Finanzgericht Münster, 13 K 1563/20 AO

Datum:	26.07.2022
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	13. Senat
Entscheidungsart:	Gerichtsbescheid
Aktenzeichen:	13 K 1563/20 AO
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2022:0726.13K1563.20AO.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Der Bescheid vom 02.10.2019 über die Festsetzung der Gebühr für die Bearbei-tung einer verbindlichen Auskunft in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 05.05.2020 wird dergestalt geändert, dass die Gebühr auf X € herabgesetzt wird.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Klägerin zu 40 % und der Beklagte zu 60 %.

Der Gerichtsbescheid ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand: 1

Streitig ist, ob der Beklagte die Gebühren für eine verbindliche Auskunft gem. § 89 der Abgabenordnung (AO) zutreffend festgesetzt hat. 2

Die Klägerin ist eine Kommanditgesellschaft. Alleinige Komplementärin ohne Kapitalbeteiligung ist die T Verwaltungs-GmbH. Alleinige Kommanditistin mit einem 3

Kapitalanteil von X € war zunächst H 1.

Mit Vertrag vom 15.10.2014 legte H 1 ihren Anteil an der C-GmbH im Nennwert von X € (entsprechend einer Kapitalbeteiligung von ca. 33,3 %) in die Klägerin ein. Bei dem eingelegten Anteil handelte es sich um einen einbringungsgeborenen Anteil i.S. von § 21 UmwStG a.F. Der Einlage war eine verbindliche Auskunft des Beklagten vom 12.09.2014 vorausgegangen, wonach mit der Einlage keine Nachversteuerung gem. § 21 UmwStG a.F. ausgelöst wurde. 4

Mit Vertrag vom 00.00.2014 übertrug P 1 Kommanditanteile an der Klägerin von jeweils X € unentgeltlich auf ihre Kinder O, P 2 und P 3. 5

Am 05.11.2018 stellte die Klägerin einen Antrag auf verbindliche Auskunft beim Beklagten. Hierin schilderte sie folgendes gemeinsames Vorhaben von P 2 und P 3: Es sei beabsichtigt, dass P 2 seinen Kommanditanteil an der Klägerin in die G GmbH einbringe, an der er zu 100 % beteiligt sei. P 3 solle seinen Kommanditanteil in die von ihm noch zu gründende N GmbH einbringen. Nachfolgend sollten die G GmbH und die N GmbH die eingebrachten Kommanditanteile weiter in die noch zu gründende M GmbH einbringen. Die G GmbH und die N GmbH sollten an der M GmbH zu gleichen Teilen beteiligt sein. 6

Die Klägerin bat um verbindliche Auskunft zu den nachfolgend wörtlich wiedergegebenen Fragen: 7

- *„Ist unsere Auffassung zutreffend, dass es sich bei den zur Einbringung vorgesehenen Anteilen an der T KG jeweils um begünstigte Mitunternehmeranteile im Sinne von § 20 Abs. 1 UmwStG handelt, für welche die jeweiligen aufnehmenden Gesellschaften vorbehaltlich der Erfüllung der hier nicht weiter problematisierten (unter 4a) genannten) Tatbestandsvoraussetzungen einen Buchwertantrag stellen können?“* 8
- *„Ist weiterhin unsere Auffassung zutreffend, dass durch die geplanten Einbringungen keine Besteuerung i.S. von § 21 UmwStG a.F. (vor SEStEG) ausgelöst wird?“* 9
- *„Ist schließlich unsere Auffassung zutreffend, dass durch die Einbringungen der Anteile an der T KG durch die G GmbH und die N GmbH in die M GmbH keine Einbringungsgewinne i.S. von § 22 UmwStG entstehen?“* 10

Zum Gegenstandswert des Antrags auf verbindliche Auskunft teilte die Klägerin mit, dass auf P 2 und P 3 mittelbar ein Kapitalanteil an der C-GmbH von jeweils ca. 8 % entfalle (Beteiligung von jeweils 24 % an der Klägerin, die zu 33,3 % an der C-GmbH beteiligt ist). Die zu befürchtende Einkommensteuerbelastung aus der Aufdeckung der stillen Reserven an der C-GmbH beliefe sich für P 2 und P 3 unter Berücksichtigung des Teileinkünfteverfahrens auf jeweils ca. X €. 11

