

Urteil vom 03. Juli 2025, IV R 6/23

Zur Gebührenfestsetzung für eine von mehreren Personen beantragte verbindliche Auskunft

ECLI:DE:BFH:2025:U.030725.IVR6.23.0

BFH IV. Senat

AO § 89 Abs 2 S 5, AO § 89 Abs 2 S 6, AO § 89 Abs 3 S 2, FGO § 40 Abs 1, FGO § 100 Abs 1, FGO § 100 Abs 2, StAusKv § 1 Abs 2 S 1

vorgehend FG Münster, 08. Februar 2023, Az: 6 K 1330/20 AO

Leitsätze

1. Beantragen mehrere Personen die Erteilung einer verbindlichen Auskunft, kommt es für die Beantwortung der Frage, ob ihnen gegenüber gemäß § 89 Abs. 3 Satz 2 der Abgabenordnung (AO) nur eine Gebühr festzusetzen ist, deren Gesamtschuldner sie sind, nicht darauf an, ob die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 Satz 1 der Steuer-Auskunftsverordnung gegeben sind. Maßgebend ist vielmehr, ob die verbindliche Auskunft den Antragstellern gegenüber tatsächlich einheitlich erteilt worden ist.
2. Erlässt das Finanzamt gegenüber allen Personen, die die verbindliche Auskunft beantragt haben, einen Gebührenbescheid, in dem es jeweils eine Höchstgebühr für die erteilte verbindliche Auskunft festsetzt, statt gemäß § 89 Abs. 3 Satz 2 AO nur eine Höchstgebühr festzusetzen, deren Gesamtschuldner die Antragsteller sind, können die Antragsteller die Rechtmäßigkeit der Gebührenbescheide im Rahmen einer Anfechtungsklage überprüfen lassen.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 08.02.2023 - 6 K 1330/20 AO aufgehoben.

Die gegen die Kläger gerichteten Gebührenbescheide vom 29.05.2019 und die Einspruchsentscheidungen vom 03.04.2020 werden aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist die Gebührenfestsetzung für eine von mehreren Personen beantragte verbindliche Auskunft, die eine mehrstufige Umstrukturierungsmaßnahme betrifft.
- 2 Die Klägerinnen beziehungsweise Kläger und Revisionsbeklagten zu 1. bis 8. (Kläger) waren teils unmittelbar und teils mittelbar über die N GmbH & Co. KG an einer Holdinggesellschaft beteiligt. Die Beteiligungen waren teilweise mit einem Ertragsnießbrauch belastet.
- 3 Um eine Veräußerung der Gesellschaftsanteile an fremde Dritte zu verhindern, wollten die Kläger eine neue GmbH errichten, in der die Gesellschaftsanteile der Kläger an der Holdinggesellschaft gebündelt und vinkuliert werden sollten. Hierzu wollten sie ihre Anteile an der Holdinggesellschaft zunächst in eine neu zu gründende GmbH & Co. KG einlegen. Anschließend sollte ein Formwechsel in eine GmbH vollzogen werden.
- 4 Die Kläger beantragten gemeinsam mit Schreiben vom 12.04.2019 beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) in Bezug auf die geplante mehrstufige Umstrukturierung die Erteilung einer verbindlichen Auskunft. Ziel war

die Klärung der Frage, ob die geplante Umstrukturierung ohne Aufdeckung stiller Reserven vollzogen werden kann.

