

Bundesfinanzhof

BESCHLUSS

§§ 89 Abs. 3 bis 5 AO

- 1. Die Aussetzung der Vollziehung ist nicht schon allein deshalb zu gewähren, weil im Fachschrifttum Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Rechtsgrundlage des angefochtenen Verwaltungsakts geäußert worden sind. Die zur Entscheidung berufene Stelle hat vielmehr zu prüfen, ob die im Schrifttum geltend gemachten Gründe nach eigener Beurteilung nennenswert und beachtlich sind.**
- 2. Es ist nicht ernstlich zweifelhaft, dass die Gebührenerhebung für die Bearbeitung von Anträgen auf verbindliche Auskünfte gemäß § 89 Abs. 3 bis 5 AO dem Grunde und der Höhe nach verfassungsgemäß ist. Das gilt sowohl für die sog. Zeitgebühr als auch für die sog. Wertgebühr, und zwar für Letztere auch dann, wenn diese auf der Grundlage eines Gegenstandswerts von 30 Mio. EUR zu bemessen ist.**
- 3. In den Fällen, in denen es zur Erteilung der beantragten Auskunft kommt, hält deshalb auch die Gebührenbemessung auf der Grundlage eines sehr hohen Gegenstandswerts dem aus dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz abgeleiteten verfassungsrechtlichen Äquivalenzprinzip, nach dem Gebühren in keinem Missverhältnis zu der von der öffentlichen Gewalt gebotenen Leistung stehen dürfen, stand.**
- 4. Dass der Stundensatz des § 89 Abs. 4 Satz 4 AO die gesetzlich vorgesehene maximale Zeitgebühr der Steuerberater von 46,00 EUR je angefangener halber Stunde (§ 13 Satz 2 der Gebührenverordnung für Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften) übersteigt, führt nicht zur Verfassungswidrigkeit der Norm, weil der Vorteil der Bindungswirkung der Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO diese wesentlich vom Ergebnis der Beratung durch einen Steuerberater unterscheidet.**

BFH, Beschluss vom 30.03.2011; Az.: I B 136/10

Tatbestand:

In einem Verfahren über die Aussetzung der Vollziehung (AdV) streiten die Beteiligten über die Verfassungsmäßigkeit der Gebührenerhebung für verbindliche Auskünfte gemäß § 89 Abs. 3 bis 5 der Abgabenordnung i. d. F. des Jahressteuergesetzes 2007 vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878, BStBl I 2007, 28) - AO -.

Der Antragsteller und Beschwerdeführer (Antragsteller) ist Inhaber einer Firmengruppe (X), die im Jahr 1999 aus einer Realteilung hervorgegangen war und deshalb über eine unübersichtliche Beteiligungsstruktur verfügte. Um insbesondere den Anforderungen finanzierender Banken nach einer einfachen und durchschaubaren Beteiligungsstruktur zu entsprechen, plante die Gruppe eine Neustrukturierung. In diesem Zusammenhang beantragten der Antragsteller und

Gesellschaften der Gruppe am 27. April 2009 beim Antragsgegner und Beschwerdegegner (Finanzamt - FA -) eine verbindliche Auskunft gemäß § 89 Abs. 2 AO. Soweit der Antragsteller als Kommanditist der X-Holding KG betroffen war, enthielt die Auskunft zwei Fragenkomplexe.

Fragenkomplex 1:

- ob die Verschmelzung der X-Holding KG auf die X-Beteiligung GmbH steuerneutral abgewickelt werden könne,
- ob der Antragsteller aus der Verschmelzung einen ertragsteuerlichen Übergangsgewinn erziele,
- ob die bestehende ertragsteuerliche Organschaft zwischen der X-Holding KG und der X-Beteiligung GmbH steuerunschädlich beendet werden könne,
- ob die Verschmelzung gewerbesteuerfrei abgewickelt werden könne und lediglich die gewerbesteuerlichen Verlustvorträge entfielen,
- ob der steuerliche Übertragungstichtag auf den 31. Dezember 2008 zurückbezogen werden könne, und
- ob die Verschmelzung Grunderwerbsteuer auslöse.

Fragenkomplex 2:

- ob die Veräußerung der Beteiligung an der Y-GmbH bei der X-Beteiligung GmbH unter § 8b des Körperschaftsteuergesetzes falle,
- ob ein bei dem Antragsteller durch diese Veräußerung anfallender Einbringungsgewinn bis zur Höhe von 500.000,00 EUR durch Bildung einer steuerfreien Rücklage nach § 6b Abs. 10 des Einkommensteuergesetzes "neutralisiert" und ob diese Rücklage im Zuge der Anschaffung der Anteile an der Y-GmbH durch eine neu zu gründende Gesellschaft steuerunschädlich wieder aufgelöst werden könne.

