

Urteil vom 25. Februar 2026, II R 38/23

Gebühren bei verbindlicher Auskunft

ECLI:DE:BFH:2026:U.250226.IIR38.23.0

BFH II. Senat

AO § 3 Abs 4 Nr 7, AO § 89 Abs 2, AO § 89 Abs 3, AO § 346 Abs 2, StAusKV § 1 Abs 2, FGO § 99, GG Art 3 Abs 1, AO § 89 Abs 7

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 26. April 2023, Az: 7 K 2127/19

Leitsätze

1. Für jeden einzelnen Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) 2006 kann eine Gebühr nach § 89 Abs. 3 Satz 1 AO 2011 erhoben werden (Fortführung von Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27.11.2019 - II R 24/17, BFHE 267, 292, BStBl II 2020, 528, Rz 19; Abgrenzung von BFH-Urteil vom 03.07.2025 - IV R 6/23, BFHE 289, 554).
2. Wie viele Anträge auf verbindliche Auskunft gestellt sind, richtet sich nach dem zugrundeliegenden Sachverhalt. Als Sachverhalt ist das vom Antragsteller geplante Vorhaben zu verstehen. Dieses Vorhaben ist nicht auf einzelne Tatsachen oder ein einzelnes steuerrechtlich bedeutsames Tatbestandsmerkmal beschränkt, sondern erfasst einen einheitlichen Lebensvorgang.
3. Auskunftsgebühren nach § 89 Abs. 3 AO unterliegen nicht der Festsetzungsverjährung.
4. Die Gebührenerhebung als solche ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Ihr steht grundsätzlich auch nicht entgegen, dass ein Auskunftsantrag abgelehnt wird ("Negativauskunft").

Tenor

1. Auf die Revisionen des Klägers und des Beklagten wird das Zwischenurteil des Finanzgerichts ... aufgehoben.
2. Es wird festgestellt, dass der angefochtene Änderungsbescheid gegen den Kläger selbst vom ...2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ...2019 dem Grunde nach insoweit rechtmäßig ist, als gegen den Kläger im Hinblick auf die Schritte 4, 5 und 8 des am ...2012 gestellten Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft eine Gebühr festgesetzt wurde.

Es wird festgestellt, dass weitere Gebührenerhebungen gegen den Kläger im Hinblick auf die Schritte 4, 5 und 8 rechtswidrig sind.

Es wird festgestellt, dass der angefochtene Gebührenbescheid gegen den Kläger für die Stiftung vom ...2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ...2019 dem Grunde nach rechtmäßig ist.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger, Revisionsbeklagte und Revisionskläger (Kläger) ist und war gemeinsam mit weiteren Mitgliedern seiner Familie in den Jahren 2012 bis 2015 mittelbarer Gesellschafter der Firma 1 mit satzungsmäßigem Sitz und Geschäftsleitung in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland). Die Beteiligung war über zwei Stränge ausgestaltet.
- 2 Der Kläger plante eine mehrstufige Umstrukturierung seiner Beteiligungsstränge an der Firma 1 zur Vereinfachung

und Vereinheitlichung. In der Folge war beabsichtigt, die mittelbare Beteiligung an der Firma 1 im Wege der vorweggenommenen Erbfolge zu übertragen. Dieses Ziel sollte mit insgesamt acht Akten umgesetzt werden, bei denen es unter anderem zur Verschmelzung und Anwachsung von Gesellschaften aus der bestehenden Struktur, zur Einbringung in eine neue Gesellschaft, zur Errichtung einer Stiftung, zur Übertragung der mittelbaren Beteiligung an der Firma 1 auf diese Stiftung oder unmittelbar auf die Familienmitglieder des Klägers sowie zu nachfolgenden Einbringungen kommen sollte.