- 5 Im Schreiben vom 12.04.2019 waren als Antragsteller alle Kläger namentlich bezeichnet. Der Sachverhalt enthielt Angaben zu den einzelnen Beteiligungsverhältnissen sowie zu dem Ertragsnießbrauch, mit dem die Beteiligungen teilweise belastet waren. Gegenstand des Auskunftsersuchens waren sechs Rechtsfragen zu dem geplanten Umstrukturierungsvorgang. In dem Antrag wurde darauf hingewiesen, dass der Sachverhalt von mehreren Personen gleichermaßen verwirklicht und daher die Auskunft von mehreren Beteiligten gemeinsam beantragt werde.
- 6 Das FA erteilte mit Schreiben jeweils vom 29.05.2019 acht inhaltsgleiche verbindliche Auskünfte gegenüber den Klägern. Wegen der fehlerhaften Bezeichnung einer der beteiligten Gesellschaften korrigierte es die zunächst erteilten Auskünfte mit Schreiben vom 28.06.2019.
- 7 Mit acht Gebührenbescheiden vom 29.05.2019 setzte das FA --wie vorab bereits angekündigt-- gegenüber den Klägern ausgehend vom gesetzlichen Gebührenhöchstwert jeweils eine Gebühr in Höhe von 109.736 € fest.
- 8 Hiergegen wandten sich die Kläger mit ihren Einsprüchen vom 26.06.2019, mit denen sie den Erlass eines gemeinsamen Gebührenbescheids über 109.736 € beziehungsweise hilfsweise die Herabsetzung der festgesetzten Gebühr auf jeweils 13.717 € beehrten. Das FA wies die Einsprüche mit Einspruchsentscheidungen vom 03.04.2020 als unbegründet zurück.
- 9 Die nachfolgenden Klagen, mit denen die Kläger ihr Begehren weiterverfolgten, hatten demgegenüber Erfolg. Es könne --so das Finanzgericht (FG)-- gemäß § 89 Abs. 3 Satz 2 der Abgabenordnung (AO) nur eine Auskunftsgebühr nach dem Höchstbetrag gegenüber allen Klägern als Gesamtschuldner angesetzt werden. Der Erlass mehrerer Gebührenbescheide über die Höchstgebühr sei rechtswidrig. Dementsprechend verpflichtete das FG das FA zum Erlass eines gemeinsamen Gebührenbescheids gegenüber allen Klägern als Gesamtschuldner in Höhe von 109.736 €.
- 10 Hiergegen richtet sich die Revision des FA, mit der es die Verletzung von Bundesrecht rügt.
- 11 Das FA beantragt, das Urteil des FG Münster vom 08.02.2023 - 6 K 1330/20 AO aufzuheben und die Klagen als unbegründet abzuweisen.
- 12 Die Kläger beantragen, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision ist begründet. Sie führt aus verfahrensrechtlichen Gründen zur Aufhebung des erstinstanzlichen Urteils und zu einem hiervon abweichenden Urteilsausspruch (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), da das FG zu Unrecht ein Verpflichtungsurteil erlassen hat (hierzu unter 1.). In der Sache bleibt die Revision des FA jedoch ohne Erfolg, denn die angefochtenen Gebührenbescheide vom 29.05.2019 und die hierzu ergangenen Einspruchsentscheidungen vom 03.04.2020 sind rechtswidrig. Das FA hat die verbindliche Auskunft den Klägern gegenüber einheitlich erteilt, so dass gemäß § 89 Abs. 3 Satz 2 AO nur eine Gebühr festzusetzen war (hierzu unter 2.). Den Anfechtungsklagen der Kläger ist somit stattzugeben (hierzu unter 3.).
- 14 1. Das angefochtene Urteil ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. Das FG hat das FA zu Unrecht verpflichtet, die Gebührenbescheide vom 29.05.2019 in dem im Tenor seiner Entscheidung verfügten Umfang zu ändern. Ein solcher Urteilsausspruch ist nach § 101 Satz 1 FGO nur bei einer Verpflichtungsklage zulässig. Verpflichtungsklagen haben die Kläger jedoch nicht erhoben.
- 15 a) Für die Einordnung und Würdigung einer Klage kommt es nicht auf die Bezeichnung, sondern auf den Inhalt des Klagebegehrens an, der gegebenenfalls im Wege der Auslegung zu ermitteln ist. In der Auslegung prozessualer Willenserklärungen, die im erstinstanzlichen Klageverfahren abgegeben worden sind, ist das Revisionsgericht frei; es ist insoweit nicht an die Auslegung durch die Vorinstanz gebunden (vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19.10.2016 - II R 44/12, BFHE 255, 367, BStBl II 2017, 797, Rz 15).

