.3; Seer in Tipke/Kruse, § 89 AO Rz 70; Seer, Finanz-Rundschau 2017, 161) und trotz Antragsrücknahme der Gebührenzweck der Vorteilsabschöpfung nicht vollständig entfallen ist. Darüber hinaus hat das FA ermessensfehlerfrei berücksichtigt, dass die Gebühr im Streitfall ohnehin schon durch den Höchstbetrag des Gegenstandswerts begrenzt war.
- 28** 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de