Mit Fax vom 23.11.2018 teilte der Beklagte den Prozessbevollmächtigten mit, dass der Antrag auf verbindliche Auskunft ausdrücklich auch für die beteiligten Kapitalgesellschaften gestellt werden müsse, und zwar jeweils in der Funktion als aufnehmende und als einbringende Gesellschaft. Die Gebühr für die verbindliche Auskunft werde für die einbringenden Gesellschaften jeweils nach dem Gegenstandswert berechnet; für die aufnehmenden Gesellschaften werde eine Zeitgebühr von je zwei Stunden angesetzt. Die Prozessbevollmächtigten erklärten mit Schreiben vom 26.11.2018, dass sie mit diesem Vorgehen einverstanden seien. Mit Schreiben vom 10.12.2018 erklärten die 12

Prozessbevollmächtigten auf Nachfrage des Beklagten, dass der Antrag auf verbindliche Auskunft nicht nur durch die Klägerin, sondern auch durch die schon bestehende G GmbH gestellt werde.

Am 12.12.2018 erteilte der Beklagte die beantragte verbindliche Auskunft. Die Auskunft erging in einem einheitlichen Bescheid, der an die Klägerin und an die G GmbH als Inhaltsadressat gerichtet war. In dem Bescheid vom 12.12.2018 wird ausgeführt, dass die verbindliche Auskunft Wirkung gem. § 89 AO gegenüber folgenden Gesellschaften entfalte: 13

- T GmbH & Co. KG und ihren einbringenden Mitunternehmern, 14 15
- T GmbH & Co. KG als „Dritter“ i.S. des § 1 Abs. 4 der Steuer-Auskunftsverordnung (StAuskV) für die aufnehmende N GmbH, 16
- T GmbH & Co. KG als „Dritter“ i.S. des § 1 Abs. 4 StAuskV für die einbringende N GmbH, 17
- T GmbH & Co. KG als „Dritter“ i.S. des § 1 Abs. 4 StAuskV für die aufnehmende M GmbH, soweit der einzubringende Mitunternehmeranteil der N GmbH betroffen ist, 18
- G GmbH als aufnehmende Gesellschaft, 19
- G GmbH als einbringende Gesellschaft, 20
- G GmbH als „Dritter“ i.S. des § 1 Abs. 4 StAuskV für die aufnehmende M GmbH, soweit der einzubringende Mitunternehmeranteil der G GmbH betroffen ist. 21

Mit Bescheid vom 02.10.2019 setzte der Beklagte eine Gebühr für die Bearbeitung der verbindlichen Auskunft in Höhe von X € fest. Diese Gebühr wird in der Begründung des Bescheides wie folgt aufgeschlüsselt: 22

Verbindliche Auskunft …		**Gebühr**
für die T GmbH & Co. KG und ihre einbringenden Mitunternehmer		X
für die aufnehmende N GmbH	(Zeitgebühr für 4 Std.)	X
für die einbringende N GmbH		X
für die aufnehmende M GmbH, soweit der einzubringende Mitunternehmeranteil der N GmbH betroffen ist	(Zeitgebühr für 4 Std.)	X
für die G GmbH als aufnehmendeGesellschaft	(Zeitgebühr für 4 Std.)	X
für die G GmbH als einbringende Gesellschaft		X

23

für die aufnehmende M GmbH, soweit der einzubringende Mitunternehmeranteil der G GmbH betroffen ist	(Zeitgebühr für 4 Std.)	X
		X

Die Klägerin legte gegen den Gebührenbescheid fristgemäß Einspruch ein. Sie begehrte die Minderung der Gebühr um X € auf X €. 24

Mit Einspruchsentscheidung vom 05.05.2020 minderte der Beklagte die Auskunftsgebühr um X € auf X €. In der Begründung der Einspruchsentscheidung führt der Beklagte aus, dass insgesamt sogar Auskunftsgebühren in Höhe von X € anfielen, die sich wie folgt zusammensetzen: 25