Das FA erteilte die erbetene verbindliche Auskunft und stellte dabei der Sache nach die Steuerunschädlichkeit der Neustrukturierung fest. Mit Bescheid vom 20. Januar 2010 setzte es gegen den Antragsteller für den Fragenkomplex 1 auf der Basis eines Gegenstandswerts von 30 Mio. EUR eine Gebühr von 91.456,00 EUR und für den Fragenkomplex 2 eine Zeitgebühr von 500,00 EUR fest.

Der Antragsteller, der die Gebührenpflicht für verbindliche Auskünfte des FA gemäß § 89 Abs. 2 AO dem Grunde und der Höhe nach für verfassungswidrig hält, erhob Einspruch gegen den Gebührenbescheid, über den das FA noch nicht entschieden hat. Zugleich beantragte er beim FA ohne Erfolg die AdV des Gebührenbescheids. Der gleichlautende Antrag an das Niedersächsische Finanzgericht (FG) blieb ebenfalls erfolglos; das FG hat ihn mit Beschluss vom 16. Juli 2010 10 V 101/10 abgelehnt.

Gegen den FG-Beschluss richtet sich die vom FG zugelassene Beschwerde des Antragstellers.

Der Antragsteller beantragt, den FG-Beschluss aufzuheben und die Vollziehung des Gebührenbescheids vom 20. Januar 2010 in Höhe von 91.956,00 EUR ohne Sicherheitsleistung auszusetzen.

Das FA beantragt, die Beschwerde zurückzuweisen.

Gründe:

II. Die Beschwerde ist unbegründet. Das FG hat den Antrag auf AdV des Gebührenbescheids zu Recht abgelehnt.

1. Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise aussetzen. Die Aussetzung soll - u. a. und soweit hier einschlägig - erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts bestehen (§ 69 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. Abs. 2 Satz 2 FGO). Ernstliche Zweifel i. S. von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO sind u. a. dann zu bejahen, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Verwaltungsakts neben für seine Rechtmäßigkeit sprechende Umstände gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen bewirken (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 10. Februar 1967 III B 9/66, BFHE 87, 447, BStBl III 1967, 182, seitdem ständige Rechtsprechung). Dies gilt auch für ernstliche Zweifel an der verfassungsrechtlichen Gültigkeit einer dem angefochtenen Verwaltungsakt zugrunde liegenden Norm. An die Zweifel hinsichtlich der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts sind, wenn die Verfassungswidrigkeit von Normen geltend gemacht wird, keine strengeren Anforderungen zu stellen als im Fall der Geltendmachung fehlerhafter Rechtsanwendung (Senatsbeschluss vom 26. August 2010 I B 49/10, BFHE 230, 445, m. w. N.).

Soweit der Antragsteller dem BFH-Beschluss vom 18. Oktober 1989 IV B 149/88 (BFHE 158, 426, BStBl II 1990, 71) den Grundsatz entnimmt, unabhängig von der eigenen Beurteilung habe das Gericht bei Fehlen einer höchstrichterlichen Entscheidung stets AdV zu gewähren, wenn auf der Grundlage der Auffassung namhafter Autoren im Fachschrifttum die Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts zweifelhaft sei, ist dem nicht zu folgen. Das zuständige Gericht hat vielmehr - wie es auch der BFH in dem Beschluss in BFHE 158, 426, BStBl II 1990, 71 getan hat -, die im Schrifttum vertretenen Rechtsauffassungen auf ihre inhaltliche Plausibilität zu prüfen und darf die AdV nur gewähren, wenn es nach eigener Beurteilung die geltend gemachten Gründe für nennenswert und beachtlich hält (BFH-Beschluss vom 17. Februar 1970 II B 58/69, BFHE 98, 17, BStBl II 1970, 333; Gosch in Beermann/Gosch, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 69 FGO Rz 123, 126).