- 3 Die --für den Streitfall allein relevanten-- Umsetzungsschritte 4, 5 und 8 sahen im Einzelnen vor: Im 4. Schritt sollte der Kläger seine mittelbare Beteiligung an der Firma 1 in eine noch zu errichtende ausländische Firma 2 einbringen. Im 5. Schritt plante der Kläger, seine Beteiligung an der Firma 2 ganz oder teilweise auf seine Familienmitglieder und/oder auf die noch zu errichtende Stiftung zu übertragen. Mit der Übertragung der Anteile auf die Familienmitglieder sollte gewartet werden, bis diese keinen Wohnsitz und auch keinen gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland mehr haben. Im 8. Schritt sollte die bereits bestehende, aber vergleichsweise niedrige mittelbare Beteiligung der Familienmitglieder des Klägers an der Firma 1 in die Firma 2 eingebracht werden.
- 4 Mit Schreiben vom ...2012 beantragte unter anderem der Kläger beim Beklagten, Revisionskläger und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) die Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) i.d.F. des Art. 10 Nr. 9 Buchst. a des Jahressteuergesetzes 2007 vom 13.12.2006 (BGBl I 2006, 2878, BStBl I 2007, 28) --AO 2006--. Beigefügt waren umfangreiche Angaben zu den einzelnen Beteiligungsverhältnissen. Gegenstand des Auskunftersuchens waren insgesamt sechs Rechtsfragen. Als Antragsteller war --neben dem Kläger-- unter anderem auch die noch zu errichtende Stiftung ausdrücklich genannt. Sowohl für den Kläger als auch für die Stiftung wurde ein besonderes steuerliches Interesse an der Auskunftserteilung dargelegt. Das FA sollte unter anderem der im Auskunftsantrag dargelegten Auffassung zustimmen, dass durch Umsetzung von Schritt 4 ebenso wenig Erbschaft- und Schenkungsteuer ausgelöst werde wie durch die Umsetzung von Schritt 5 und 8.
- 5 Nachdem das FA die Auskunft zunächst antragsgemäß erteilt und darin insbesondere die erbschaft- und schenkungsteuerrechtlichen Auffassungen des Klägers bestätigt hatte, hob es diese wieder auf. Mit Bescheid vom ... 2014 lehnte das FA den Auskunftsantrag ab.
- 6 Das FA setzte zuletzt mit Bescheid vom ...2019 gegen den Kläger für die Bearbeitung der Umsetzungsschritte 4, 5 und 8, bei denen es sich um zehn gebührenpflichtige Anträge gehandelt habe, dem Grunde nach zehn Gebühren fest. Es setzte mit gesondertem Bescheid vom ...2015 eine weitere Gebühr dem Grunde nach im Hinblick auf den Vorhabenschritt 5 für die noch zu errichtende Stiftung fest.
- 7 Die Einsprüche blieben mit Einspruchsentscheidungen jeweils vom ...2019 im Wesentlichen ohne Erfolg.
- 8 Mit dem angefochtenen Zwischenurteil entschied das Finanzgericht (FG) dem Grunde nach über die Rechtmäßigkeit der Gebührenfestsetzung. Diese sei insoweit nicht zu beanstanden, als das FA gegen den Kläger insgesamt drei Gebühren festgesetzt habe, nämlich eine Gebühr für das Vorhaben "Beteiligungsumstrukturierung", eine weitere Gebühr für das Vorhaben "vorweggenommene Erbfolge" und schließlich eine dritte Gebühr gegen den Kläger als Antragsteller für die noch zu errichtende Stiftung. Die darüber hinausgehenden Festsetzungen weiterer acht Gebühren seien hingegen rechtswidrig. Das FG änderte die angefochtenen Bescheide im Zwischenurteil entsprechend ab. Die Frage des Erlasses von Gebühren nach § 89 Abs. 7 AO hatte es zuvor abgetrennt.
- 9 Gegen dieses Zwischenurteil wenden sich sowohl der Kläger als auch das FA mit ihren Revisionen. Sie rügen die Verletzung materiellen Rechts.