Verbindliche Auskunft …		**Gebühr**
für die Einbringung des Anteils in die jeweilige GmbH	(2 x X €)	X
für die Einbringung in die M GmbH	(2 x X €)	X
für die aufnehmende G GmbH	(Zeitgebühr für 4 Std.)	X
für die aufnehmende N GmbH	(Zeitgebühr für 4 Std.)	X
für die aufnehmende M GmbH	(2 x Zeitgebühr für 4 Std.)	X
		X

26

Soweit die verbindliche Auskunft gegenüber der bereits bestehenden G GmbH erteilt worden sei, sei die Auskunftsgebühr jedoch nicht gegenüber der Klägerin, sondern vielmehr mit selbständigem Gebührenbescheid gegenüber der G GmbH selbst festzusetzen. Von dem Gesamtbetrag in Höhe von X € waren nach Auffassung des Beklagten demnach eine Gegenstandsgebühr und zwei Zeitgebühren in Abzug zu bringen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das Schreiben des Beklagten an die Klägerin vom 02.03.2020 sowie auf die Einspruchsentscheidung vom 05.05.2020 Bezug genommen. 27

Am 02.07.2020 erließ der Beklagte einen Gebührenbescheid gegenüber der G GmbH, mit welchem er eine Auskunftsgebühr in Höhe von X € festsetzte. Über den hiergegen eingelegten Einspruch der G GmbH hat der Beklagte noch nicht entschieden. 28

Mit der vorliegenden Klage begehrt die Klägerin weiterhin die Herabsetzung der Gebühr auf X €. Nach ihrer Auffassung sei in Einbringungs- bzw. Umwandlungsfällen die Steuerauswirkung für alle Beteiligten insgesamt zu errechnen; die so berechnete Gebühr sei auf alle Beteiligten aufzuteilen. Zur Begründung verweist die Klägerin auf das BFH-Urteil vom 27.11.2019 (II R 24/17, BStBl II 2020, 528). Hier habe der BFH zwar bestätigt, dass grundsätzlich für jeden Auskunftsantrag eine Gebühr nach § 89 Abs. 3 Satz 1 AO erhoben werden könne; solle die verbindliche Auskunft Bindungswirkung für mehrere existente oder noch nicht existente Steuerpflichtige entfalten, seien jedenfalls so viele Anträge gestellt, wie Steuerpflichtige von dieser Auskunft umfasst sein sollten. Jedoch habe der BFH ebenfalls ausgeführt, dass sich 29

die Gebühr nach dem Wert der Auskunft für den individuellen Antragsteller bemesse. Vorliegend sei die erteilte verbindliche Auskunft für die N GmbH, die G GmbH und die M GmbH bedeutungslos gewesen, da die befürchteten steuerlichen Konsequenzen, welche durch die Einholung der verbindlichen Auskunft vermieden werden sollten, allein bei der Klägerin eingetreten wären. Zwar könnten sich die Kapitalgesellschaften als Antragsteller unter Umständen formell auf die erteilte verbindliche Auskunft berufen; tatsächlich liefe dies jedoch für diese Gesellschaften vollständig ins Leere. Weiterhin habe der Beklagte nicht die Möglichkeit eines Gebührenverzichts gem. § 89 Abs. 7 AO geprüft.

Die Klägerin beantragt, 30

den Bescheid vom 02.10.2019 über die Festsetzung der Gebühr für die Bearbeitung einer verbindlichen Auskunft in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 05.05.2020 dergestalt zu ändern, dass die Gebühr auf X € herabgesetzt wird, 31

hilfsweise, für den Unterliegensfall, die Revision zuzulassen. 32

Der Beklagte beantragt, 33

die Klage abzuweisen. 34

Er verweist zur Begründung auf die Einspruchsentscheidung. Ergänzend trägt der Beklagte vor, dass die Klägerin insgesamt fünf Anträge auf verbindliche Auskunft gestellt habe. Denn sie habe den Antrag ausdrücklich auch für die noch zu gründenden Gesellschaften (N GmbH und M GmbH) gestellt, so dass unter diesem Gesichtspunkt bereits drei selbständige Anträge vorlägen. Zudem sei zu berücksichtigen, dass die von der Klägerin geplante Umstrukturierung in mehreren Schritten verwirklicht werden sollte, was zu einer weiteren Erhöhung der Zahl der Auskunftsanträge führe. 35