- 16** b) Die Klageschrift ist nach den für Willenserklärungen geltenden Grundsätzen auszulegen. Nach dem Grundsatz der rechtsschutzgewährenden Auslegung ist im Zweifelsfall anzunehmen, dass das Rechtsmittel eingelegt werden sollte, das zulässig ist. Dies gilt grundsätzlich auch für Schriftsätze von rechtskundigen Bevollmächtigten (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 23.04.2009 - IV R 24/08, BFH/NV 2009, 1427, unter II.1.a, m.w.N.).
- 17** c) Während eine Verpflichtungsklage (vgl. § 40 Abs. 1 Fall 2 FGO) darauf gerichtet ist, eine Verurteilung zum Erlass eines abgelehnten oder unterlassenen Verwaltungsakts zu erreichen, zielt eine Anfechtungsklage (vgl. § 40 Abs. 1 Fall 1 FGO) auf die Aufhebung (vgl. § 100 Abs. 1 FGO) sowie in den Fällen des § 100 Abs. 2 FGO auf die Änderung eines Verwaltungsakts ab. Dementsprechend kommt eine Anfechtungsklage in Betracht, wenn das Finanzamt eine Sachentscheidung getroffen hat, deren Aufhebung oder Änderung der Kläger erreichen will (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 20.12.2000 - III R 17/97, BFH/NV 2001, 914, unter II.2.; vom 15.04.2010 - IV R 5/08, BFHE 229, 524, BStBl II 2010, 912, Rz 16, m.w.N.).
- 18** d) Ausgehend von diesen Grundsätzen haben die Kläger Anfechtungsklagen erhoben. Sie sind --wie sie in der Klagebegründung zum Ausdruck gebracht haben-- der Auffassung, die Gebührenbescheide seien rechtswidrig und verletzen sie in ihren Rechten, weil nach Maßgabe des § 89 Abs. 3 Satz 2 AO nur eine Gebühr, deren Gesamtschuldner sie sind, zu erheben sei. Sie wollen dementsprechend erreichen, dass die --aus ihrer Sicht rechtswidrigen-- Gebührenbescheide vom 29.05.2019, bei denen es sich um sonstige Verwaltungsakte handelt (vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 89 AO Rz 80; Klein/Rätke, AO, 18. Aufl., § 89 Rz 56; Wernsmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 89 AO Rz 402), und die hierzu ergangenen Einspruchsentscheidungen aufgehoben beziehungsweise geändert werden (zur grundsätzlichen Statthaftigkeit von Einspruch und Anfechtungsklage gegen entsprechende Gebührenbescheide vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 89 AO Rz 80; Klein/Rätke, AO, 18. Aufl., § 89 Rz 56; Wernsmann in HHSp, § 89 AO Rz 402). Sie wenden sich mithin gegen die vom FA in Gestalt der Gebührenbescheide getroffene Sachentscheidung und erstreben deren Änderung beziehungsweise Aufhebung. Dass die sachkundig vertretenen Kläger ihr Begehren im Klageantrag wie ein Verpflichtungsbegehren formuliert haben, steht einer entsprechenden Auslegung nicht entgegen.
- 19** 2. In der Sache bleibt die Revision des FA jedoch ohne Erfolg, denn die angefochtenen Gebührenbescheide vom 29.05.2019 und die hierzu ergangenen Einspruchsentscheidungen vom 03.04.2020 sind rechtswidrig. Das FA hat die verbindliche Auskunft den Klägern gegenüber einheitlich erteilt, so dass gemäß § 89 Abs. 3 Satz 2 AO nur eine Gebühr festzusetzen ist, deren Gesamtschuldner die Kläger sind.
- 20** a) Die Finanzämter und das Bundeszentralamt für Steuern können gemäß § 89 Abs. 2 AO auf Antrag verbindliche Auskünfte über die steuerliche Beurteilung von genau bestimmten, noch nicht verwirklichten Sachverhalten erteilen, wenn daran im Hinblick auf die erheblichen steuerlichen Auswirkungen ein besonderes Interesse besteht. Gemäß § 89 Abs. 2 Satz 5 AO ist das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrats durch Rechtsverordnung nähere Bestimmungen zu Form, Inhalt und Voraussetzungen des Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft und zur Reichweite der Bindungswirkung zu treffen. In der Rechtsverordnung kann auch bestimmt werden, unter welchen Voraussetzungen eine verbindliche Auskunft gegenüber mehreren Beteiligten einheitlich zu erteilen ist und welche Finanzbehörde in diesem Fall für die Erteilung der verbindlichen Auskunft zuständig ist (§ 89 Abs. 2 Satz 6 AO).
- 21** b) Gemäß § 89 Abs. 3 Satz 1 AO wird für die Bearbeitung eines Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO eine Gebühr erhoben. Wird eine verbindliche Auskunft gegenüber mehreren Antragstellern einheitlich erteilt, ist nur eine Gebühr zu erheben; in diesem Fall sind alle Antragsteller Gesamtschuldner der Gebühr (§ 89 Abs. 3 Satz 2 AO).
- 22** aa) § 89 Abs. 3 Satz 2 AO wurde durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016 (BGBl I 2016, 1679) in die Abgabenordnung eingefügt.
- 23** bb) Daneben wurde die ursprünglich in § 89 Abs. 2 Satz 4 AO (jetzt § 89 Abs. 2 Satz 5 AO; s. vorstehend) geregelte Ermächtigungsgrundlage durch die Einfügung des § 89 Abs. 2 Satz 6 AO zugunsten des BMF erweitert. § 89 Abs. 2 Satz 6 AO sollte die Regelungsbefugnis für solche Fälle ausdehnen, in denen eine verbindliche Auskunft gegenüber mehreren Antragstellern einheitlich ergeht. In Betracht kämen --so der Gesetzgeber-- neben gesonderten und einheitlichen Feststellungen insbesondere auch Organschaftsfälle. Einheitlichkeit bedeute dabei, dass die Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft gegenüber allen Antragstellern gleichermaßen bestehe oder gleichermaßen nicht bestehe oder weg falle (vgl. BTDrucks 18/8434, S. 109).
- 24** Auf diese Weise sollte Konfliktpotential bei der Erteilung von verbindlichen Auskünften zu Sachverhalten, die die