2. Derartige ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids bestehen im Streitfall nicht. Der Senat hält nach summarischer Prüfung die in Bezug auf die Bestimmungen des § 89 Abs. 3 bis 5 AO über die Erhebung und die Bemessung der Auskunftsgebühren geltend gemachten verfassungsrechtlichen Bedenken nicht für durchschlagend (so auch die bisher einhellige Auffassung der finanzgerichtlichen Rechtsprechung, vgl. neben dem angefochtenen FG-Beschluss die Urteile des FG Baden-Württemberg vom 20. Mai 2008 1 K 46/07, Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG - 2008, 1342, und vom 17. März 2010 1 K 661/08, EFG 2010, 1284; Urteil des Niedersächsischen FG vom 24. Juni 2010 6 K 12181/08, EFG 2010, 1562; Urteil des FG Münster vom 1. Juli 2010 3 K 722/08 S, EFG 2010, 1973; Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG vom 1. Oktober 2010 1 K 282/07, EFG 2010, 2061).

a) Die Auskunftsgebühr nach § 89 Abs. 3 AO ist ihrem materiellen Gehalt nach eine nichtsteuerliche Abgabe. Denn sie wird nicht, wie eine Steuer i. S. der Art. 105, 106 des Grundgesetzes (GG), "voraussetzungslos", sondern als Gegenleistung für eine öffentlich-rechtliche Leistung - nämlich die Bearbeitung des Antrags auf verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO durch die Finanzbehörde - erhoben. Da

es sich bei der Auskunftsgebühr um eine öffentlich-rechtliche Geldleistung handelt, die aus Anlass einer dem jeweiligen Schuldner individuell zuzuordnenden öffentlichen (Dienst-) Leistung hoheitlich auferlegt wird und die jedenfalls auch dazu bestimmt ist, die Kosten dieser Leistung zu decken, handelt es sich dem Typus nach um eine Gebühr (vgl. zur Definition Urteil des Bundesverfassungsgerichts - BVerfG - vom 19. März 2003 2 BvL 9-12/98, BVerfGE 108, 1, m. w. N.). Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes für die Erhebung der Auskunftsgebühr ergibt sich aus Art. 108 Abs. 5 GG als Annex (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts - BVerwG - vom 3. März 1994 4 C 1/93, BVerwGE 95, 188) zum Recht, das Verfahren betreffend die Erhebung der Steuern zu regeln.

Soweit der Charakterisierung als Gebühr entgegenggehalten wird, das Auskunftsverfahren sei - wegen der Verortung des § 89 AO im Abschnitt "allgemeine Verfahrensvorschriften" - ein unselbständiger Teil des Besteuerungsverfahrens (Hans, Deutsche Steuer-Zeitung - DStZ - 2007, 421, 423), kann dem nicht gefolgt werden. Die verbindliche Auskunft bezieht sich nach § 89 Abs. 2 Satz 1 AO ausschließlich auf die Beurteilung noch nicht verwirklichter Sachverhalte, hinsichtlich derer folglich ein Besteuerungsverfahren noch nicht begonnen haben kann und von denen nicht sicher ist, dass sie später tatsächlich verwirklicht und im Rahmen von Besteuerungsverfahren zu beurteilen sein werden. Deshalb handelt es sich bei dem Auskunftsverfahren nach § 89 Abs. 2 AO um ein eigenständiges Verwaltungsverfahren, in dem die Finanzbehörde gegenüber dem Auskunftssuchenden eine besondere Dienstleistung erbringt (Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 89 AO Rz 323; Schmitz in Schwarz, Abgabenordnung, § 89 Rz 83; vgl. auch Begründung des Regierungsentwurfs eines Steuervereinfachungsgesetzes 2011, BTDrucks 17/5125, S. 67).

Nicht zu folgen ist auch der Auffassung, nach der es für die formelle Verfassungsmäßigkeit der Auskunftsgebühr unter dem finanzverfassungsrechtlichen Gesichtspunkt des "Funktionsvorbehalts der Steuer" von maßgeblicher Bedeutung sein soll, dass der abstrakte Gebührensatz maximal so hoch bemessen ist, dass das pro Rechnungsperiode zu veranschlagende Gesamtaufkommen aus der Gebühr diejenigen Kosten nicht übersteigt, welche der betreffenden Gebietskörperschaft durch die Erbringung der gebührenpflichtigen Leistungen insgesamt entstehen (so Wienbracke, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht - NVwZ - 2007, 749, 750 f.). Denn zum einen können nach der Rechtsprechung des BVerfG Gebühren nicht deshalb ganz oder teilweise zu Steuern werden, weil sie unzulässig überhöht bemessen sind (BVerfG-Urteil in BVerfGE 108, 1). Zum anderen dient die Erhebung der Auskunftsgebühr nicht nur dem Zweck des Kostenausgleichs, sondern auch dem einer Vorteilsabschöpfung (dazu sogleich unter II. 2. b), so dass der Vergleich des Gebührenaufkommens mit dem behördlichen Aufwand nicht der allein maßgebliche Beurteilungsmaßstab sein kann.