- 10 Der Kläger hält die Gebührenfestsetzung für rechtswidrig, weil zum einen Festsetzungsverjährung eingetreten sei und zum anderen es bei einer Negativauskunft an einem Sondervorteil für den Betroffenen fehle, der aus verfassungsrechtlicher Sicht erforderlich sei, um die Gebührenerhebung zu rechtfertigen. Unabhängig hiervon sei allenfalls eine Gebühr festzusetzen. Der Kläger habe mit der geplanten Umstrukturierung ein einheitliches Gesamtvorhaben und die vorweggenommene Erbfolge zum Gegenstand seines Auskunftsantrags gemacht. Soweit das FG davon ausgehe, dass auch die Stiftung Antragstellerin des Auskunftsantrags sei, für die der Kläger eine weitere Gebühr schulde, stehe dem entgegen, dass die Auskunft einheitlich zu erteilen gewesen sei. In solchen Fällen werde nur eine Gebühr ausgelöst. Dies gelte in besonderer Weise im Hinblick auf die Schenkungsteuer, die nur einmal --beim Schenker oder Erwerber-- erhoben werden dürfe.
- 11 Der Kläger beantragt,

1. die Vorentscheidung aufzuheben und festzustellen, dass die angefochtenen Bescheide vom ...2015 und ...2019, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ...2019, dem Grunde nach nur insoweit rechtmäßig sind, als gegen den Kläger für den am ...2012 gestellten Antrag auf verbindliche Auskunft eine Gebühr festgesetzt wurde,
2. die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen.

12 Das FA beantragt,

1. die Vorentscheidung aufzuheben und festzustellen, dass die angefochtenen Bescheide vom ...2015 und ...2019, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ...2019, dem Grunde nach rechtmäßig sind,
2. die Revision des Klägers als unbegründet zurückzuweisen.

13 Das FA macht mit seiner Revision im Wesentlichen geltend, dass die Anzahl der Sachverhalte, die nach § 89 Abs. 3 AO eine Gebühr auslösten, sich anhand der steuerbegründenden Tatbestände ergäbe. Dies gelte auch für die Schenkungsvorgänge, die der Kläger abgefragt habe. Für eine vorhabenbezogene Auslegung, wie das FG sie vornehme, bleibe kein Raum. Das FG ersetze das objektiv geprägte Tatbestandsmerkmal "Sachverhalt" in § 89 Abs. 2 Satz 1 AO durch den Begriff "Vorhaben", was mangels gesetzlicher Grundlage zu einer nicht gerechtfertigten Subjektivierung zugunsten des Steuerpflichtigen führe. Im Ergebnis seien bei jeder Übertragung für die verschiedenen Umsetzungsschritten Gebühren angefallen. Die angefochtenen Bescheide mit der Festsetzung von insgesamt elf Gebühren seien nicht zu beanstanden.

Entscheidungsgründe

II.

- 14** Das Zwischenurteil ist aufgrund der Revision des Klägers und der Revision des FA aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben und nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) abzuändern, da das FG zu Unrecht ein Gestaltungsurteil erlassen hat. Das FG hat die angefochtenen Gebührenbescheide in seinem Zwischenurteil zu Unrecht abgeändert.
- 15** 1. Das FG durfte grundsätzlich durch Zwischenurteil entscheiden. Das FG hat sein durch § 99 Abs. 1 FGO eingeräumtes Ermessen zulässigerweise dergestalt ausgeübt, dass es prozessökonomischen Gesichtspunkten entspricht, vorab durch Zwischenurteil über die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Gebührenbescheide dem Grunde nach zu entscheiden (vgl. dazu Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11.07.2023 - I R 21/20, BFHE 281, 424, BStBl II 2024, 413, Rz 17; Holle in Gosch, FGO § 99 Rz 8).
- 16** 2. Allerdings hätte das FG --statt die angefochtenen Bescheide abzuändern-- ein Feststellungsurteil erlassen müssen (vgl. Brandis in Tipke/Kruse, § 99 FGO Rz 13; Holle in Gosch, FGO § 99 Rz 11; Rauda in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 99 FGO Rz 40). Eine Abänderung der angefochtenen Bescheide bleibt dem Endurteil vorbehalten (vgl. BFH-Beschluss vom 14.06.2017 - X B 118/16, BFH/NV 2017, 1437, Rz 31, m.w.N.). Das Zwischenurteil ist danach aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben.