steuerlichen Verhältnisse mehrerer Personen betreffen (Mehrpersonenverhältnisse), in den Bereichen "Zuständigkeit", "Reichweite der Bindungswirkung", "Zahl der Gebührenfestsetzungen", "Aufhebung oder Änderung einer verbindlichen Auskunft" sowie "Vertrauensschutz" entschärft werden (vgl. BTD Drucks 18/7457, S. 125). Das Konfliktpotential im Zusammenhang mit Gebührenfestsetzungen in Mehrpersonenverhältnissen resultierte dabei aus der Rechtsprechung des BFH (vgl. Urteile vom 09.03.2016 - I R 66/14, BFHE 253, 199, BStBl II 2016, 706; vom 27.11.2019 - II R 24/17, BFHE 267, 292, BStBl II 2020, 528). Diese nahm an, dass jeder Antrag auf verbindliche Auskunft eine Gebührenpflicht auslöst und eine auf Auskunft gerichtete Eingabe mindestens so viele Anträge enthält, wie nach dem Inhalt der Eingabe Steuerpflichtige von der Bindungswirkung der Auskunft erfasst sein sollen. Dementsprechend war bei mehreren Antragstellern gegenüber jedem von ihnen eine Gebühr festzusetzen, auch wenn sich deren Anträge auf denselben Sachverhalt bezogen. Dem sollte § 89 Abs. 3 Satz 2 AO entgegenwirken. Mehrfachgebühren bei in der Sache einheitlich zu treffenden Entscheidungen sollten verhindert werden (vgl. auch Seer in Tipke/Kruse, § 89 AO Rz 67).