b) Die Erhebung von Gebühren bedarf im Hinblick auf die Wahrung der Belastungsgleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG) einer besonderen sachlichen Rechtfertigung; als solche kommen u. a. die Gebührenzwecke der Kostendeckung und des Vorteilsausgleichs in Betracht (BVerfG-Urteil in BVerfGE 108, 1; BVerfG-Beschluss vom 7. November 1995 2 BvR 413/88, 2 BvR 1300/93, BVerfGE 93, 319, jeweils m. w. N.). Beide Zwecke sind im Falle der Auskunftsgebühr nach § 89 Abs. 3 bis 5 AO gegeben und rechtfertigen diese dem Grunde nach (ebenso Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, a. a. O., § 89 AO Rz 321 ff.; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 89 AO Rz 63 ff.; Birk, Neue Juristische Wochenschrift - NJW - 2007, 1325, 1327 f.; Wienbracke, NVwZ 2007, 749, 751 ff.;

Fatouros, DStZ 2007, 382, 391 f.; Brockmeyer in Klein, Abgabenordnung, 10. Aufl., § 89 Rz 17; Schmitz in Schwarz, a. a. O., § 89 Rz 82; a. A. Stark, Der Betrieb - DB - 2007, 2333, 2334 ff.; Simon, Deutsches Steuerrecht - DStR - 2007, 557, 563 f.; Hans, DStZ 2007, 421, 423 f.; Keß/Zillmer, DStR 2008, 1466, 1467; zweifelnd auch Roser in Beermann/Gosch, a. a. O., § 89 AO Rz 79).

aa) Die Gebührenpflicht nach § 89 Abs. 3 bis 5 AO ist auf Vorschlag des Bundesrats mit dem Jahressteuergesetz 2007 in das Gesetz aufgenommen worden, weil nach erstmaliger Normierung der verbindlichen Auskunft in § 89 Abs. 2 AO durch das Föderalismusreform-Begleitgesetz vom 5. September 2006 (BGBl I 2006, 2098) mit einem starken Anstieg der Zahl der Auskunftsanträge gerechnet wurde. In der Stellungnahme des Bundesrats zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2007 (BRDrucks 622/06, S. 35) heißt es, die vermehrte Erteilung verbindlicher Auskünfte werde bei den zuständigen Finanzbehörden voraussichtlich zu einem erheblichen zusätzlichen Arbeitsaufwand führen. Vor dem Hintergrund, dass die verbindliche Auskunft vor allem bei Dauersachverhalten die Finanzverwaltung für viele Jahre binden könne, sei eine sehr intensive Prüfung unerlässlich; die zu erhebenden Gebühren sollten sich am Verwaltungsaufwand und an den steuerlichen Auswirkungen beim Antragsteller bemessen und pauschaliert werden. Der Finanzausschuss (7. Ausschuss) des Bundestags führt in seinem Bericht zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2007 (BTDrucks 16/3368, S. 24) 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. Im Regelfall richte sich die Höhe der Gebühr nach dem Gegenstandswert, also dem Wert, den die verbindliche Auskunft für den Antragsteller habe.

Die Gesetzesmaterialien lassen mithin erkennen, dass mit der Einführung der Gebührenpflicht zum einen der mit der Bearbeitung des Antrags auf verbindliche Auskunft verbundene besondere Verwaltungsaufwand abgegolten werden soll. Zum anderen verdeutlicht die primäre Orientierung der Gebührenhöhe am Gegenstandswert (§ 89 Abs. 4 AO) den weiteren Gesetzeszweck der Abschöpfung des Vorteils, den der Steuerpflichtige mit der Beantragung der verbindlichen Auskunft zu erreichen trachtet. Beide Gesichtspunkte sind legitime Gebührenzwecke, die geeignet sind, die Erhebung einer Auskunftsg Gebühr zu rechtfertigen.

