
Datum: 28.10.2014
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 730/12
ECLI: ECLI:DE:FGK:2014:1028.8K730.12.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, II R 59/14

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

- | | |
|---|----------|
| Tatbestand | 1 |
| Die Beteiligten streiten über die Frage, ob der Beklagte zu Recht für eine verbindliche Auskunft, die gegenüber der Klägerin als Organträgerin und inhaltsgleich gegenüber einer Organgesellschaft der Klägerin ergangen ist, eine Gebühr sowohl gegenüber der Klägerin als auch gegenüber der Organgesellschaft festgesetzt hat. | 2 |
| Die Klägerin ist als Organträgerin zu 54,5 v.H. an der M AG (folgend nur: M AG) – deren Organgesellschaft – beteiligt; seit dem 16.12.1992 besteht zwischen den genannten Gesellschaften ein Ergebnisabführungsvertrag. | 3 |
| Mit Schreiben vom 20.3.2009 stellten die Prozessbevollmächtigten der Klägerin „namens und im Auftrag“ der Klägerin und der M AG einen Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO. Dem lag zugrunde, dass die M AG einen hohen Investitionsbedarf für den Ausbau des Geländes in P hatte. Um die Investitionen in den Ausbau des Geländes vornehmen zu können, beabsichtigte die M AG, den gesamten Jahresüberschuss über mehrere Jahre nicht an die Klägerin abzuführen, sondern in die Gewinnrücklage einzustellen. Mit dem Antrag auf verbindliche Auskunft sollte abgestimmt werden, ob dadurch der für die Anerkennung der Organschaft notwendige Ergebnisabführungsvertrag evtl. nicht mehr als durchgeführt anzusehen ist. Wegen der | 4 |

weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt des Antrags Bezug genommen.

Mit der verbindlichen Auskunft vom 16.4.2009 bestätigte der Beklagte die Rechtsauffassung der Klägerin, dass trotz dieses Vorgehens der Ergebnisabführungsvertrag weiterhin als durchgeführt anzusehen sei. 5

Mit dem hier streitigen Bescheid vom 23.4.2009 setzte der Beklagte gegenüber der Klägerin eine Gebühr für die Bearbeitung des Antrages auf verbindliche Auskunft gemäß § 89 Abs. 3 bis 5 AO in Höhe von 5.056 € fest. Mit Bescheid vom selben Tag an die Klägerin als Empfangsbevollmächtigte für die M AG setzte er eine nämliche Gebühr ein weiteres Mal fest. 6

Hiergegen legte die Klägerin am 25.5.2009 Einspruch ein, mit dem sie sich zum Einen gegen die mehrfache Gebührenerhebung wandte und zum Anderen die Verfassungsmäßigkeit der Gebühr für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft generell in Frage stellte. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt des Einspruchsschreibens Bezug genommen. 7

Der Beklagte brachte daraufhin das Einspruchsverfahren am 27.5.2009 mit Rücksicht auf das anhängige Verfahren vor dem BFH mit dem Aktenzeichen VIII R 22/08 zum Ruhen; am 16.11.2010 nahm er das anhängige Verfahren beim BFH mit dem Aktenzeichen I R 61/10 zum Anlass, die Verfahrensruhe fortzusetzen. 8

Nachdem der BFH mit Urteil vom 30.3.2011 im Verfahren I R 61/10 entscheiden hatte, dass die Auskunftsgebühr nach § 89 Abs. 3 bis 5 AO dem Grunde und der Höhe nach verfassungsgemäß ist, nahm der Beklagte das Verfahren mit Schreiben vom 24.11.2011 wieder auf und fragte an, ob die Klägerin den Einspruch zurücknehme. Mit Schreiben vom gleichen Tag machte der Beklagte gegenüber der M AG geltend, die verbindliche Auskunft sei mit Schreiben vom 16.4.2009 antragsgemäß sowohl gegenüber der Klägerin als auch gegenüber der M AG als jeweilige Inhaltsadressaten erteilt worden. Er gehe davon aus, dass damit die von der M AG durch die Einholung der verbindlichen Auskunft gewünschte Bindungswirkung eingetreten sei, die sich sowohl auf die steuerlichen Belange der Organträgerin als auch die der Organgesellschaft beziehe. 9