III.

- 17** Der Senat entscheidet abschließend über die Revision gegen das Zwischenurteil. In der Sache hat die Klage teilweise Erfolg. Das FG hat zwar zu Recht entschieden, dass Gebühren nach § 89 Abs. 3 AO nicht der Festsetzungsverjährung unterliegen (unter 1.). Es hat allerdings rechtsfehlerhaft angenommen, dass dem Änderungsbescheid gegen den Kläger vom ...2019 zwei Vorhaben zugrunde zu legen seien, für die jeweils eine Auskunftgebühr erhoben werden könne. Es ist insoweit nur eine Gebühr entstanden (unter 2.a). Gegen den Kläger durfte im Hinblick auf die nach dem Auskunftsantrag noch zu errichtende Stiftung eine weitere Gebühr festgesetzt werden (unter 2.b). Die Gebührenpflicht ist insgesamt verfassungsgemäß (unter 3.). Die Sache ist entscheidungsreif (4.).
- 18** 1. Das FG ist rechtsfehlerfrei davon ausgegangen, dass zum Zeitpunkt des Erlasses der Gebührenbescheide noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten war. Gebühren für die Bearbeitung eines Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 3 AO unterliegen --entgegen der Auffassung des Klägers-- nicht der Festsetzungsverjährung.

- 19 a) Gebühren für verbindliche Auskünfte sind nach § 3 Abs. 4 Nr. 7 AO steuerliche Nebenleistungen. Die Vorschriften über die Festsetzungsverjährung (§§ 169 ff. AO) gelten nach § 1 Abs. 3 Satz 2 AO nur, soweit dies in der Abgabenordnung besonders bestimmt ist. An einer solchen Bestimmung fehlt es.
- 20 b) Eine Festsetzungsverjährung ergibt sich auch nicht aus § 346 Abs. 2 AO. Danach beträgt die Frist "für den Ansatz der Kosten und für die Aufhebung und Änderung des Kostenansatzes" ein Jahr. Diese Vorschrift ist weder direkt noch analog auf die Gebühr für verbindliche Auskünfte nach § 89 Abs. 3 AO anwendbar (im Ergebnis ebenso Haunhorst, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2025, 1018, 1022; Seer in Tipke/Kruse, § 89 AO Rz 71; Bruns, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2017, 2360, 2366).
- 21 aa) Bei der Verjährungsfrist des § 346 Abs. 2 AO handelt es sich --wie bei den §§ 337 bis 346 AO insgesamt-- um eine spezielle Regelung des Vollstreckungsrechts (vgl. Hohmann in Gosch, AO § 337 Rz 10; Loose in Tipke/Kruse, § 346 AO Rz 6; Hohmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 346 AO Rz 5). Aus diesem Grund ist die Vorschrift nicht über die Verweisungsnorm des § 1 Abs. 3 Satz 1 AO auf steuerliche Nebenleistungen anwendbar.
- 22 bb) Für eine analoge Anwendung des § 346 Abs. 2 AO fehlt es bereits an einer vergleichbaren Interessenlage (vgl. zu dieser Voraussetzung BFH-Urteil vom 28.10.2020 - X R 29/18, BFHE 271, 370, BStBl II 2021, 675, Rz 34, m.w.N.). Sinn und Zweck der --mit einem Jahr knapp bemessenen-- Verjährungsfrist ist es, im Vollstreckungsverfahren zügig Rechtssicherheit und Rechtsfrieden zu schaffen (vgl. Hohmann in Gosch, AO § 346 Rz 5). Der Vollstreckungsschuldner hat oftmals keine Kenntnis von beabsichtigten Vollstreckungsmaßnahmen und den hierdurch ausgelösten Kosten. Die Frist von einem Jahr stellt sicher, dass der Vollstreckungsschuldner zeitnah informiert wird; sie dient insofern seinem besonderen Schutzbedürfnis (vgl. Bruns, DStR 2017, 2360, 2366). Bei einem Antrag auf verbindliche Auskunft liegen die Dinge anders. Der Steuerpflichtige geht auf das Finanzamt zu. Dabei weiß er zum einen um die Gebührenpflicht der Auskunft als solche, zum anderen aber auch um die voraussichtlich anfallenden Kosten der Höhe nach, denn nach § 89 Abs. 4 Satz 2 AO sind dem Auskunftsantrag Angaben zur Gebührenberechnung beizufügen. Es bedarf daher nicht des Schutzes durch eine Verjährungsfrist von lediglich einem Jahr (im Ergebnis ebenso Bruns, DStR 2017, 2360, 2366; wohl auch Seer in Tipke/Kruse, § 89 AO Rz 71).
- 23 cc) Darüber hinaus mangelt es an einer für die Analogie erforderlichen planwidrigen Regelungslücke (vgl. hierzu BFH-Urteile vom 11.02.2010 - V R 38/08, BFHE 229, 385, BStBl II 2010, 873, Rz 21; vom 28.10.2020 - X R 29/18, BFHE 271, 370, BStBl II 2021, 675, Rz 33, m.w.N.). Denn der Gesetzgeber hat für Vollstreckungskosten, die ebenso wie Auskunftsgebühren steuerliche Nebenleistungen nach § 3 Abs. 4 Nr. 7 AO sind, erkannt, dass wegen § 1 Abs. 3 Satz 2 AO mit § 346 Abs. 2 AO eine besondere Regelung geschaffen werden musste. Von einem Versehen des Gesetzgebers kann daher keine Rede sein, wenn es an einer entsprechenden Vorschrift für die ebenfalls in § 3 Abs. 4 Nr. 7 AO genannten "Kosten nach den §§ 89, 89a Absatz 7" AO fehlt. Ob die Rechtsfolge, dass Auskunftsgebühren keiner Verjährung unterliegen, sinnvoll oder zweckmäßig ist, kann dahinstehen, da keine planwidrige Regelungslücke vorliegt (vgl. BFH-Urteil vom 09.08.1989 - X R 30/86, BFHE 158, 45, BStBl II 1989, 891, unter 2.a).
- 24 c) Die Gebührenerhebung für eine verbindliche Auskunft unterliegt als steuerliche Nebenleistung nach Auffassung des Senats damit nicht den Verjährungsvorschriften der Abgabenordnung. Dies ist für steuerliche Nebenleistungen nicht fremd. Auch Verspätungszuschläge (§ 152 AO) und Zwangsgelder (§§ 328 ff. AO) unterliegen keiner Festsetzungsfrist (vgl. dazu Banniza in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 169 AO Rz 34; Drüen in Tipke/Kruse, Vor §§ 169 bis 171 AO Rz 19).
- 25 2. In der Sache ist die Revision des Klägers begründet.
- 26 a) Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass dem angefochtenen Gebührenbescheid gegen den Kläger selbst vom ... 2019 zwei getrennte Vorhaben (Sachverhalte) "Umstrukturierung" und "vorweggenommene Erbfolge" zugrunde liegen. Die --hier allein streitgegenständlichen-- Gebührenfestsetzungen für die Schritte 4, 5 und 8 betreffen allesamt das Vorhaben "vorweggenommene Erbfolge", so dass nur eine Gebühr für den Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft entstanden ist. Inwieweit mit den übrigen Schritten des Auskunftsantrags vom ...2012 weitere Vorhaben zur Auskunft des FA gestellt worden sind, ist im Streitfall nicht zu entscheiden.
- 27 aa) Die Finanzämter und das Bundeszentralamt für Steuern können gemäß § 89 Abs. 2 Satz 1 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. Für die Bearbeitung eines Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft wird nach § 89 Abs. 3 Satz 1 AO eine Gebühr erhoben.