bb) Dem kann nicht mit Erfolg entgegengehalten werden, dass sich die Verpflichtung zur Auskunftserteilung bereits aus den aus dem Rechtsstaatsprinzip folgenden allgemeinen Fürsorge- und Betreuungspflichten des Staates ergebe, nach denen dieser verpflichtet sei, den Bürger im Bereich der Eingriffsverwaltung kostenfrei in Kenntnis seiner Rechte und Pflichten zu setzen (so aber Stark, DB 2007, 2333, 2335; Simon, DStR 2007, 557, 563; Hans, DStZ 2007, 421, 423). Diese Sichtweise berücksichtigt nicht hinreichend den vom Auskunftbegehrenden mit dem Auskunftsverfahren nach § 89 Abs. 2 AO angestrebten Vorteil. Mit der Auskunft erhält der Auskunftbegehrende schon vor Verwirklichung der geplanten Sachverhalte nicht nur Kenntnis über deren steuerliche Beurteilung durch die zuständigen Finanzbehörden. Vielmehr bewirkt § 89 Abs. 2 Satz 4 AO i. V. m. § 2 Abs. 1 Satz 1 der Durchführungsverordnung zu § 89 Abs. 2 AO vom 30. November 2007 (BGBl I 2007, 2783, BStBl I 2007, 820) - Steuer-Auskunftsverordnung (StAuskV) - eine Selbstbindung der Verwaltung in dem künftigen Besteuerungsverfahren. Das führt dazu, dass die Finanzbehörde die erteilte

Auskunft selbst dann, wenn sich später deren Unrichtigkeit herausstellt, mit Wirkung für die Vergangenheit nur unter den engen Voraussetzungen der §§ 129 bis 131 AO berichtigen, zurücknehmen oder widerrufen darf. Und bei der gemäß § 2 Abs. 3 StAuskV im Ermessen der Finanzverwaltung stehenden Entscheidung über die Aufhebung oder Änderung der unrichtigen Auskunft mit Wirkung für die Zukunft ist der Vertrauensschutz zu beachten; zu Lasten des Steuerpflichtigen dürfen solche Korrekturen deshalb grundsätzlich nur dann vorgenommen werden, wenn der Sachverhalt, auf den sich die Auskunft bezogen hat, noch nicht verwirklicht ist (vgl. Bundesministerium der Finanzen, Anwendungserlass zur Abgabenordnung i. d. F. vom 2. Januar 2008, BStBl I 2008, 26 - AEAO -, Nr. 3. 6. 6 zu § 89 AO). Auch die Gerichte haben die Bindungswirkung der Auskunft zu beachten und dürfen im Falle der inhaltlichen Unrichtigkeit der Auskunft das materiell als zutreffend angesehene Recht nicht zu Lasten des Auskunftsadressaten anwenden. In der Bindungswirkung liegt mithin ein individuell dem Auskunftsadressaten zuzurechnender Sondervorteil. Eine Verpflichtung, dem Steuerpflichtigen das zur Erreichung dieses Vorteils erforderliche Verwaltungsverfahren kostenfrei zur Verfügung zu stellen, kann aus den im Bereich der Eingriffsverwaltung bestehenden Fürsorge- und Betreuungspflichten der öffentlichen Hand nicht abgeleitet werden.

cc) Der des Weiteren vorgebrachte Einwand, auch die Finanzverwaltung profitiere von der verbindlichen Auskunft, weil sie dadurch im späteren Veranlagungsverfahren und bei einer möglichen steuerlichen Außenprüfung entlastet werde (so Roser in Beermann/Gosch, a. a. O., § 89 AO Rz 79), überzeugt nicht. Denn zum einen steht nicht fest, dass die im Rahmen des Auskunftsverfahrens zu prüfenden Sachverhalte später überhaupt verwirklicht werden. Werden die Sachverhalte realisiert, entsteht der Behörde in den späteren Veranlagungs- und Prüfungsverfahren zudem dadurch Aufwand, dass sie zu prüfen hat, ob die Voraussetzungen, unter denen die Zusage erteilt wurde, tatsächlich vorliegen (zutreffend Birk, NJW 2007, 1325, 1328). Zum anderen besteht die beschriebene Bindungswirkung nur zugunsten des Steuerpflichtigen, nicht aber zu dessen Ungunsten (§ 2 Abs. 1 Satz 2 StAuskV). Die Finanzbehörden haben deshalb in den späteren Verfahren auch zu prüfen, ob die erteilte Auskunft möglicherweise zuungunsten des Steuerpflichtigen dem geltenden Recht widerspricht, und müssen sich ggf. mit den insoweit vorgebrachten Einwänden des Steuerpflichtigen befassen. Eine annähernd mit den Vorteilen des Auskunftsadressaten zu vergleichende Besserstellung der Finanzbehörde in den späteren Besteuerungs- und Prüfungsverfahren führt die Durchführung des Auskunftsverfahrens somit nicht herbei.