- 25** Von der erweiterten Befugnis in § 89 Abs. 2 Satz 6 AO hat das BMF am 12.07.2017 unter anderem dadurch Gebrauch gemacht, dass es --mit Zustimmung des Bundesrats-- die Steuer-Auskunftsverordnung (StAuskV) geändert und § 1 Abs. 2 StAuskV auf Organschaftsfälle erweitert sowie § 2 StAuskV modifiziert hat (BGBl I 2017, 2360). Durch die --im Streitfall noch nicht anwendbare (vgl. dazu § 3 Satz 2 StAuskV)-- weitere Änderung der StAuskV vom 19.12.2022 (BGBl I 2022, 2432) wurden die Fälle, in denen eine verbindliche Auskunft nur von allen Beteiligten gemeinsam beantragt werden kann, auf näher bezeichnete Umwandlungsfälle erweitert.
- 26** c) Der Anwendungsbereich des § 89 Abs. 3 Satz 2 AO ist --entgegen der Auffassung des FA-- nicht auf die in § 1 Abs. 2 StAuskV geregelten Fälle beschränkt. Daher kommt es für die Beantwortung der Frage, ob gegenüber den Klägern gemäß § 89 Abs. 3 Satz 2 AO nur eine Gebühr festzusetzen ist, nicht darauf an, ob die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 StAuskV gegeben sind. Maßgebend ist vielmehr, ob die verbindliche Auskunft den Klägern gegenüber tatsächlich einheitlich erteilt worden ist.
- 27** aa) Nach dem Wortlaut des § 89 Abs. 3 Satz 2 AO hängt die Festsetzung nur einer Gebühr davon ab, dass die verbindliche Auskunft gegenüber mehreren Antragstellern einheitlich erteilt wird. Dass § 89 Abs. 3 Satz 2 AO --wie das FA meint-- nur dann Anwendung findet, wenn die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 StAuskV gegeben sind, ist dem Wortlaut des Gesetzes nicht zu entnehmen.
- 28** bb) Ein solches Verständnis des § 89 Abs. 3 Satz 2 AO kann auch nicht aus § 89 Abs. 2 Satz 5 oder 6 AO hergeleitet werden.
- 29** § 89 Abs. 2 Satz 5 AO gibt dem BMF lediglich die Möglichkeit, nähere Bestimmungen zu Form, Inhalt und Voraussetzungen des Antrags und zur Reichweite der Bindungswirkung festzulegen. § 89 Abs. 2 Satz 6 AO räumt dem BMF die Befugnis ein, zu bestimmen, unter welchen Voraussetzungen eine verbindliche Auskunft gegenüber mehreren Beteiligten einheitlich zu erteilen ist und welche Finanzbehörde hierfür zuständig ist. Von dieser Befugnis hat das BMF indes (bisher) nur beschränkt Gebrauch gemacht. So hat es in der Steuer-Auskunftsverordnung nicht geregelt, unter welchen Voraussetzungen eine verbindliche Auskunft gegenüber mehreren Beteiligten einheitlich zu erteilen ist, sondern in § 1 Abs. 2 Satz 1 StAuskV lediglich Fälle beschrieben, in denen eine verbindliche Auskunft von allen Beteiligten nur gemeinsam beantragt werden kann. Dies ist gemäß § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 StAuskV anzunehmen, wenn sich die Auskunft auf einen Sachverhalt bezieht, der mehreren Personen steuerlich zuzurechnen ist (§ 179 Abs. 2 Satz 2 AO). Gleiches gilt in den in § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 bis 4 StAuskV näher beschriebenen Organschaftsfällen. § 1 Abs. 2 StAuskV regelt indes nicht, dass eine verbindliche Auskunft nur in den genannten Fällen einheitlich erteilt werden kann.
- 30** Dies folgt auch nicht daraus, dass in den in § 1 Abs. 2 Satz 1 StAuskV genannten Fällen ein entsprechender Antrag vom zuständigen Finanzamt einheitlich zu bescheiden ist, das heißt, in den Fällen, in denen eine verbindliche Auskunft erteilt wird, diese einheitlich gegenüber allen Antragstellern zu ergehen hat. Aus dieser "spiegelbildlichen Verpflichtung" des Finanzamts zur einheitlichen Bescheidung einheitlicher Anträge gemäß § 1 Abs. 2 StAuskV folgt nicht, dass die Steuer-Auskunftsverordnung alle Fälle, in denen das Finanzamt eine verbindliche Auskunft gegenüber mehreren Personen einheitlich erteilen kann, abschließend geregelt hat oder regeln wollte.
- 31** Das verlangt auch § 89 AO nicht. § 89 Abs. 2 Satz 6 AO gibt nicht vor, dass das BMF eine abschließende Regelung zu den Voraussetzungen zu treffen hat, unter denen eine verbindliche Auskunft gegenüber mehreren Beteiligten einheitlich zu erteilen ist. Hierfür bietet bereits der Gesetzeswortlaut keinen Anhalt.
- 32** cc) Das vom FA präferierte Verständnis des § 89 Abs. 3 Satz 2 AO kann zudem auch deshalb nicht aus § 1 Abs. 2

StAusKV hergeleitet werden, weil die Steuer-Auskunftsverordnung keine Aussagen zur Gebührenpflicht einer verbindlichen Auskunft enthält und solche Aussagen auch nicht von der Ermächtigungsgrundlage gedeckt wären (vgl. BFH-Urteil vom 09.03.2016 - I R 66/14, BFHE 253, 199, BStBl II 2016, 706, Rz 14, zu § 89 Abs. 2 Satz 4 AO a.F.). Der Gesetzgeber hat das BMF in § 89 Abs. 2 Satz 5 und 6 AO gerade nicht ermächtigt, Gebührenfragen im Zusammenhang mit der Erteilung verbindlicher Auskünfte zu regeln. Daher kann aus der Steuer-Auskunftsverordnung keine Beschränkung des Anwendungsbereichs des § 89 Abs. 3 Satz 2 AO dahin hergeleitet werden, dass dieser nur in den in der Steuer-Auskunftsverordnung genannten Fällen eröffnet ist. Dies überschritte den in § 89 Abs. 2 Satz 5 und 6 AO festgeschriebenen Ermächtigungsrahmen.

