
Datum: 01.07.2010
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 722/08 S
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2010:0701.3K722.08S.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgabenrecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Rechtsstreits trägt die Klägerin.

Die Revision wird zugelassen.

- Tatbestand** 1
- Die Beteiligten streiten, ob die Erhebung von Gebühren für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft gemäß § 89 Abs. 3 bis 5 Abgabenordnung (AO) verfassungsgemäß ist. 2
- Die Klägerin betreibt ein IT-Unternehmen und bietet Hard- und Software-Lösungen im Aufgabenfeld Mechatronik an. 3
- Im Rahmen einer Unternehmensneustrukturierung stellte die Klägerin am 02.07.2007 beim Beklagten einen Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft zu der Frage, ob eine nicht verhältnismäßige Abspaltung die Anwendbarkeit der §§ 11 Abs. 2 und 13 Abs. 2 Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) beeinträchtigt und ob es sich bei den im Betriebsvermögen der Klägerin befindlichen 100 %igen Beteiligungen an ausländischen Vertriebsgesellschaften um wesentliche Betriebsgrundlagen der Klägerin handele oder nicht. Mit Schreiben vom 14.08.2007 erläuterte die Klägerin in diesem Zusammenhang, dass der Gegenstandswert für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft mit 1.274.581,15 Euro berechnet werde. 4

Daraufhin erteilte der Beklagte unter dem 07.08.2007 einen Gebührenbescheid gemäß § 89 Abs. 3 AO über 5.356,00 Euro. Zu den Einzelheiten wird auf den Bescheid (Bl. 102/103 der Steuerakte) Bezug genommen. Am 22.08.2007 erteilte der Beklagte dann die begehrte verbindliche Auskunft im Sinne der Klägerin. Zu den Einzelheiten wird auf die verbindliche Auskunft (Bl. 117/118 der Steuerakte) hingewiesen. 5

Gegen den Gebührenbescheid legte die Klägerin am 11.09.2007 Einspruch ein. Sie verwies auf das beim Finanzgericht Baden-Württemberg anhängige Verfahren 1 K 46/07 und außerdem darauf, dass im vorliegenden Fall die Gebührenerhebung nicht rechtmäßig sei, da die Finanzverwaltung in dem Erlass zur Anwendung des UmwStG in Tz. 15.06 eine entgegen der gesetzlich eindeutigen Regelung einschränkende Auslegung vertrete. Diese sei in der Literatur nahezu einhellig auf Kritik gestoßen und es sei auch kein Fall bekannt, in dem die Finanzverwaltung unter Berufung auf Tz. 15.06 des Umwandlungsteuer-Erlasses eine Gestaltung nicht anerkannt habe. 6

Den Einspruch wies der Beklagte durch Einspruchsentscheidung vom 19.02.2008 als unbegründet zurück. Er vertrat die Auffassung, die Gebührenerhebung sei rechtmäßig gewesen, da § 89 Abs. 3 AO im Einklang mit der Verfassung stehe. Denn die Vorschrift diene dazu, die Kosten, die der Verwaltung aufgrund zusätzlichen Aufwands entstünden, abzudecken. Bei der Erteilung einer verbindlichen Auskunft handele es sich um eine individuell zurechenbare öffentliche Leistung. Das Finanzamt beschäftige sich nämlich außerhalb des Veranlagungsverfahrens mit einem ausschließlich den Antragsteller betreffenden Sachverhalt und treffe eine nur ihn betreffende rechtliche Entscheidung. Darüber hinaus erhalte der Steuerbürger durch die erteilte verbindliche Auskunft Rechts- und Planungssicherheit. Dieser Vorteil könne durch die Erhebung einer Gebühr abgeschöpft werden. Schließlich habe der Gesetzgeber bei Bemessung der Gebühr auch das Äquivalenzprinzip beachtet. Da insoweit die maßgeblichen Bestimmungsgrößen wie die Kosten der Verwaltung oder der Vorteil der Leistung für den Gebührenschuldner im Voraus nicht genau zu ermitteln seien, sei der Gesetzgeber grundsätzlich berechtigt, pauschalierende Regelungen zu treffen. Diese Regelungen seien durch die Anwendung der Regelungen des § 34 Gerichtskostengesetz (GKG) in zutreffender Weise getroffen. 7

Mit ihrer am 28.02.2008 erhobenen Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren auf Aufhebung des Gebührenbescheides weiter. 8