dd) Der Senat teilt nicht die Auffassung, die Gebührenpflicht sei deshalb sachlich nicht gerechtfertigt, weil der Staat als Gesetzgeber selbst für das komplizierte und unsystematische Steuerrecht verantwortlich sei; es könne deshalb nicht als Sondervorteil angesehen werden, wenn der Steuerpflichtige den Umfang seiner steuerlichen Rechte und Pflichten von der Behörde mitgeteilt bekomme (so Stark, DB 2007, 2333, 2336; Simon, DStR 2007, 557, 563 f.; vgl. auch Steinhauß, jurisPR-SteuerR 7/2007, Anm. 5, und die Nachweise aus der Tagespresse und aus den Pressemitteilungen der Verbände bei Seer in Tipke/Kruse, a. a. O., § 89 AO Rz 63, und bei Birk, NJW 2007, 1325, 1327).

Gegen diese Sichtweise spricht zunächst, dass die Kompliziertheit des Steuerrechts ihre Ursache nicht ausschließlich in der unbestritten oft unsystematischen und nicht hinreichend durchdachten Vorgehensweise bei der Gesetzgebung hat. Zu einem erheblichen Teil beruht die Kompliziertheit und mangelnde Durchschaubarkeit des Steuerrechts auch auf der Komplexität und Vielgestaltigkeit

des modernen Rechts- und Wirtschaftslebens, das einer Erfassung in schlichten, für jedermann durchschaubaren Steuertatbeständen nicht zugänglich ist. Zwar folgt aus dem auf dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3, Art. 19 Abs. 4 GG) beruhenden Bestimmtheitsgebot, dass der Gesetzgeber Vorschriften so genau zu fassen hat, wie dies nach der Eigenart der zu ordnenden Lebenssachverhalte mit Rücksicht auf den Normzweck möglich ist; der Betroffene muss die Rechtslage anhand der gesetzlichen Regelung so erkennen können, dass er sein Verhalten danach auszurichten vermag (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 108, 1; Senatsurteil vom 18. März 2009 I R 37/08, BFHE 225, 323, jeweils m. w. N.). Jedoch wäre angesichts der Komplexität der Lebenswirklichkeit auch ein idealer Gesetzgeber nicht in der Lage, z. B. in dem im Streitfall relevanten Bereich der Umstrukturierung einer Unternehmensgruppe ein Steuergesetz so zu formulieren, dass die Steuerschuld zweifelsfrei daraus abzulesen wäre (vgl. Seer in Tipke/Kruse, a. a. O., § 89 AO Rz 64; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, a. a. O., § 89 AO Rz 325; Wienbracke, NVwZ 2007, 749, 752).

Auch darf in diesem Zusammenhang nicht außer Acht bleiben, dass die Unübersichtlichkeit der steuerlichen Normen ihre Ursache zum Teil auch in der Kreativität der Steuerpflichtigen und deren Berater hat, die stets - in durchaus legitimer Weise - bestrebt sind, etwa vorhandene Gesetzeslücken aufzuspüren und auszunutzen, und die dadurch den Gesetzgeber zu weiteren gesetzlichen Ergänzungen provozieren. Und schließlich trägt zweifelsohne mitunter auch die Rechtsprechung dazu bei, das Steuerrecht für den Anwender unübersichtlicher zu machen. Eine monokausale Zuweisung der Verantwortung an den Gesetzgeber erscheint deshalb nicht angebracht.

c) Die Regelungen zur Höhe der Auskunftgebühren sind ebenfalls nicht als verfassungswidrig zu beurteilen.