Entscheidungsgründe: 36

Die Klage ist zulässig und teilweise begründet. Der angefochtene Gebührenbescheid ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin i.S. von § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO in ihren Rechten, soweit der Beklagte eine Gebühr von mehr als X € festgesetzt hat. 37

Entgegen der Auffassung des Beklagten darf im vorliegenden Fall gem. § 89 Abs. 3 Satz 1 und 2 AO nur eine Auskunftsgebühr angesetzt werden; der Ansatz mehrerer Auskunftsgebühren, die addiert und als Gesamtbetrag festgesetzt werden, ist unzulässig (nachfolgend Gliederungspunkt I.). Bei der Ermittlung der Auskunftsgebühr ist ein Gegenstandswert von X € anzusetzen. Dies entspricht dem steuerlichen Interesse der Klägerin, da den beiden Kommanditisten P 2 und P 3 bei Aufdeckung der stillen Reserven aus der Beteiligung an der C-GmbH eine steuerliche Belastung von jeweils X € drohte (nachfolgend Gliederungspunkt II.). 38

I. Es kann gemäß § 89 Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 1 AO im vorliegenden Fall nur eine Auskunftsgebühr erhoben werden, die von den Antragstellern – also der Klägerin und der G GmbH – gem. § 89 Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 2 AO als Gesamtschuldner geschuldet wird. 39

1. Gemäß § 89 Abs. 3 Satz 1 AO wird für die Bearbeitung eines Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft eine Gebühr erhoben. Gemäß § 89 Abs. 3 Satz 2 AO wird, wenn eine verbindliche Auskunft gegenüber mehreren Antragstellerin einheitlich erteilt wird, nur eine Gebühr erhoben; die Antragsteller sind in diesem Fall Gesamtschuldner der Gebühr. Die Bestimmung des Satz 2 wurde durch das Gesetz zur Modernisierung des 40

Besteuerungsverfahrens (ModBestVerfG) vom 18.07.2016 (Bundesgesetzblatt I 2016, 1679) in die Abgabenordnung eingefügt; sie ist gemäß Art. 97 § 25 Abs. 2 Satz 2 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (EGAO) auf nach dem 22.07.2016 bei der zuständigen Finanzbehörde eingegangene Anträge auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft und damit auch auf den vorliegenden Antrag anzuwenden. Die Gesetzesänderung hatte das Ziel, Gebührenhäufungen zu vermeiden, die nach bisheriger Gesetzeslage z.B. in Organschaftsfällen drohten (zur früheren Rechtslage vgl. BFH-Urteil vom 09.03.2016 – I R 66/14, BStBl II 2016, 706, sowie BFH-Urteil vom 27.11.2019 – II R 24/17, BStBl II 2020, 528; zur Intention der Gesetzesänderung s. auch Seer, FR 2017, 161, 167).

2. Auch wenn der Antrag auf verbindliche Auskunft im vorliegenden Fall – wie die Bevollmächtigten der Klägerin im Schreiben an den Beklagten vom 10.12.2018 ausdrücklich klargestellt haben – sowohl durch die Klägern als auch die G GmbH gestellt worden ist, durfte der Beklagte gem. § 89 Abs. 3 Satz 2 AO nur eine Auskunftsgebühr festsetzen. Die tatbestandlichen Voraussetzungen dieser Norm sind erfüllt, da der Beklagte die beantragte verbindliche Auskunft mit Bescheid vom 12.12.2018 einheitlich gegenüber beiden Gesellschaften erteilt hat. 41

a. Der Beklagte war vorliegend schon gem. § 89 Abs. 2 Satz 5 und 6 AO i.V.m. § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 (StAuskV) zur Erteilung einer einheitlichen Auskunft verpflichtet. Nach § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 StAuskV kann eine verbindliche Auskunft von allen Beteiligten nur gemeinsam beantragt werden, wenn sie sich auf einen Sachverhalt bezieht, der mehreren Personen steuerlich zuzurechnen ist (§ 179 Abs. 2 Satz 2 AO). Die gemeinsame, einheitliche Beantragung gebietet spiegelbildlich eine einheitliche Entscheidung durch die Finanzverwaltung. 42