- 28** bb) Für die Frage, wie viele Gebühren im Rahmen eines Auskunftsverfahrens entstehen, kommt es auf die Zahl der gestellten Anträge an. Gemäß § 89 Abs. 3 Satz 1 AO i.d.F. des Art. 3 Nr. 2 des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 vom 01.11.2011 (BGBl I 2011, 2131) --AO 2011-- wird für die Bearbeitung "eines Antrags" auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft "eine Gebühr" erhoben (vgl. BFH-Urteil vom 27.11.2019 - II R 24/17, BFHE 267, 292, BStBl II 2020, 528, Rz 19). Maßgeblich hierfür ist die Anzahl der zum Gegenstand der Auskunft gemachten Sachverhalte (vgl. BFH-Urteil vom 03.07.2025 - IV R 6/23, BFHE 289, 554, Rz 38).
- 29** Als Sachverhalt im Sinne eines Antrags auf verbindliche Auskunft ist das vom Antragsteller geplante Vorhaben zu verstehen. Ein Vorhaben ist nicht auf einzelne Tatsachen oder ein einzelnes steuerrechtlich bedeutsames Tatbestandsmerkmal beschränkt, sondern erfasst einen einheitlichen Lebensvorgang. Bei einer Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalles ist zu beurteilen, ob verschiedene (Einzel-)Maßnahmen zueinander in hinreichendem sachlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, der insgesamt noch ein einheitliches, abgrenzbares Gesamtvorhaben erkennen lässt (vgl. BFH-Urteil vom 03.07.2025 - IV R 6/23, BFHE 289, 554, Rz 38). Das Vorliegen verschiedener Rechtsfragen allein führt für sich genommen noch nicht zur Annahme mehrerer Sachverhalte. Deshalb liegt auch bei mehrstufigen Umstrukturierungsvorhaben, die verschiedene Steuertatbestände betreffen, grundsätzlich keine Mehrzahl von Sachverhalten vor (vgl. BFH-Urteil vom 03.07.2025 - IV R 6/23, BFHE 289, 554, Rz 38).
- 30** cc) Nach diesen Grundsätzen ist das FG rechtsfehlerhaft zu dem Ergebnis gelangt, dass bezogen auf die --hier allein streitgegenständlichen-- Gebührenfestsetzungen hinsichtlich der Schritte 4, 5 und 8 des Auskunftsantrags zwei Sachverhalte, nämlich einerseits "Umstrukturierung" und andererseits "vorweggenommene Erbfolge", vorliegen. Alle drei Schritte dienen nach den Feststellungen des FG dem Ziel, die mittelbare Beteiligung des Klägers an der Firma 1 auf seine Familienmitglieder oder die noch zu errichtende Stiftung zu übertragen. Sie sind deshalb unselbständige Teile des Gesamtvorhabens "vorweggenommene Erbfolge" und als ein Sachverhalt im Sinne eines Antrags anzusehen. Für diesen kann nur eine Gebühr erhoben werden.
- 31** (1) Das FG geht zwar im Grundsatz zutreffend davon aus, dass die Übertragung der mittelbaren Beteiligung des Klägers an der Firma 1 auf seine Familienmitglieder oder die noch zu errichtende Stiftung Gegenstand eines --selbständigen-- Vorhabens ist, das auf Unternehmensnachfolge im Wege vorweggenommener Erbfolge gerichtet ist. Die Selbständigkeit eines solchen Vorhabens kann grundsätzlich daraus abgeleitet werden, dass das Vorhaben für sich betrachtet aus Sicht der Steuerpflichtigen sinnvoll ist. Die Möglichkeiten der vorweggenommenen Erbfolge erlauben es, familiäre, wirtschaftliche und insbesondere unternehmerische Verhältnisse klar zu strukturieren, steuerrechtliche Optionen auszuschöpfen, etwaige Erbstreitigkeiten zu vermeiden und frühzeitig Transparenz innerhalb des Familienverbunds herzustellen. Es liegt daher auf der Hand, den Schritt 5 des Auskunftsantrags --in Übereinstimmung mit der Auffassung des FG-- dem übergeordneten Sachverhalt "vorweggenommene Erbfolge" zuzuordnen (FG-Urteil, S. 22). So sollte Gegenstand des Vorhabens im Schritt 5 sein, die Anteile des Klägers an der zuvor errichteten Firma 2 unentgeltlich auf seine Familienmitglieder oder die noch zu errichtende Stiftung zu übertragen. Mit den hierzu gestellten Rechtsfragen sollte unter anderem abgesichert werden, dass diese Übertragung nicht der Erbschaft- und Schenkungsteuer unterliegt, soweit --im Fall der unentgeltlichen Übertragung auf die Familienmitglieder-- die jeweilige Person keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt mehr in Deutschland innehat und auch nicht mehr die deutsche Staatsangehörigkeit besitzt.
- 32** (2) Der vorweggenommenen Erbfolge ist jedoch --entgegen der Auffassung des FG-- überdies der vorangehende Schritt 4 zuzurechnen, auch wenn er isoliert betrachtet zu einer Umstrukturierung führt, indem mit der Errichtung der Firma 2 eine weitere Kapitalgesellschaft eingezogen wird. Die Errichtung der Firma 2 und die im Schritt 4 weiter vorgesehene Einbringung der mittelbaren Beteiligung des Klägers an der Firma 1 in die Firma 2 lässt sich bei wertender Betrachtung nur als unselbständiger Zwischenschritt begreifen, der dazu dienen sollte, die --aus Sicht des Klägers erbschaft- und schenkungsteuer-neutrale-- Vermögensübertragung auf die Familienmitglieder oder die Stiftung im nachfolgenden Schritt 5 vorzubereiten. Den Schritt 4, wie das FG es getan hat, von der vorweggenommenen Erbfolge deshalb abzugrenzen, weil zwischen der Firma 2 und den Wohnorten des Klägers und seines Verwandten der Zusammenhang "X" bestehe, dem die Einschaltung der weiteren Kapitalgesellschaft geschuldet sei (FG-Urteil, S. 23), berücksichtigt die gegenseitigen Abhängigkeiten der Schritte 4 und 5 aus erbschaft- und schenkungsteuerrechtlicher Sicht nicht in ausreichendem Maße.
- 33** (3) Auch der abschließende Schritt 8 ist unselbständiger Teil der vorweggenommenen Erbfolge. Richtig ist zwar,