aa) Allerdings sind Gebühren von Verfassungs wegen auch in ihrer Höhe rechtfertigungsbedürftig. Nach der Rechtsprechung des BVerfG ist die Bemessung einer Gebühr gerechtfertigt, wenn deren Höhe durch die zulässigen, vom Gesetzgeber bei der tatbestandlichen Ausgestaltung erkennbar verfolgten Gebührenzwecke legitimiert ist. Eine Gebührenbemessung ist verfassungsrechtlich dann nicht sachlich gerechtfertigt, wenn sie in einem groben Missverhältnis zu den verfolgten legitimen Gebührenzwecken steht (BVerfG-Urteil in BVerfGE 108, 1). In erster Linie steht es in der Entscheidung des Gesetzgebers, welche Gebührenmaßstäbe und Gebührensätze er für eine individuell zurechenbare öffentliche Leistung aufstellen will und welche über die Kostendeckung hinausreichenden Zwecke er mit einer Gebührenregelung anstrebt (BVerfG-Beschlüsse vom 6. Februar 1979 2 BvL 5/76, BVerfGE 50, 217, und vom 10. März 1998 1 BvR 178/97, BVerfGE 97, 332). Die verfassungsrechtliche Kontrolle der gesetzgeberischen Gebührenbemessung, die ihrerseits komplexe Kalkulationen, Bewertungen, Einschätzungen und Prognosen voraussetzt, darf daher nicht überspannt werden. Gebühren werden in der Regel in Massenverfahren erhoben, bei denen jede einzelne Gebühr nicht nach Kosten, Wert und Vorteil einer real erbrachten Leistung genau berechnet, sondern vielfach nur nach Wahrscheinlichkeit und Vermutungen in gewissem Maß vergrößert bestimmt und pauschaliert werden kann. Maßgebliche Bestimmungsgrößen der Gebührenbemessung, wie die speziellen Kosten der gebührenpflichtigen öffentlichen Leistungen oder der Vorteil der Leistungen für den Gebührenschuldner, werden sich häufig nicht exakt und im Voraus ermitteln und quantifizieren lassen. Bei der Ordnung der Gebührenerhebung und Gebührenbemessung ist der Gesetzgeber daher berechtigt, die Vielzahl der Einzelfälle in einem Gesamtbild zu erfassen. Er darf generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, die

verlässlich und effizient vollzogen werden können (BVerfG-Urteil in BVerfGE 108, 1).

bb) Nach diesen Maßgaben sind die im Streitfall zur Anwendung gekommenen Regelungen des § 89 Abs. 4 und 5 AO zur Höhe der Auskunftsgebühren nicht verfassungswidrig.

aaa) Gemäß § 89 Abs. 4 Satz 1 AO werden die Gebühren primär nach dem Wert berechnet, den die verbindliche Auskunft für den Antragsteller hat (Gegenstandswert); für die Gebührenhöhe verweist § 89 Abs. 5 AO auf die Bemessung der Wertgebühr nach § 34 des Gerichtskostengesetzes (GKG). Danach ist im Streitfall die Auskunftsgebühr in Bezug auf den Fragenkomplex 1 anhand des von FA und FG angenommenen und vom Antragsteller nicht angezweifelten Gegenstandswerts von 30 Mio. EUR auf den Betrag von 91.456 EUR - das entspricht einer Gerichtsgebühr nach Maßgabe des § 34 GKG - festgesetzt worden.

Die Orientierung der Auskunftsgebühr am Maßstab des § 34 GKG ist vertretbar und steht nicht in einem groben Missverhältnis zu den - legitimen (s. oben unter II. 2. b) - Gebührenzwecken der Kostendeckung und der Vorteilsabschöpfung. Zwar dürfte der Verwaltungsaufwand im Zusammenhang mit der Bearbeitung eines Auskunftsantrags häufig geringer sein als der eines Gerichtsverfahrens, weil die Finanzbehörde angesichts des vom Antragsteller vorgegebenen Sachverhalts kein Streitverfahren gerichtsförmig zu ermitteln und zu leiten hat. Diesem Umstand hat der Gesetzgeber aber dadurch hinreichend Rechnung getragen, dass er die Kosten auf eine einzige Gebühr beschränkt hat, während im streitig geführten Finanzgerichtsverfahren vier Gebühren anfallen.