- 33** Vor diesem Hintergrund kann der Senat auch keinen Widerspruch zur Gesetzssystematik oder zum Zweck des § 89 Abs. 3 Satz 2 AO erkennen.
- 34** Auch der Verweis des FA, der Gesetzgeber habe durch die Erweiterung der Ermächtigungsgrundlage in § 89 Abs. 2 Satz 5 und 6 AO und der Ordnungsgeber durch die Anpassung des § 1 Abs. 2 StAusKV im Zusammenhang mit Mehrpersonenverhältnissen Rechtssicherheit schaffen und die Rechtsanwendung vereinheitlichen wollen (vgl. hierzu BTDrucks 18/7457, S. 125), kann in Anbetracht der dargelegten Erwägungen nicht begründen, dass § 89 Abs. 3 Satz 2 AO auf die Fallregelungen in § 1 Abs. 2 Satz 1 StAusKV beschränkt ist.
- 35** dd) Schließlich führt auch der Einwand des FA, § 89 Abs. 3 Satz 2 AO räume kein Ermessen ein, nicht zu einem anderen Ergebnis. Er trifft zwar in der Sache zu, kann aber nicht als Begründung dafür dienen, dass ein Finanzamt in Mehrpersonenverhältnissen außerhalb der in § 1 Abs. 2 Satz 1 StAusKV genannten Fälle keine einheitliche verbindliche Auskunft erteilen kann.
- 36** d) Nach Anwendung dieser Grundsätze sind die Voraussetzungen des § 89 Abs. 3 Satz 2 AO erfüllt, sodass gegenüber den Klägern nur eine Gebühr in Höhe der Höchstgebühr erhoben werden darf. Dabei kann dahinstehen, ob die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 StAusKV erfüllt sind und das FA --spiegelbildlich zu dem danach gebotenen gemeinsamen Antrag der Kläger-- eine einheitliche verbindliche Auskunft erteilen musste. Denn es genügt --wie dargelegt--, dass das FA gegenüber den Klägern eine einheitliche verbindliche Auskunft erteilt hat.
- 37** aa) Die Kläger haben am 12.04.2019 ausdrücklich einen gemeinsamen Antrag auf Erteilung einer einheitlichen verbindlichen Auskunft beim FA gestellt.
- 38** Der im Auskunftsantrag geschilderte Umstrukturierungssachverhalt betraf ein mehrstufiges Vorhaben, das die Kläger --wie ihren Ausführungen ohne weiteres zu entnehmen ist-- nur gemeinsam umsetzen konnten und wollten. Sie beabsichtigten, in mehreren Teilschritten eine GmbH zu errichten, in der ihre Geschäftsanteile gebündelt und vinkuliert werden sollten. Den Darlegungen der Kläger ist auch mit hinreichender Deutlichkeit zu entnehmen, dass sie vom FA eine Auskunft in Bezug auf das gemeinsame Vorhaben beehrten, die allen Klägern gegenüber gleichermaßen verbindlich sein sollte. Auch wenn es sich um ein mehrstufiges Umstrukturierungsvorhaben handelte und verschiedene Steuertatbestände betroffen waren, bezieht sich der Antrag der Kläger auf nur einen Sachverhalt, nicht auf eine Mehrzahl von Sachverhalten (vgl. im Ergebnis auch BFH-Urteil vom 22.04.2015 - IV R 13/12, BFHE 250, 295, BStBl II 2015, 989, zu einer mehrstufigen Umstrukturierung). Die geschilderten Schritte zur Umsetzung des Vorhabens stehen in einem hinreichenden sachlichen und zeitlichen Zusammenhang. Sie bilden Teilschritte eines einheitlichen Vorhabens.
- 39** bb) Das FA hat dem Antrag der Kläger in vollem Umfang entsprochen. Es hat die verbindliche Auskunft antragsgemäß --und wie von § 89 Abs. 3 Satz 2 AO vorausgesetzt-- den Klägern gegenüber einheitlich erteilt. Aus dem Umstand, dass das FA für jeden Kläger einen gesonderten, allerdings inhaltsgleichen Bescheid erlassen hat, folgt nichts anderes. Dies ergibt die Auslegung der Bescheide vom 28.06.2019, zu der der Senat selbst befugt ist, da die tatsächlichen Feststellungen des FG hierfür ausreichen (vgl. BFH-Urteil vom 11.07.2006 - VIII R 10/05, BFHE 214, 18, BStBl II 2007, 96, unter II.3.b aa [Rz 42], m.w.N.).
- 40** aaa) Der Inhalt einer verbindlichen Auskunft, die einen Verwaltungsakt darstellt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 14.07.2015 - VIII R 72/13, Rz 21, m.w.N.), ist im Wege der Auslegung zu ermitteln (vgl. allgemein zur Auslegung eines Verwaltungsakts z.B. BFH-Urteile vom 10.05.2012 - IV R 34/09, BFHE 239, 485, BStBl II 2013, 471, Rz 36 ff.; vom 11.07.2006 - VIII R 10/05, BFHE 214, 18, BStBl II 2007, 96, unter II.3.b aa [Rz 36 ff.]). Dabei enthalten die §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs auch für öffentlich-rechtliche Willensbekundungen geltende Auslegungsregeln. Entscheidend ist danach, wie der Betroffene nach den ihm bekannten Umständen --nach seinem "objektiven Verständnishorizont"-- den materiellen Gehalt der Erklärung unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte. Bei der Auslegung eines Verwaltungsakts kommt es somit nicht darauf an, was die