Vorliegend sind die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 StAuskV erfüllt, denn die Beteiligung an der C-GmbH befindet sich im Gesamthandsvermögen der Klägerin. Soweit es zu der von der Klägerin befürchteten Aufdeckung der stillen Reserven aus dieser Beteiligung gekommen wäre, hätte dieser Einbringungsgewinn daher zwingend in die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung für die Klägerin nach § 179 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2. Buchst. a AO einbezogen werden müssen. Dies gilt nicht nur für die ursprünglichen Kommanditisten (P 2 und P 3), sondern auch für die Kommanditisten nach Vornahme der ersten Einbringungen (N GmbH und G GmbH) sowie für die Kommanditistin nach Vornahme der zweiten Einbringungen (M GmbH). Bei all diesen Kommanditisten handelte es sich – bei Umsetzung der geplanten Umstrukturierung – um Feststellungsbeteiligte der gegenüber der Klägerin durchzuführenden gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung. 43

Soweit sich der Beklagte demgegenüber zur Begründung seiner Auffassung, die Klägerin habe insgesamt fünf Anträge auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft gestellt, auf die Rechtsprechung des BFH zu § 89 Abs. 3 AO in der vor der Änderung durch das ModBestVerfG geltenden Fassung beruft, ist diese Rechtsprechung nach Ansicht des Senates jedenfalls für Fälle wie den vorliegenden durch die Gesetzesänderung überholt. 44

b. Selbst wenn der Beklagte nicht nach § 89 Abs. 2 Satz 5 und 6 AO i.V.m. § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 StAuskV zur Erteilung einer einheitlichen verbindlichen Auskunft verpflichtet gewesen wäre, könnte nach Auffassung des Senats keine andere Entscheidung ergehen. Denn in § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 StAuskV werden lediglich diejenigen Fälle aufgezählt, in denen das Finanzamt zur Erteilung einer einheitlichen verbindlichen Auskunft verpflichtet ist; das Finanzamt ist jedoch nicht daran gehindert, auch in anderen Fällen, in denen dies sachgerecht erscheint, nach pflichtgemäßem Ermessen eine einheitliche verbindliche 45

Auskunft zu erteilen. In einem solchen Fall ist für die Anwendung des § 89 Abs. 3 Satz 2 AO nach dem Wortlaut der Regelung allein entscheidend, ob das Finanzamt über einen Auskunftsantrag tatsächlich einheitlich entschieden hat, nicht jedoch, ob es zu einer solchen einheitlichen Entscheidung nach § 1 Abs. 2 Satz 1 StAuskV rechtlich verpflichtet war. Denn auch wenn das Finanzamt eine verbindliche Auskunft allein aus Zweckmäßigkeitserwägungen – ohne ausdrückliche Verpflichtung nach Gesetz oder Rechtsverordnung – einheitlich i.S. des § 89 Abs. 3 Satz 2 AO erteilt, führt diese einheitliche Entscheidung zu einer Minderung des Verwaltungsaufwands, welche die Gebührenreduktion nach § 89 Abs. 3 Satz 2 AO rechtfertigt. Im vorliegenden Fall darf mithin schon deshalb nur eine einheitliche Auskunftsgebühr festgesetzt werden, weil der Beklagte mit Bescheid vom 12.12.2018 tatsächlich eine einheitliche verbindliche Auskunft gegenüber allen Antragstellern bzw. allen beteiligten Personen erteilt hat.

3. Etwas anderes folgt auch nicht aus dem Umstand, dass der Auskunftsantrag auch für zwei weitere Kapitalgesellschaften gestellt worden ist, die im Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht existierten, nämlich für die N GmbH und die M GmbH. Zwar haben die Bevollmächtigten der Klägerin auf damalige Nachfrage des Beklagten im Schreiben vom 26.11.2018 ausdrücklich erklärt, dass der Auskunftsantrag auch für die noch zu gründenden Gesellschaften gestellt werde. Dies war nach § 1 Abs. 4 StAuskV auch zulässig, da die Klägerin bzw. ihre Kommanditisten über ein berechtigtes Interesse an der Auskunftserteilung auch für die noch zu gründenden Kapitalgesellschaften verfügten. 46