Soweit gegen die Verhältnismäßigkeit der Wertgebühr bei hohen Gegenstandswerten vorgebracht wird, dass die Höhe des Gegenstandswerts nicht zwingend etwas über den für die Bearbeitung des Antrags erforderlichen Verwaltungsaufwand aussage (Keß/Zillmer, DStR 2008, 1466, 1467; Lahme/Reiser, Betriebs-Berater - BB - 2007, 408, 412; vgl. auch Steinhauß, jurisPR-SteuerR 7/2007, Anm. 5), wird der Blick zu sehr auf den Gebührenzweck der Kostendeckung verengt. Der Gebührenzweck der Abschöpfung des mit der verbindlichen Auskunft verbundenen Sondervorteils der Bindungswirkung der Auskunft bietet indessen durchaus einen sachlichen Grund für die Anknüpfung der Gebührenhöhe an den Maßstab des § 34 GKG (vgl. Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, a. a. O., § 89 AO Rz 326 f.; Wienbracke, NVwZ 2007, 749, 753; Brockmeyer in Klein, a. a. O., § 89 Rz 17; im Grundsatz auch Seer in Tipke/Kruse, a. a. O., § 89 AO Rz 66; Roser in Beermann/Gosch, a. a. O., § 89 AO Rz 79). Überdies vermeidet die Orientierung am Gegenstandswert die bei einer reinen Zeitgebühr zu erwartenden Streitigkeiten über die Angemessenheit der Bearbeitungsdauer (vgl. Begründung des Regierungsentwurfs eines Steuervereinfachungsgesetzes 2011, BTDrucks 17/5125, S. 67). Jedenfalls in den Fällen, in denen es - wie im Streitfall - tatsächlich zur Erteilung der beantragten Auskunft kommt, hält deshalb auch die Gebührenbemessung auf der Grundlage eines sehr hohen Gegenstandswerts dem aus dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz abgeleiteten verfassungsrechtlichen Äquivalenzprinzip, nach dem Gebühren in keinem Missverhältnis zu der von der öffentlichen Gewalt gebotenen Leistung stehen dürfen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 7. Februar 1991 2 BvL 24/84, BVerfGE 83, 363; BVerfG-Urteil vom 25. August 1999 8 C 12/98, BVerfGE 109, 272), stand (Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, a. a. O., § 89 AO Rz 330; a. A. Fatouros, DStZ 2007, 382, 392). Für die im Schrifttum erwogene Anwendung einer Höchstgrenze auf der Basis der Pauschalgebühr von 20.000 EUR für das Verfahren bezüglich der sog. Advance-Pricing-Agreements bei grenzüberschreitenden

Sachverhalten gemäß § 178a Abs. 2 AO (vgl. Roser in Beermann/Gosch, a. a. O., § 89 AO Rz 79; Seer in Tipke/Kruse, a. a. O., § 89 AO Rz 67) fehlt es mithin an einem zwingenden verfassungsrechtlichen Erfordernis.

Keiner Entscheidung bedarf im Streitfall, ob der Verweis des § 89 Abs. 5 AO auf § 34 GKG nach geltendem Recht auch zur entsprechenden Anwendung des § 39 Abs. 2 GKG führt, der einen Streitwerthöchstbetrag von 30 Mio. EUR für das Gerichtsverfahren festlegt (so Lahme/Reiser, BB 2007, 408, 411; wohl auch Wienbracke, NVwZ 2007, 749, 753; vgl. auch die geplante Regelung des § 89 Abs. 5 Satz 2 AO gemäß Art. 3 Nr. 2 des Regierungsentwurfs eines Steuervereinfachungsgesetzes 2011, BTDrucks 17/5125, S. 14), oder ob es sich bei der entsprechenden Regelung in Nr. 4. 2. 4 AEAO zu § 89 um einen Billigkeitserweis der Verwaltung handelt (so Roser in Beermann/Gosch, a. a. O., § 89 AO Rz 79; vgl. auch Hans, DStZ 2007, 421, 426). Denn der der streitgegenständlichen Gebührenfestsetzung zugrunde liegende Gegenstandswert von 30 Mio. EUR entspricht gerade jenem Höchstbetrag und übersteigt ihn folglich nicht. Ob dieser zwischen den Beteiligten unstreitige Gegenstandswert tatsächlich auf dem in dieser Höhe bestehenden Wert der Auskunft für den Antragsteller beruht oder ob dieser Wert noch höher zu veranschlagen ist, die Beteiligten bei ihrer Beurteilung aber die Begrenzung des § 39 Abs. 2 GKG entsprechend angewendet haben, ist insoweit unerheblich.

bbb) Die Festsetzung der Auskunftsgebühr für den Fragenkomplex 2 auf der Grundlage der sich aus § 89 Abs. 4 Satz 4 AO ergebenden Zeitgebühr von 50,00 EUR je angefangener halber Stunde auf insgesamt 500,00 EUR begegnet ebenfalls keinen durchgreifenden verfassungsrechtlichen Bedenken. Die im Schrifttum (vgl. Simon, DStR 2007, 557, 561 f.; Wienbracke, NVwZ 2007, 749, 753) geäußerte Kritik daran, dass der Stundensatz des § 89 Abs. 4 Satz 4 AO die gesetzlich vorgesehene maximale Zeitgebühr der Steuerberater von 46,00 EUR je angefangener halber Stunde (§ 13 Satz 2 der Gebührenverordnung für Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften) übersteigt, beachtet wiederum nicht hinreichend den Vorteil der Bindungswirkung der Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO, der diese wesentlich vom Ergebnis der Beratung durch einen Steuerberater unterscheidet (zutreffend Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, a. a. O., § 89 AO Rz 331).