Die Klägerin machte hierauf geltend, angesichts des BFH-Urteils werde die Frage der grundsätzlichen Zulässigkeit der Gebührenerhebung nach § 89 AO nicht weiter verfolgt. Die ergänzenden Ausführungen gegenüber der M AG, wonach eine doppelte Gebührenfestsetzung zulässig und sachgerecht gewesen sein solle, könne sie – die Klägerin – jedoch nicht nachvollziehen. Soweit der Beklagte insbesondere auf die Bindungswirkung der verbindlichen Auskünfte gegenüber beiden Gesellschaften abstelle, gelte, dass eine negative Beantwortung der Rechtsfrage und damit der Wegfall der ertragsteuerlichen Organschaft bei der M AG zu einer eigenständigen ertragsteuerlichen Erfassung der von ihr erzielten Ergebnissen geführt hätte, die sodann – als Reflex in Anwendung des § 174 Abs. 1 AO – in umgekehrter Richtung auch bei ihr – der Klägerin – hätte nachvollzogen werden müssen. Von daher habe keinerlei Bedürfnis für eine mehrfache Bindungswirkung dieses einheitlich zu beurteilenden Sachverhalts „ertragsteuerliche Organschaft“ bestanden. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf das Schreiben der Klägerin vom 21.12.2011 Bezug genommen. 10

Mit Einspruchsentscheidung vom 1.2.2012 (Mittwoch) wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Zu der – hier alleine streitigen – Frage der Zulässigkeit der doppelten Gebührenfestsetzung verwies er dabei auf die mit gleichem Datum ergangene Einspruchsentscheidung gegenüber der M AG. Darin führte er aus, die Festsetzung von 11

jeweils einer Gebühr sowohl gegenüber der Klägerin als auch gegenüber der M AG sei zutreffend erfolgt. Zwar handele es sich bei dem im Antrag auf Erteilung der verbindlichen Auskunft geschilderten Sachverhalt lediglich um einen Sachverhalt, der den steuerlichen Querverbund betroffen habe. Gleichwohl sei die Gebühr richtigerweise gegenüber beiden Steuersubjekten festzusetzen, da die Bindungswirkung der erteilten verbindlichen Auskünfte gegenüber beiden Gesellschaften als Inhaltsadressaten eingetreten sei. Die Tatsache, dass die M AG lediglich Organgesellschaft sei, führe nicht zur Reduzierung auf eine Gebühr. Gemäß AEAO zu § 89 Nr. 4.1.3 werde die Gebühr für jeden Antrag auf verbindliche Auskunft festgesetzt. Es handele sich jeweils um einen Antrag, soweit sich die rechtliche Beurteilung eines Sachverhalts auf einen Steuerpflichtigen beziehe. Soweit – wie hier – der Antrag für mehrere Steuerpflichtige gestellt werde, sei die Gebühr gegenüber jedem betroffenen Steuerpflichtigen, für den die Bearbeitung des Antrags erfolgt sei, festzusetzen. Eine Ausnahme sei nur in den Fällen des § 1 Abs. 2 StAuskV gegeben. Lediglich in den Fällen der einheitlichen und gesonderten Feststellung gälten die Gesellschafter und die Gesellschaft bei der Gebührenrechnung als ein Steuerpflichtiger.

Die Klägerin hat am 6.3.2012 die vorliegende Klage erhoben.