Unter Berufung auf kritische Stimmen aus der Literatur zur Regelung des § 89 Abs. 3 bis 5 AO verweist die Klägerin darauf, dass der Finanzverwaltung gegenüber dem Steuerbürger eine aus dem in Art. 20 Abs. 1 und Art. 28 Grundgesetz (GG) verankerten Rechtsstaatsprinzip resultierende Fürsorge- und Beratungspflicht obliege. Diese komme auch auf der Ebene des einfachen Verfahrensrechts in der Regelung des § 89 Abs. 1 AO zum Ausdruck. Aus verfassungsrechtlichen Gründen müsse diese Beratungs- und Fürsorgepflicht auch kostenfrei erfolgen, da die aufgrund der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) an eine Gebührenregelung gestellten Anforderungen im Fall des § 89 Abs. 3 bis 5 AO nicht erfüllt seien. Es seien sachliche Rechtfertigungsgründe für die Erhebung von Gebühren für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft nicht vorhanden. Mit dem Argument der Kostendeckung sei die Einführung einer Auskunftsgebühr verfassungsrechtlich ebenso wenig zu rechtfertigen, wie mit dem Argument der Vorteilsabschöpfung. Denn der Vorteil für den Steuerpflichtigen beschränke sich darauf, seine Rechte und Pflichten aus dem Steuerschuldverhältnis zu kennen. Die vom Beklagten angeführten Vorteile der Planungs- und Rechtssicherheit seien nicht auf den Steuerbürger beschränkt, sondern erstreckten sich genauso auf die Verwaltung. Im Übrigen sei es Sache 9

des Gesetzgebers, für einen klaren und zweifelsfreien Gesetzesbefehl zu sorgen. Angesichts der immer komplexeren Rechtslage sei es dem Steuerpflichtigen nicht zuzumuten, Gebühren dafür zu zahlen, dass der Staat ihm gegenüber seinen Beratungs- und Fürsorgepflichten - in Form einer verbindlichen Auskunft - nachkomme. Hinsichtlich der Gebührenhöhe sei anzumerken, dass unter dem Aspekt der Kostendeckung ein Rückgriff auf § 34 GKG zur Berechnung der Gebührenhöhe nicht geboten sei. Denn die Kosten eines Gerichtsverfahrens dürften die Kosten eines behördlichen Verfahrens bei weitem überschreiten. Bei Rückgriff auf das GKG würde letztlich die Arbeitsleistung eines Finanzbeamten höher bewertet als die Leistung eines Richters. Auch sei nicht nachvollziehbar, dass der Gesetzgeber die Leistung eines Finanzbeamten im Rahmen der Zeitgebühr höher bewerte als die Leistungen eines Steuerberaters. Im Übrigen widerspreche es dem in Art. 104a GG aufgenommenen Funktionsvorbehalt, mit nicht steuerlichen Abgaben wie der vorliegenden Gebühr für die verbindliche Auskunft frei fungible Einnahmen zu erzielen.

Die Klägerin beantragt, 10
den Gebührenbescheid für die Bearbeitung einer verbindlichen Auskunft gemäß § 89 Abs. 311 bis 5 AO vom 17.08.2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19.02.2008 aufzuheben.

Der Beklagte beantragt, 12
die Klage abzuweisen. 13

Zur Begründung bezieht er sich auf seine Einspruchsentscheidung. 14

Die Berichterstatterin hat den Sach- und Streitstand mit den Beteiligten am 28.01.2010 15
erörtert. Zu den Einzelheiten wird auf das Protokoll des Erörterungstermins (Bl. 64 der Gerichtsakte) Bezug genommen.

Der Senat entscheidet im Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 16
Abs. 2 Finanzgerichtsordnung - FGO -).

Entscheidungsgründe 17

Die Klage ist nicht begründet. 18

Der angefochtene Bescheid und die Einspruchsentscheidung sind rechtmäßig und verletzen 19
die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der angefochtene Bescheid entspricht den gesetzlichen Vorgaben des § 89 Abs. 3 bis 5 AO. Diese Regelung ist auch nicht verfassungswidrig.

Bereits das Finanzgericht Baden-Württemberg hat in seinen Entscheidungen vom 20.05.2008 20
(1 K 46/07, EFG 2008, 1342) und vom 17.03.2010 (1 K 661/08, BB 2010, 1310) darauf hingewiesen, dass eine Gebührenerhebung auf der Basis von § 89 Abs. 3 bis 5 AO verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden sei. Da der Gesetzgeber in Folge Normierung des Anspruchs auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft ein starkes Ansteigen der Anträge und einen dadurch bedingten erheblichen zusätzlichen Arbeitsaufwand bei den Finanzbehörden befürchtet und insbesondere bei Dauersachverhalten eine intensive Prüfung durch die Finanzbehörden für unerlässlich gehalten habe, habe er die Erhebung einer Gebühr für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft als besonderer Leistung der Finanzbehörde für wünschenswert gehalten und als sachgerecht angesehen.