dass dort eine "Bereinigung des Beteiligungsstrangs" (FG-Urteil, S. 23) erfolgen sollte. Die Einbringung der mittelbaren Beteiligung der Familienmitglieder an der Firma 1 in die Firma 2 die im Schritt 8 vollzogen werden sollte, konnte aber überhaupt nur deshalb veranlasst sein, weil die Firma 2 im Schritt 4 in der Absicht errichtet wurde, nachfolgend eine Schenkung an die Familienmitglieder oder die Stiftung durchzuführen. Die "Bereinigung" ist so betrachtet Folge der vorweggenommenen Erbfolge; letztere ist *conditio sine qua non* für Schritt 8. Dies gebietet es, den Schritt ebenso als unselbständigen Teil der vorweggenommenen Erfolge zu werten.

- 34** (4) Danach liegt dem Antrag auf Erteilung der verbindlichen Auskunft gegen den Kläger selbst nur ein Sachverhalt zugrunde, so dass nach § 89 Abs. 3 Satz 1 AO nur eine Gebühr entstanden ist.
- 35** b) Das FG ist rechtsfehlerfrei davon ausgegangen, dass der angefochtene Gebührenbescheid gegen den Kläger für die Stiftung vom ...2015 rechtmäßig ist. In Bezug auf das Vorhaben "vorweggenommene Erbfolge" sind zwei Antragsteller --der Kläger und die zu errichtende Stiftung-- vorhanden. Insoweit durfte das FA nach der auf den Streitfall zur Anwendung kommenden Fassung des § 89 Abs. 3 Satz 1 AO eine weitere --zweite-- Gebühr gegen den Kläger für die Stiftung festsetzen.
- 36** aa) Die Rechtsgrundsätze zum --hier anzuwendenden-- § 89 Abs. 3 Satz 1 AO 2011 sind in der BFH-Rechtsprechung geklärt. Danach gilt, dass nach dieser AO-Fassung jede auf Auskunft gerichtete Eingabe mindestens so viele Anträge enthält, wie nach dem Inhalt der Eingabe Steuerpflichtige von der Bindungswirkung der Auskunft erfasst sein sollen (vgl. BFH-Urteile vom 09.03.2016 - I R 66/14, BFHE 253, 199, BStBl II 2016, 706, Rz 8, und vom 27.11.2019 - II R 24/17, BFHE 267, 292, BStBl II 2020, 528, Rz 20).
- 37** (1) Der durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016 (BGBl I 2016, 1679) in das Gesetz eingefügte § 89 Abs. 3 Satz 2 AO, der nunmehr festlegt, dass nur eine Gebühr zu erheben ist, wenn eine verbindliche Auskunft gegenüber mehreren Antragstellern einheitlich erteilt wird (hierzu ausführlich BFH-Urteil vom 03.07.2025 - IV R 6/23, BFHE 289, 554, Rz 21 ff.), ist auf Auskunftsanträge anzuwenden, die nach dem 22.07.2016 gestellt wurden (vgl. Art. 97 § 25 Abs. 2 Satz 2 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung). Danach unterliegt der Antrag vom ...2012 dem alten Recht vor der Einfügung des § 89 Abs. 3 Satz 2 Satz AO.
- 38** (2) Vor der Einfügung des § 89 Abs. 3 Satz 2 AO war bei mehreren Antragstellern grundsätzlich gegenüber jedem von ihnen eine Gebühr festzusetzen, auch wenn sich deren Anträge auf denselben Sachverhalt bezogen (vgl. BFH-Urteile vom 09.03.2016 - I R 66/14, BFHE 253, 199, BStBl II 2016, 706, Rz 8 ff., und vom 27.11.2019 - II R 24/17, BFHE 267, 292, BStBl II 2020, 528, Rz 20). Lediglich wenn eine verbindliche Auskunft einen Sachverhalt betrifft, der mehreren Personen gemäß § 179 Abs. 2 Satz 2 AO steuerlich zuzurechnen ist, muss eine verbindliche Auskunft nach § 1 Abs. 2 Satz 1 der Steuer-Auskunftsverordnung in der für den Streitfall maßgeblichen Fassung vom 30.11.2007 (BGBl I 2007, 2783, BStBl I 2007, 820) von allen Beteiligten gemeinsam beantragt werden; in diesem Fall ist der Antrag einer Personenmehrheit als ein Antrag anzusehen. Daraus lässt sich für die Abgabenordnung 2011 im Umkehrschluss folgern, dass in allen anderen Fällen mehrere Personen mehrere Anträge stellen (vgl. BFH-Urteil vom 27.11.2019 - II R 24/17, BFHE 267, 292, BStBl II 2020, 528, Rz 24).
- 39** (3) Als Antragsteller ist derjenige anzusehen, in dessen Namen ein Antrag gestellt wird (vgl. BFH-Urteile vom 09.03.2016 - I R 66/14, BFHE 253, 199, BStBl II 2016, 706, Rz 8; vom 27.11.2019 - II R 24/17, BFHE 267, 292, BStBl II 2020, 528, Rz 29). Antragsteller und Steuerpflichtiger sind in der Regel identisch, wenn der Steuerpflichtige, dessen künftige Besteuerung Gegenstand der verbindlichen Auskunft sein soll, bei Antragstellung bereits existiert. Besteht diese Person oder Vermögensmasse bei Antragstellung noch nicht, entsteht die Gebührenpflicht gleichwohl; Gebührenschuldner ist dann der Dritte, der für die Person oder die Vermögensmasse den Antrag stellt (vgl. BFH-Urteil vom 27.11.2019 - II R 24/17, BFHE 267, 292, BStBl II 2020, 528, Rz 30).
- 40** bb) Hiervon ist das FG zutreffend ausgegangen.
- 41** (1) Das FG hat den Streitfall gemäß § 118 Abs. 2 FGO ohne Rechtsfehler und damit für den Senat bindend (vgl. BFH-Urteile vom 25.09.2024 - II R 49/22, BFHE 288, 1, BStBl II 2025, 493, Rz 26, und vom 30.10.2024 - II R 14/23, BFHE 286, 474, Rz 34) dahingehend gewürdigt, dass der Kläger zwei Anträge im Sinne des § 89 Abs. 3 Satz 1 AO 2011 eingereicht hat, - einen für sich selbst, und einen weiteren für die noch zu gründende Stiftung, auf welche der Beteiligungsstrang an der Firma 1 unentgeltlich übertragen werden sollte.
- 42** (2) Auch wenn die Schenkungsteuer im Ergebnis nur einmal ausgelöst und erhoben wird, ändert dies nichts an der doppelten Gebührenpflicht sowohl beim potentiellen Schenker als auch beim potentiellen Erwerber. Insoweit gilt die zu § 89 Abs. 3 AO 2011 ergangene Rechtsprechung, wonach bei Organträger und Organgesellschaft einer

ertragsteuerrechtlichen Organschaft jeweils eine Gebühr anfällt, wenn beide in Bezug auf den gleichen Sachverhalt eine verbindliche Auskunft beantragen (vgl. BFH-Urteil vom 09.03.2016 - I R 66/14, BFHE 253, 199, BStBl II 2016, 706, Rz 11). Bei der Schenkungsteuer gilt nichts anderes. Zwar entsteht die Schenkungsteuer nicht, wie die Steuer im Fall einer Organschaft, alternativ beim Schenker oder Erwerber. Für den gleichen Sachverhalt wird im Ergebnis aber nur einmal Steuer geschuldet. Die Bindungswirkung der Auskunft erfasst bei zweifacher Antragstellung sowohl den Schenker als auch den Erwerber, die nach § 20 Abs. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes Gesamtschuldner sind. Diese Absicherung nimmt der Gebührentatbestand des § 89 Abs. 3 AO 2011 auf, indem gegenüber jedem Antragsteller eine Gebühr festzusetzen ist (vgl. BFH-Urteil vom 09.03.2016 - I R 66/14, BFHE 253, 199, BStBl II 2016, 706, Rz 11).