12

Sie macht geltend, die Gebühr für die Bearbeitung des Antrages auf verbindliche Auskunft falle einmal an und zwar bei der Organgesellschaft. An einer Organschaft seien zwangsläufig mehrere Steuersubjekte beteiligt. Kennzeichnend für die Organschaft sei, dass die Besteuerung des Betriebsergebnisses der Organgesellschaft mit dem der Organträgerin zusammenzurechnen und die körperschaftsteuerliche Besteuerung bei der Organträgerin anzusiedeln sei. Durch die Organschaft werde die steuerliche Selbstständigkeit verbundener Unternehmen beseitigt. Vor diesem Hintergrund sei nicht erkennbar, weshalb ein Sachverhalt, der dieses Rechtsinstitut betreffe, zwei Gebührenbescheide bei der Bearbeitung eines Antrages auf verbindliche Auskunft nach sich ziehen solle. Die Anfrage, mit der die Besteuerung innerhalb der Organschaft habe abgestimmt werden sollen, sei nicht steuersubjektsbezogen, sondern betreffe das Objekt Organschaft.

13

Für diese Auffassung spreche auch die Vorschrift des § 1 Abs. 2 StAuskV. Danach sei in Fällen der gesonderten und einheitlichen Feststellung, in denen ein Sachverhalt mehreren Personen zuzurechnen sei, der Antrag von allen Beteiligten zu stellen. Dieser Antrag gelte gemäß Nr. 4.1.3 Satz 4 zu § 89 AEAO als von einem Steuerpflichtigen gestellt. Zwar erfolge die Hinzurechnung des Einkommens der Organgesellschaft zum Organträger nicht durch einheitliche und gesonderte Feststellung. Sofern der Antrag auf verbindliche Auskunft aber darauf abziele, die Besteuerung in einem Organschaftsverhältnis abzustimmen, handele es sich jedoch auch insoweit um einen Sachverhalt, der einvernehmlich für die Organgesellschaft und den Organträger geregelt werden könne und daher mehreren Steuerpflichtigen zuzurechnen sei.

14

Die Erhebung einer doppelten Gebühr könne darüber hinaus auch nicht aus der Entstehungsgeschichte der Norm abgeleitet werden. In der Gesetzesbegründung zu § 89 Abs. 2 AO sei der Gesetzgeber davon ausgegangen, dass es vermehrt zur Erteilung von verbindlichen Auskünften kommen werde und damit ein erheblicher zusätzlicher Arbeitsaufwand verbunden sei. Aufgrund der individuellen Leistung gegenüber dem jeweiligen Antragsteller sei es sachgerecht, eine Gebühr zu erheben. Sei es dem Gesetzgeber folglich darauf angekommen, dass durch die Bearbeitungsgebühr der zusätzliche Aufwand abgegolten werde, sei hier der Aufwand nur einmal angefallen, da es sich um einen Sachverhalt handele, der sich unmittelbar auf die Organträgerin und die Organgesellschaft auswirke. Die mehrfache Erhebung der Gebühr sei allenfalls dann

15

gerechtfertigt, wenn für jedes Steuersubjekt eine gesonderte Prüfung des Antrags notwendig gewesen wäre. Eine derartige Konstellation habe jedoch nicht vorgelegen. Die hier zu beurteilende konkrete Rechtsfrage – nämlich die Anerkennung eines ertragsteuerlichen Organschaftsverhältnisses – habe vielmehr für den Organträger und die Organgesellschaft rein sachlogisch nur übereinstimmend beantwortet werden können. Eine doppelte Gebührenerhebung sei deswegen weder unter Hinweis auf einen notwendigen „Ausgleich für den Aufwand der Finanzverwaltung bei der Bearbeitung des Antrags“ noch durch den möglichen Gebührengrund „Zugewinn an steuerlichen Planungs- und Dispositionssicherheit“ zu rechtfertigen.