Finanzbehörde mit ihrer Erklärung gewollt hat. Es kommt auch nicht darauf an, wie ein außenstehender Dritter die Erklärung der Behörde auffassen konnte beziehungsweise musste. Allerdings muss die Auslegung des Verwaltungsakts zumindest einen Anhalt in der bekanntgegebenen Regelung haben, sodass auch die erst nach Bekanntgabe des Verwaltungsakts zutage tretenden Umstände ohne Belang sind. Im Zweifel ist das den Betroffenen weniger belastende Auslegungsergebnis vorzuziehen, da er als Empfänger einer auslegungsbedürftigen Willenserklärung der Verwaltung durch etwaige Unklarheiten aus deren Sphäre nicht benachteiligt werden darf. Bei der Auslegung ist nicht allein auf den Tenor des Bescheids abzustellen, sondern auch auf den materiellen Regelungsgehalt einschließlich der Begründung des Bescheids (vgl. BFH-Urteil vom 11.07.2006 - VIII R 10/05, BFHE 214, 18, BStBl II 2007, 96, unter II.3.b aa [Rz 37 ff.]).

- 41 bbb) Bei entsprechender Auslegung der Bescheide vom 28.06.2019 hat das FA antragsgemäß eine verbindliche Auskunft den Klägern gegenüber einheitlich erteilt. Einheitlichkeit bedeutet --wie dargelegt--, dass die Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft gegenüber allen Klägern gleichermaßen besteht oder gleichermaßen nicht besteht oder wegfällt. Die Einheitlichkeit der Auskunftserteilung ergibt sich --hierauf hat das FA zutreffend hingewiesen-- nicht allein aus der Inhaltsgleichheit der in den Bescheiden erteilten Auskünfte, sondern aus der nach Maßgabe der dargelegten Grundsätze durchzuführenden Auslegung der Bescheide vom 28.06.2019, bei der allerdings auch die Tatsache der Inhaltsgleichheit der Bescheide zu berücksichtigen ist.
- 42 Aus Sicht der Kläger hat das FA ihrem gemeinsamen Antrag, der auf die einheitliche Erteilung der verbindlichen Auskunft gerichtet war, uneingeschränkt entsprochen. Die verbindliche Auskunft nimmt Bezug auf das Auskunftersuchen vom 12.04.2019 und beantwortet die dort gestellten Rechtsfragen. Einschränkungen hat das FA nicht formuliert. Insbesondere hat das FA nicht zum Ausdruck gebracht, dass --entgegen dem Antrag der Kläger-- die verbindliche Auskunft nicht einheitlich ergehen könne, weil die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 StAusKv nicht gegeben seien.
- 43 Ohne einen entsprechenden Hinweis mussten die Kläger nicht annehmen, dass sich das FA in Anbetracht des Regelungsinhalts des § 1 Abs. 2 StAusKv gehindert sah, ihnen eine einheitliche verbindliche Auskunft zu erteilen. Weder § 89 AO noch die Steuer-Auskunftsverordnung legen ein solches Verständnis nahe (vgl. unter II.2.c).
- 44 ccc) Der Umstand, dass das FA jedem Kläger einen entsprechenden Bescheid übermittelt hat, führt zu keinem anderen Auslegungsergebnis. Obwohl acht Bescheide ergangen sind, liegt unter Berücksichtigung der besonderen Gegebenheiten des Streitfalls in der Sache nur eine verbindliche Auskunft vor. Dies folgt nicht nur daraus, dass die Bescheide inhaltsgleich sind, sodass es sich aus Sicht der Kläger um eine rein formale Trennung beziehungsweise Aufteilung handelte. Diese Annahme wird auch dadurch gestützt, dass das FA aus Sicht der Kläger ihrem Antrag ohne jede Einschränkung und damit vollumfänglich entsprochen hat. Die Kläger konnten insbesondere nicht erkennen, dass das FA dem jeweiligen Adressaten gegenüber eine verbindliche Auskunft mit isolierter Bindungswirkung erlassen wollte, zumal die Bescheide zum Umfang der Bindungswirkung lediglich allgemein auf § 2 StAusKv und den Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 89 AO verweisen.
- 45 Dass die Trennung der Auskünfte nach Auffassung des FA inhaltlich sachgerecht und geboten war, weil die den Anträgen zugrunde liegenden Sachverhalte nicht identisch gewesen seien, kann ebenfalls kein anderes Auslegungsergebnis begründen. Denn auch dies hat in der verbindlichen Auskunft des FA keinen Niederschlag gefunden und war somit für die Kläger nicht erkennbar.
- 46 ddd) Die Kläger mussten den Inhalt der verbindlichen Auskunft auch nicht aufgrund des vorab erteilten Hinweises des FA anders verstehen. Zwar hatte das FA im Rahmen des Verfahrens der Erteilung der verbindlichen Auskunft darauf hingewiesen, dass es beabsichtige, für jede gesondert zu erteilende Auskunft der insgesamt acht Anträge jeweils eine Gebühr gegenüber den einzelnen Antragstellern festzusetzen, wobei sich deren Höhe nach dem Gegenstandswert berechne. Zur Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft enthält der Hinweis des FA jedoch keine Aussage. Dementsprechend konnten die Kläger erkennen, dass das FA gebührenrechtlich von acht Anträgen und acht festzusetzenden Gebühren ausging. Hieraus mussten sie allerdings nicht herleiten, dass der verbindlichen Auskunft aus Sicht des FA keine einheitliche Bindungswirkung beizumessen war.
- 47 cc) Schließlich rechtfertigt auch die Kostenausgleichs- und Vorteilsfunktion der Gebührenerhebung kein anderes Ergebnis.
- 48 Die Regelung über die Gebühr für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft bezweckt in verfassungskonformer Weise die Abgeltung des durch die Erteilung entstehenden besonderen Verwaltungsaufwands der Behörde wie auch den Ausgleich des Vorteils, der dem Antragsteller durch die Bindungswirkung der Auskunft entsteht (vgl. zur