Die Auskunftsgebühr sei als nichtsteuerliche Abgabe eine öffentlich-rechtliche Geldleistung, die aus Anlass einer individuell zurechenbaren öffentlichen Leistung dem Antragsteller als Gebührenschuldner gesetzlich auferlegt werde. Sie sei jedenfalls auch dazu bestimmt, in Anknüpfung an diese Leistung die bei ihrer Erbringung anfallenden Kosten zu decken. Sie werde nicht wie eine Steuer voraussetzungslos, sondern als Gegenleistung für eine öffentlich-rechtliche Leistung festgesetzt, da sie für die Bearbeitung von Anträgen auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft erhoben werde. Aufgrund der Antragsgebundenheit sei die Gebühr dem einzelnen Steuerpflichtigen auch individuell zurechenbar.

Anders als Steuern, die voraussetzungslos auferlegt und geschuldet würden, bedürften Gebühren aber einer besonderen sachlichen Rechtfertigung, die sich aus den Gebührenzwecken der Kostendeckung, des Vorteilsausgleichs, der Verhaltenslenkung sowie aus sozialen Zwecken ergeben könnten. 22

Im Fall der Auskunftsgebühr habe der Gesetzgeber erkennbar das Ziel verfolgt, den durch die Erteilung der verbindlichen Auskunft entstehenden Verwaltungsaufwand zu decken und den durch diese Dienstleistung dem Steuerpflichtigen zuteil werdenden Vorteil auszugleichen. So gehe es bei der Erteilung von verbindlichen Auskünften nicht um die Hauptaufgabe der Finanzverwaltung, das Besteuerungsverfahren im Bereich der Festsetzung und Erhebung durchzuführen, sondern um die Beurteilung eines vom Steuerpflichtigen nicht verwirklichten, hypothetischen Sachverhalts. Die Bearbeitung eines solchen Auskunftersuchens verursache zusätzliche, vorab und außerhalb des Veranlagungsverfahrens entstehende Kosten. Darüber hinaus führe die Verbindlichkeit der Auskunft zu einer Selbstbindung der Finanzverwaltung, die regelmäßig eine über das normale Veranlagungsverfahren hinausgehende Prüfungsintensität erforderlich mache. Die mit der verbindlichen Auskunft bezweckte und bewirkte Planungs- und Rechtssicherheit stelle im Übrigen einen Vorteil dar, an den der Staat eine Gebührenpflicht knüpfen dürfe. Gerade in der Selbstbindungswirkung der verbindlichen Auskunft liege ein Mehrwert, der über eine reine Information des Steuerpflichtigen zu seinen steuerlichen Verhältnissen und wirtschaftlichen Gestaltungsinteressen hinaus gehe. Auch zwingt die Komplexität des geltenden Steuerrechts den Staat nicht, verbindliche Auskünfte gebührenfrei anzubieten. Komplexe Lebensverhältnisse, die unweigerlich eine Kompliziertheit des Steuerrechts nach sich zögen, seien kein deutsches Sonderproblem, sondern ein allgemeines Phänomen moderner Volkswirtschaften. Hinsichtlich der Höhe habe der Gesetzgeber mit seiner Anlehnung der Kostenberechnung an das Gerichtskostengesetz einen vertretbaren Gebührenmaßstab gewählt und umgesetzt. Dem Umstand, dass die Verwaltungstätigkeit einem streitigen Gerichtsverfahrens nur bedingt vergleichbar sei, habe der Gesetzgeber ausreichend Rechnung getragen, indem er die Kosten auf eine einzelne Gebühr beschränkt habe, während im streitig geführten Finanzgerichtsverfahren vier Gebühren anfielen. 23