Im Übrigen sei der Umstand, dass der Antrag auf verbindliche Auskunft im Namen der Organträgerin und der Organgesellschaft gestellt worden sei, für die mehrfache Erhebung der Gebühr nicht entscheidend. Die Benennung aller Beteiligten des betroffenen Organschaftsverhältnisses entspreche den üblichen Gepflogenheiten im Auskunftsverfahren und sei gemäß § 1 Abs. 2 StAuskV zwingend notwendig. 16

Ergänzend sei – wie sich aus dem Verweis in § 89 Abs. 5 AO auf das GKG ergebe – auf die systematische Nähe des Auskunftsverfahrens zum Klageverfahren hinzuweisen. In Fällen der Streitgenossenschaft nach § 59 FGO i.V.m. § 62 ZPO würden, weil gegenüber den Klägern auch nur einheitlich entschieden werden könne, Gebühren regelmäßig auch nicht mehrfach erhoben. 17

Die Gebühr sei schließlich nicht bei der Organträgerin, sondern bei der Organgesellschaft zu erheben, da im vorliegenden Fall mit dem Antrag auf verbindliche Auskunft eine Besteuerung, sofern der Beklagte der Rechtsauffassung im Antrag nicht gefolgt wäre, auf Ebene der Organgesellschaft habe vermieden werden sollen. 18

Die Klägerin beantragt, 19

den Gebührenbescheid für die Bearbeitung des Antrags auf verbindliche Auskunft vom 23.4.2009 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 1.2.2012 aufzuheben und die Bearbeitungsgebühr auf 0 € festzusetzen, 20

hilfsweise die Revision zuzulassen. 21

Der Beklagte beantragt, 22

die Klage abzuweisen. 23

hilfsweise die Revision zuzulassen. 24

Er macht geltend, gemäß Textziffer 3.2.1 AEAO zu § 89 AO sei Antragsteller einer verbindlichen Auskunft – und zugleich der Gebührenschuldner im Sinne des § 89 Abs. 3?5 AO – derjenige, in dessen Namen der Antrag gestellt werde. Hier habe der Prozessbevollmächtigte mit Schreiben an ihn – den Beklagten – vom 20.3.2009 „namens und im Auftrag“ beider Gesellschaften einen Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft gestellt. Demnach habe es sich um zwei Antragsteller somit auch um zwei Gebührenschuldner gehandelt. Der Prozessbevollmächtigte habe in eindeutiger Art und Weise gegenüber ihm – dem Beklagten – zum Ausdruck gebracht, dass er für beide Gesellschaften in der vorgelegten Rechtsfrage insofern Rechtssicherheit erlangen wolle, als die verbindliche Auskunft auf beide Gesellschaften ihre Bindungswirkung gegenüber der Finanzbehörde habe entfalten sollen. Die verbindliche Auskunft vom 16.4.2009 sei 25

ausdrücklich gegenüber beiden Gesellschaften erteilt worden. Demnach entfalte sie auch ihre Bindungswirkung gegenüber beiden Gesellschaften. Deswegen sei nach dem Wortlaut des § 89 Abs. 3 AO auch gegenüber beiden Gesellschaften eine Gebühr festzusetzen gewesen.

Wegen der weiteren Einzelheiten zum Sach- und Streitstand wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 28.10.2014 Bezug genommen. 26

Entscheidungsgründe 27

1. 28

Die zulässige Klage, die am 6.3.2012 und damit innerhalb der einmonatigen Klagefrist gemäß § 47 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO – erhoben worden ist (Fristbeginn: 6.2.2012 – Montag – nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung gemäß §§ 365 Abs. 1, 122 Abs. 2 Nr. 1 der Abgabenordnung – AO – am Samstag, 4.2.2012, vergl. dazu BFH-Beschluss vom 18.4.2013 X B 47/12, BFH/NV 2013, 1218 m.w.N. in Tz. 35 bei juris), ist unbegründet. 29

Der Bescheid vom 23.4.2009 über die Gebühr für die Bearbeitung einer verbindlichen Auskunft (folgend nur: Gebührenbescheid) und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 1.2.2012 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (vergl. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die Gebühr in Höhe von 5.056 € ist dem Grunde und der Höhe nach zu Recht festgesetzt worden. 30