Der Umstand, dass der von der Klägerin gestellte Auskunftsantrag sich auf weitere, noch nicht existente Personen erstreckt, rechtfertigt jedoch ebenfalls nicht die Erhebung mehrerer Auskunftsgebühren. Wenn § 89 Abs. 3 Satz 2 AO vorsieht, dass für Auskunftsanträge mehrerer Personen, über die einheitlich entschieden wird, nur eine Gebühr anfällt, muss dies auch für den Fall gelten, dass eine Person gem. § 1 Abs. 4 StAuskV mehrere Anträge für noch zu gründende Rechtsträger stellt, über die einheitlich entschieden wird. 47

4. Der Senat folgt nicht der im Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) zu § 89 AO unter Tz. 4.1.2 ausgeführten Auffassung der Finanzverwaltung, wonach für jeden Antrag auf verbindliche Auskunft eine Gebühr festzusetzen und in Umwandlungsfällen jeder abgebende, übernehmende oder entstehende Rechtsträger eigenständig zu beurteilen sei. Diese Regelung dürfte dahingehend zu verstehen sein, dass nach Auffassung der Finanzverwaltung in Umwandlungsfällen wie dem vorliegenden selbst dann eine eigenständige Auskunftsgebühr für jeden an der Umwandlung beteiligten Rechtsträger festzusetzen sein soll, wenn – wie dies regelmäßig der Fall sein dürfte – die Auskunft einheitlich i.S. von § 89 Abs. 3 Satz 2 AO erteilt wird, und sogar dann, wenn die potentiellen steuerlichen Auswirkungen der Umwandlungsvorgänge in derselben gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung zu berücksichtigen sind. Diese Sichtweise, der auch der Beklagte folgt, steht nach Auffassung des Senats jedoch in Widerspruch zu der durch das ModBestVerfG geänderten gesetzlichen Regelung in § 89 Abs. 3 Satz 2 AO. Der entsprechenden Regelung im AEAO kann daher nicht gefolgt werden. 48

5. Nicht gefolgt werden kann schließlich auch der Auffassung des Beklagten, für die G GmbH und die N GmbH seien jeweils zwei Auskunftsgebühren festzusetzen, da sie zunächst die Kommanditanteile im Wege einer Einbringung entgegennehmen (Zeitgebühr) und nachfolgend den erhaltenen Kommanditanteil selbst in die M GmbH einbringen sollten (Gebühr nach Gegenstandswert). Denn gemäß § 89 Abs. 3 Satz 1 AO wird für die Bearbeitung des Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft „eine“ Gebühr erhoben, wobei die Gebühr gem. § 89 Abs. 4 Satz 1 AO nach dem Gegenstandswert berechnet wird. 49

Grund der Gebührenentstehung ist mithin der Antrag auf verbindliche Auskunft. Selbst wenn in einem solchen Antrag auf verbindliche Auskunft ein Sachverhalt geschildert wird, der in mehreren Schritten verwirklicht wird (wie hier durch mehrere aufeinanderfolgende Einbringungen), so handelt es sich dennoch um nur einen Auskunftsantrag, für den nur eine Gebühr anfallen kann.

II. Der für die Berechnung der Auskunftsgebühr maßgebliche Gegenstandswert i.S. des § 89 Abs. 4 Satz 1 AO beträgt im vorliegenden Fall X €. 50

1. Der Gegenstandswert einer erteilten Auskunft bestimmt sich nach dem gestellten Antrag und den sich daraus ergebenden steuerlichen Auswirkungen. Dafür ist auf die Differenz zwischen dem Steuerbetrag, der aufgrund der von dem Antragsteller vorgetragenen Rechtsauffassung entstehen würde, und dem Steuerbetrag abzustellen, der sich bei einer von der Finanzbehörde vertretenen entgegengesetzten Rechtsauffassung ergeben würde. Grundlage dieser Steuerdifferenzberechnung ist der Antrag auf Erteilung der verbindlichen Auskunft. Dieser bestimmt die Reichweite der steuerlichen Prüfung durch die Finanzbehörde und den Umfang der erstrebten Bindungswirkung. Steuerliche Auswirkungen, die sich mittelbar ergeben können, die jedoch nicht selbst zum Gegenstand des Antrags auf verbindliche Auskunft gemacht worden sind, werden bei der Bemessung der Auskunftsgebühr nicht berücksichtigt. Der Gegenstandswert wird nach den Grundsätzen der gerichtlichen Streitwertermittlung für ein Hauptsacheverfahren berechnet (vgl. BFH-Urteil vom 22. 04.2015 – IV R 13/12, BStBl II 2015, 989). 51