- 43** (3) Schließlich führt auch die Tatsache, dass der Gesetz- und Verordnungsgeber § 89 Abs. 3 bis 6 AO ebenso wie die dazu erlassene Steuer-Auskunftsverordnung bereits mehrfach geändert hat (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 03.07.2025 - IV R 6/23, BFHE 289, 554, Rz 22 ff.), nicht zu einem anderen Ergebnis. Soweit der Gesetzgeber Unzulänglichkeiten im Zusammenhang mit Gebührenfestsetzungen in Mehrpersonenverhältnissen gesehen hat (vgl. dazu BTDrucks 18/7457, S. 125), waren diese rechtspolitischer Natur. Rechtsfortbildung ist den Gerichten in diesem Bereich versagt (vgl. etwa BFH-Urteil vom 09.08.1989 - X R 30/86, BFHE 158, 45, BStBl II 1989, 891, unter 2.a). Der Gesetzgeber hat die geltende Rechtslage durch Einfügung des § 89 Abs. 3 Satz 2 AO für nach dem 22.07.2016 gestellte Anträge geändert (s. oben III.2.b aa (1)). Eine darüber hinausgehende, rückwirkende Anwendung der Vorschrift auf vor dem 23.07.2016 gestellte Anträge wurde nicht angeordnet.
- 44** 3. Die Gebührenerhebung dem Grunde nach ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Ihr steht grundsätzlich auch nicht entgegen, dass im vorliegenden Fall ein Auskunftsantrag abgelehnt wurde ("Negativauskunft").
- 45** a) Gebühren werden nicht, wie Steuern im Sinne der Art. 105, 106 des Grundgesetzes, "voraussetzungslos" erhoben. Sie sind öffentlich-rechtliche Geldleistungen, die aus Anlass individuell zurechenbarer Leistungen durch eine öffentlich-rechtliche Norm oder eine sonstige hoheitliche Maßnahme auferlegt werden und insbesondere dazu bestimmt sind, in Anknüpfung an diese Leistungen deren Kosten ganz oder teilweise zu decken oder deren Vorteil oder deren Wert auszugleichen. Die öffentliche Leistung kann grundsätzlich in jeder Form der Erbringung eines Aufwands durch den Staat liegen. Sie muss sich vom staatlichen Handeln, das keiner Gebührenlast unterworfen ist, nicht der Art nach unterscheiden; dabei ist es grundsätzlich Sache des Fachrechts, die Grenze des gebührenfreien zum gebührenpflichtigen Gebrauch zu bestimmen (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 06.11.2012 - 2 BvL 51/06, 2 BvL 52/06, BVerfGE 132, 334, Rz 50; BVerfG-Urteil vom 14.01.2025 - 1 BvR 548/22, BVerfGE 171, 177, Rz 61, jeweils m.w.N.). Daraus folgt allerdings nicht, dass zur Rechtfertigung der konkreten Bemessung einer gesetzlich vorgesehenen Gebühr jeder dieser Zwecke nach Belieben herangezogen werden könnte. Nur Gebührenzwecke, die von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen werden, sind geeignet, die jeweilige Gebührenbemessung sachlich zu rechtfertigen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 06.11.2012 - 2 BvL 51/06, 2 BvL 52/06, BVerfGE 132, 334, Rz 51, m.w.N.).
- 46** b) Gemessen hieran begegnet die Gebührenpflicht des § 89 Abs. 3 AO keinen verfassungsrechtlichen Bedenken.
- 47** aa) Der Senat folgt der ständigen BFH-Rechtsprechung, nach der die Gebühr als Gegenleistung für eine öffentlich-rechtliche Leistung, nämlich die Bearbeitung des Antrags nach § 89 Abs. 2 AO durch die Finanzbehörde, erhoben werden darf. Sie bezweckt in verfassungskonformer Weise die Abgeltung des durch die Bearbeitung des Antrags entstehenden besonderen Verwaltungsaufwands der Finanzbehörde wie auch den Ausgleich des Vorteils, der dem Antragsteller durch die Auskunft entsteht (vgl. BFH-Urteile vom 30.03.2011 - I R 61/10, BFHE 232, 406, BStBl II 2011, 536, Rz 10; vom 22.04.2015 - IV R 13/12, BFHE 250, 295, BStBl II 2015, 989, Rz 24; vom 27.11.2019 - II R 24/17, BFHE 267, 292, BStBl II 2020, 528, Rz 19, und vom 03.07.2025 - IV R 6/23, BFHE 289, 554, Rz 48; ebenso Seer in Tipke/Kruse, § 89 AO Rz 64; Wernsmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 89 AO Rz 321 f.; kritisch Roser in Gosch, AO § 89 Rz 78).
- 48** bb) Diese Gebührenzwecke sind von den Gesetzesmaterialien gedeckt. In der Stellungnahme des Bundesrats zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2007, mit dem die Gebührenpflicht später eingeführt wurde, heißt es, die vermehrte Erteilung verbindlicher Auskünfte werde bei den zuständigen Finanzbehörden voraussichtlich zu einem erheblichen zusätzlichen Arbeitsaufwand führen (BRDrucks 622/06 (Beschluss), S. 35). Auch der Finanzausschuss des Bundestags führte in seinem Bericht zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2007 aus, die vermehrte Erteilung verbindlicher Auskünfte, die nicht Hauptaufgabe der Finanzverwaltung sei, werde bei den zuständigen Finanzbehörden zu einem erheblichen zusätzlichen Arbeitsaufwand führen; da es sich um eine Aufgabe handele, die

nicht mehr im Bereich der Steuerfestsetzung und -erhebung liege, sondern eine individuelle Leistung gegenüber dem Antragsteller darstelle, sei die Erhebung einer Gebühr sachgerecht (BTDruks 16/3368, S. 24).