Diesen Rechtsprechungsgrundsätzen schließt sich der Senat auch für den vorliegenden Fall an. Auch unter Berücksichtigung der von der Klägerin vorgetragenen Argumente ergeben sich für den Senat keine Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der gesetzlichen Regelung in § 89 Abs. 3 bis 5 AO, die eine Aussetzung des Verfahrens zur Einholung einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts rechtfertigen würden. Soweit die einer Klägerin unter Berufung auf Stimmen aus der Literatur (u.a. Stark, Die Verfassungsmäßigkeit der Auskunftsgebühr, DB 2007, 2333) meint, auch verbindliche Auskünfte seien von Verfassung wegen kostenfrei zu erteilen, folgt dem der Senat wie auch das FG Baden-Württemberg in seinen Entscheidungen nicht. Das Rechtsstaatsprinzip, hergeleitet aus Artikel 20 GG, in Verbindung mit § 89 Abs. 1 AO gebietet es nach Auffassung des Senats lediglich, solchen Beratungs- und Betreuungspflichten kostenfrei nachzukommen, die sich auf die Durchführung 24

des Besteuerungsverfahrens beziehen und die sich nach allgemeiner Auffassung auf den Hinweis auf Verfahrensrechte und auf die Anregung sachdienlicher Anträge beschränken. Eine steuerrechtliche Prüfung von Sachverhalten im Interesse des Steuerpflichtigen oder eine materiellrechtliche Beratung ist dagegen durch die Regelung des § 89 Abs. 1 AO schon dem Grunde nach nicht geboten (vgl. Seer in: Tipke/Kruse Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung, § 89 AO Rz. 3, 4 und 11). Noch weniger lässt sich insoweit daraus ein Anspruch auf Kostenfreiheit ableiten.

Darüberhinaus hält der Senat auch die festgesetzte Gebühr der Höhe nach unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten für unbedenklich. Die festgesetzte Gebühr beträgt ca. ein halbes Prozent des von der Klägerin angegebenen steuerlichen Vorteils, den sie aus der zu beurteilenden Gestaltung zu erzielen wünscht. Ein irgendwie geartetes Missverhältnis ist insoweit nicht erkennbar. Soweit die Klägerin daraufhin weist, dass infolge der Ausgestaltung der Gebührenregelung in Form der Anlehnung an das pauschalisierte System des Gerichtskostengesetzes die Gefahr bestehe, dass die festgesetzten Gebühren im Regelfall die durch den Einzelfall verursachten Kosten überstiegen und damit regelmäßig auch zu insgesamt höheren als die Gesamtkosten deckenden Einnahmen führten, folgt dem der Senat nicht. Denn die Gebührenbemessung wäre, worauf auch die Entscheidung des FG Baden-Württemberg hinweist, erst dann verfassungsrechtlich nicht sachlich gerechtfertigt, wenn sie in einem "groben Missverhältnis" zu den verfolgten legitimen Gebührenzwecken stünde. Dabei ist zu berücksichtigen, dass Gebühren in der Regel in Masseverfahren erhoben werden, bei denen jede einzelne Gebühr nicht nach Kosten, Wert und Vorteil einer real erbrachten Leistung genau berechnet, sondern vielfach nur vergrößert bestimmt werden kann. Der Gesetzgeber darf in diesem Zusammenhang generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, die verlässlich und effizient vollzogen werden können. Das ist im Fall der Regelung des § 89 Abs. 3 bis 5 AO geschehen. Nachweise darüber, dass die Gebührenerhebung nach dieser Vorschrift auf Dauer regelmäßig zu die anfallenden Kosten überschreitenden Einnahmen führen würden, sind seitens der Klägerin nicht vorgetragen und auch sonst nicht ersichtlich.

25

Schließlich ist die Gebührenregelung in § 89 Abs. 3 bis 5 AO auch nicht deshalb als verfassungswidrig anzusehen, weil die Klägerin eine verbindliche Auskunft wegen der von der Finanzverwaltung zu dem von ihr konkret vorgetragenen Sachverhalt in Tz. 15.06 des Umwandlungssteuererlasses vertretenen gesetzeseinschränkenden Auslegung eingeholt hat. Denn eine Verknüpfung der Regelungen in § 89 Abs. 3 bis 5 AO mit den gesetzlichen Regelungen, die auf den Sachverhalt anzuwenden sind, für den die verbindliche Auskunft begehrt wird, lässt sich nach Auffassung des Senats nicht herstellen.

26

Die Frage, ob die Auslegung einer gesetzlichen Regelung zutreffend ist oder nicht bzw. welcher möglichen Auslegungsvariante der Vorzug zugeben ist, ist nämlich nicht im Wege einer verbindlichen Auskunft, sondern auf dem Rechtsweg zu klären.

27

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Revision wird zur Fortbildung des Rechts zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO), da eine Entscheidung des BFH zur materiellen Verfassungsmäßigkeit der Gebührenregelung des § 89 Abs. 3 bis 5 AO auch nach der nunmehr rechtskräftigen Entscheidung des FG Baden-Württemberg vom 17.03.2010 weiter aussteht.

28