Gemäß § 89 Abs. 2 Satz 1 AO in der vor dem Steuervereinfachungsgesetz vom 1.11.2011, BGBl. I 2011, 213 geltenden und hier maßgeblichen Fassung (folgend nur: AO 2009) können die Finanzämter und das Bundeszentralamt für Steuern 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. Nach Satz 4 der Vorschrift wird das Bundesministerium der Finanzen ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung nähere Bestimmungen zu Form, Inhalt und Voraussetzungen des Antrages auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft und zur Reichweite der Bindungswirkung zu treffen. Gemäß § 89 Abs. 3 Satz 1 AO 2009 werden für die Bearbeitung von Anträgen auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO 2009 Gebühren nach § 89 Abs. 4 und 5 AO 2009 erhoben. § 89 Abs. 4 AO 2009 sieht vor, dass die Gebühren nach dem Wert berechnet werden, den die verbindliche Auskunft für den Antragsteller hat (Gegenstandswert). 31

a. 32

Ausgehend von dieser Gesetzeslage hat der Beklagte die Gebühr für die Erteilung der auf Antrag der Klägerin und der M AG erteilten verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO gemäß § 89 Abs. 3 Satz 1 AO dem Grunde nach zu Recht gegenüber der Klägerin festgesetzt. 33

Etwas Anderes ergibt sich nicht daraus, dass der Antrag nicht alleine von der Klägerin, sondern auch im Namen der M AG gestellt worden war. Wird – wie hier – im Rahmen eines Organkreises ein einheitlicher Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft sowohl von dem Organträger als auch von der Organgesellschaft gestellt, steht fest, dass die Gebühr gemäß § 89 Abs. 3 AO jedenfalls einmal anfallen muss. Nach Auffassung des Senats ist dabei der Organträger der zutreffende Gebührenschuldner. Zwar ist hier nicht zu verkennen, 34

dass die begehrte verbindliche Auskunft vornehmlich die M AG als Organgesellschaft begünstigte, weil eine Versteuerung ihrer Erträge bei ihr unterblieben und stattdessen die Versteuerung auf der Ebene der Klägerin als Organträgerin erfolgen sollte. Dennoch hält der Senat die Organträgerin für die zutreffende Gebührenschuldnerin. Denn das Bestehen einer Organschaft hat zur Folge, dass das Einkommen der Organgesellschaft, soweit sich aus § 16 KStG nichts Anderes ergibt, dem Organträger zuzurechnen ist (Seevers in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, § 14 KStG Rz. 90). Wenn aber die Besteuerung alleine auf der Ebene der Organträgerin erfolgt, ist es als Annex hierzu auch gerechtfertigt, Vorfragen im Zuge der Besteuerung, zu denen auch eine verbindliche Auskunft zählt, ebenfalls auf dieser Ebene anzusiedeln.	
b.	35
Verfassungsmäßige Bedenken gegen die Gebührenpflicht für verbindliche Auskünfte bestehen nicht. Insoweit verweist der Senat auf das BFH-Urteil vom 30.3.2011 I R 61/10, BStBl II 2011, 536. Nachdem die Klägerin die zunächst im Einspruchsverfahren vorgetragenen Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der Gebühr gemäß § 89 Abs. 3-5 AO nach Ergehen des o.g. Urteils nicht mehr weiterverfolgt, sieht der Senat hierzu von weiteren Ausführungen ab.	36
c.	37
Die Höhe der Gebühr ist ebenfalls nicht zu beanstanden. Insbesondere ist bei deren Bemessung der von der Klägerin im Antrag angegebene Gegenstandswert in Höhe von 1,176 Mio. € zugrundegelegt worden. Einwendungen gegen die Höhe der Gebühr sind von der Klägerin auch nicht vorgebracht worden. Der Senat sieht deshalb zu dieser Frage von weiteren Ausführungen ab.	38
2.	39
Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.	40
3.	41
Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen.	42