- 49 c) Die Gebührenerhebung ist auch nicht deshalb dem Grunde nach unzulässig, weil das FA die beantragte Auskunft im Ergebnis abgelehnt hat und deshalb, wie der Kläger meint, mangels Bindungswirkung der Vorteilsausgleich und damit zugleich die Rechtfertigung der Gebührenerhebung insgesamt entfele.
- 50 aa) Der Gesetzgeber knüpft ausweislich des Wortlauts des § 89 Abs. 3 Satz 1 AO ("Für die Bearbeitung eines Antrags ...") an das Tätigwerden der Finanzbehörden an. Sein dort zum Ausdruck kommender Wille, für die Abgabenbelastung bereits den Arbeitsanfall der Verwaltung genügen zu lassen, deckt sich mit den Gebührenzwecken, die aus der Auswertung der Gesetzesmaterialien folgen (BRDrucks 622/06 (Beschluss), S. 35; BTDruks 16/3368, S. 24; dazu auch oben unter III.3.b aa). Die Erhebung einer Gebühr ist aus dieser Warte unabhängig von der Art oder dem Inhalt der verbindlichen Auskunft schon deshalb geboten, weil es sich um eine Gegenleistung für ein Handeln der Finanzbehörde handelt. Dem ist verfassungsrechtlich nichts entgegenzusetzen.
- 51 bb) Unabhängig hiervon erlangt der Antragsteller auch durch eine Negativauskunft einen Vorteil, der mit der Auskunftsgebühr zulässigerweise ausgeglichen werden kann. Die Negativauskunft stellt ebenso wie eine Positivauskunft eine "steuerliche Beurteilung" im Sinne des § 89 Abs. 2 Satz 1 AO dar, auf die der Antragsteller seine Dispositionen einstellen kann. Sie mag zwar nicht die gewünschte Auskunft sein, kann den Antragsteller aber dennoch vor einer drohenden Steuerbelastung schützen, indem der dargelegte Sachverhalt nicht verwirklicht wird (vgl. BFH-Urteile vom 04.05.2022 - I R 46/18, BFHE 276, 515, BStBl II 2023, 467, Rz 21, und vom 05.02.2014 - I R 34/12, BFH/NV 2014, 1014, Rz 18). Im Übrigen ist der Antragsteller nicht gezwungen, die abschlägige Entscheidung der Verwaltung hinzunehmen, da er den gerichtlichen Rechtsschutz in Anspruch nehmen kann (vgl. BFH-Urteile vom 29.02.2012 - IX R 11/11, BFHE 237, 9, BStBl II 2012, 651, und vom 05.02.2014 - I R 34/12, BFH/NV 2014, 1014).
- 52 cc) Die Rechtmäßigkeit der Gebührenerhebung ist nicht davon abhängig, inwieweit im Einzelfall die Kostenausgleichsfunktion oder die Vorteilsausgleichsfunktion jeweils einschlägig sind und ausgeschöpft werden. Im Hinblick auf den im Gebührenrecht wie im Steuerrecht erheblichen Typisierungsspielraum des Gesetzgebers kann der Gebührenanspruch nicht deshalb teilweise oder ganz beseitigt werden, weil im Einzelfall die Kostenausgleichsfunktion oder die Vorteilsausgleichsfunktion nicht vollständig oder gar nicht zum Tragen kommen (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 09.03.2016 - I R 66/14, BFHE 253, 199, BStBl II 2016, 706, Rz 12; vom 04.05.2022 - I R 46/18, BFHE 276, 515, BStBl II 2023, 467, Rz 21, und vom 03.07.2025 - IV R 6/23, BFHE 289, 554, Rz 49). Dies gilt auch mit Blick auf einen abgelehnten Auskunftsantrag und erst recht hinsichtlich der hier allein im Streit stehenden Gebührenerhebung dem Grunde nach.
- 53 dd) Inwieweit das Vorliegen einer Negativauskunft zur Ermäßigung der Auskunftsgebühr führen kann, braucht der Senat --ungeachtet des Umstands, dass Streitgegenstand des angegriffenen Zwischenurteils allein die Gebührenerhebung dem Grunde nach ist-- nicht zu entscheiden. Über diese Rechtsfrage ist nicht im Festsetzungs-, sondern im Billigkeitsverfahren nach § 89 Abs. 7 AO zu befinden (vgl. BFH-Urteile vom 05.02.2014 - I R 34/12, BFH/NV 2014, 1014, Rz 18, und vom 04.05.2022 - I R 46/18, BFHE 276, 515, BStBl II 2023, 467, Rz 27; ebenso Roser in Gosch, AO § 89 Rz 94.3; Seer in Tipke/Kruse, § 89 AO Rz 78 f.; wohl auch Wernsmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 89 AO Rz 391e). Letzteres ist hier nicht zu prüfen, nachdem das FG das Verfahren mit Beschluss vom 26.01.2023 entsprechend abgetrennt hatte. Soweit der Kläger geltend macht, das Billigkeitsverfahren nach § 89 Abs. 7 AO habe sich als kein "wirksamer Korrekturmechanismus" erwiesen, die hierzu ergangene (höchstrichterliche) Rechtsprechung werde in der Praxis oftmals nicht befolgt und ein zu weiter Spielraum der Verwaltung angenommen, ist der Kläger auf das vom FG abgetrennte Verfahren zu verweisen. Ob für eine Negativauskunft allenfalls eine Zeitgebühr festgesetzt werden darf, ist ebenso nicht Gegenstand des vorliegenden Revisionsverfahrens, das die Rechtmäßigkeit der Gebührenerhebung dem Grunde nach betrifft.
- 54 4. Die Sache ist spruchreif. Im Tenor des Zwischenurteils ist festzustellen, dass die angefochtenen Bescheide dem Grunde nach insoweit rechtmäßig sind, als gegen den Kläger selbst im Hinblick auf die Schritte 4, 5 und 8 des am ... 2012 gestellten Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft dem Grunde nach eine Gebühr festgesetzt wurde. Im Übrigen ist die Gebührenerhebung im Hinblick auf die Schritte 4, 5 und 8 dem Grunde nach rechtswidrig. Der angefochtene Gebührenbescheid gegen den Kläger für die Stiftung ist dem Grunde nach rechtmäßig, da es sich bei der im Streitzeitraum geltenden Fassung des § 89 Abs. 3 AO um zwei Antragsteller handelt. Insoweit hat die Klage in der Sache keinen Erfolg.

IV.

- 55** In der Sache hat das FA mit seiner Revision keinen Erfolg. Der Änderungsbescheid vom ...2019 gegen den Kläger selbst für die Bearbeitungsschritte 4, 5 und 8, bei denen es sich nach der Auffassung des FA um zehn gebührenpflichtige Anträge handelte, ist rechtswidrig. Entgegen der Auffassung des FA ergibt sich die Anzahl der Sachverhalte, die nach § 89 Abs. 3 AO eine Gebühr auslösen, nicht anhand der steuerbegründenden Tatbestände. Um Wiederholungen zu vermeiden, wird auf die Ausführungen unter III.2.a des Urteils verwiesen. Dem angefochtenen Bescheid gegen den Kläger selbst liegt danach ein einheitlicher Sachverhalt "vorweggenommene Erbfolge" zugrunde, der entgegen der Auffassung des FA nicht aus mehreren Anträgen, sondern nur aus einem Antrag besteht und somit nach § 89 Abs. 3 AO nur eine Gebühr auslöst.

V.

- 56** Die Kostenentscheidung bleibt dem Endurteil vorbehalten (BFH-Urteile vom 20.11.2013 - II R 64/11, BFH/NV 2014, 716, Rz 40, und vom 09.04.2025 - II R 39/21, BFHE 289, 520, BStBl II 2025, 678, Rz 34).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de