sogenannten Kostenausgleichs- und Vorteilsfunktion der Gebührenerhebung z.B. BFH-Urteile vom 22.04.2015 - IV R 13/12, BFHE 250, 295, BStBl II 2015, 989, Rz 24; vom 30.03.2011 - I R 61/10, BFHE 232, 406, BStBl II 2011, 536, jeweils zu § 89 Abs. 3 AO vor der Änderung durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens).

- 49** Beide Funktionen sind die verfassungsrechtlich legitimierenden Sachgründe für den gesetzlichen Gebührentatbestand. Dies bedeutet allerdings nicht, dass die Rechtmäßigkeit der Gebührenerhebung davon abhängig ist, inwieweit im Einzelfall die Funktionen einschlägig sind und ausgeschöpft werden. Vielmehr hat der Gesetzgeber im Gebührenrecht wie im Steuerrecht einen erheblichen Typisierungsspielraum, von dem er im Hinblick auf die Auskunftgebühr Gebrauch machen durfte und Gebrauch gemacht hat (vgl. BFH-Urteil vom 09.03.2016 - I R 66/14, BFHE 253, 199, BStBl II 2016, 706, Rz 12, zur Rechtslage vor Einführung des § 89 Abs. 3 Satz 2 AO). Daher ist es für die Rechtmäßigkeit der Gebührenerhebung im Streitfall ohne Belang, inwiefern die Antragstellung der Kläger zur Erreichung der von ihnen erhofften Rechtssicherheit erforderlich war, wieviel Prüfungsaufwand das FA tatsächlich hatte oder dass die durch die verbindliche Auskunft herbeigeführte steuerliche Klärung des geplanten Vorhabens für die Kläger auch unter finanziellen Aspekten erhebliche Bedeutung besaß.
- 50** 3. Die Sache ist spruchreif. Die Anfechtungsklagen sind begründet. Gemäß § 89 Abs. 3 Satz 2 AO ist nur eine Gebühr in Höhe der Höchstgebühr zu erheben, denn das FA hat am 28.06.2019 eine verbindliche Auskunft einheitlich gegenüber den Klägern erteilt. Die angefochtenen Gebührenbescheide vom 29.05.2019 und die hierzu ergangenen Einspruchsentscheidungen vom 03.04.2020 sind rechtswidrig und somit aufzuheben.
- 51** Demnach wird das FA nunmehr nur eine Gebühr in Höhe der Höchstgebühr nach § 89 Abs. 3 Satz 2 AO festzusetzen haben. Alle Kläger sind Gesamtschuldner dieser Gebühr.
- 52** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de