Wenn – wie vorliegend – nach § 89 Abs. 3 Satz 2 AO eine einheitliche Gebühr für mehrere Antragsteller festzusetzen ist, sind die Gegenstandswerte aller gestellten Anträge nach Auffassung des Senats in Anlehnung an § 39 Abs. 1 des Gerichtskostengesetzes (GKG) zusammenzurechnen. Zwar verweist § 89 Abs. 5 AO ausdrücklich nur auf § 34 sowie auf § 39 Abs. 2 GKG, nicht jedoch auf § 39 Abs. 1 GKG. Der Regelung des § 89 Abs. 5 AO lässt sich jedoch in Zusammenschau mit der Gesetzesbegründung entnehmen, dass der Gesetzgeber eine typisierende und pauschalierende Regelung schaffen und sich dafür an dem bereits bestehenden System zur Bemessung des Gegenstandswerts im Gerichtskostenrecht nach § 52 Abs. 1 GKG orientieren wollte (vgl. BFH-Urteil vom 22.04.2015 – IV R 13/12, BStBl II 2015, 989, Rn. 32, unter Verweis auf den Bericht des Finanzausschusses vom 09.11.2006, BT-Drucks. 16/3368, S. 24). Ohnehin wäre für den Senat nicht ersichtlich, wie der Gesamt-Gegenstandswert eines einheitlich entschiedenen Auskunftsantrags mehrerer Steuerpflichtiger in anderer Weise als durch Addition der Teil-Gegenstandswerte berechnet werden könnte. Eine solche Zusammenrechnung entsprechend § 39 Abs. 1 GKG scheidet lediglich dann aus, wenn die Streit- bzw. Auskunftsgegenstände wirtschaftlich identisch sind (vgl. z.B. BVerwG-Beschluss vom 15.07.1998 – 1 B 75/98, Juris). 52

2. Unter Berücksichtigung der vorstehenden Erwägungen ist für den Auskunftsantrag, soweit er durch die Klägerin im Interesse der an ihr beteiligen Kommanditisten gestellt worden ist, ein Gegenstandswert von X € anzusetzen. 53

Ausgangspunkt für die Bestimmung des Gegenstandswerts sind – wie vorstehend ausgeführt – die Fragen, welche die Klägerin in ihrem Auskunftsantrag formuliert hat, da diese den Umfang der Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft bestimmen. Zwar hat die Klägerin vorliegend insgesamt drei Fragen gestellt. Mit sämtlichen Fragen verfolgte die Klägerin jedoch dasselbe Ziel, welches darin lag, eine eventuelle Aufdeckung der stillen Reserven aus der Beteiligung an der C-GmbH zu verhindern, soweit diese Beteiligung auf die Kommanditisten P 2 und P 3 entfällt. Die Fragen verdeutlichen lediglich die verschiedenen rechtlichen Aspekte, die bei Prüfung des Auskunftsersuchens zu berücksichtigen sind; sie 54

begründen jedoch keinen eigenständigen Streit- bzw. Auskunftsgegenstand.

Die zu befürchtende Steuerbelastung aus der Aufdeckung der stillen Reserven an der C-GmbH beliefe sich für P 2 und P 3 auf jeweils ca. X €. Die geplanten Einbringungen durch die beiden Kommanditisten stellen jeweils einen eigenständigen Streit- bzw. Auskunftsgegenstand dar, deren Werte in Anlehnung an § 39 Abs. 1 GKG zusammenzurechnen sind. Hieraus ergibt sich ein Gesamt-Gegenstandswert von X €. 55

3. Der so ermittelte Gesamt-Gegenstandswert ist nicht deshalb zu erhöhen, weil der Antrag auf verbindliche Auskunft ausdrücklich auch im Namen der G GmbH sowie für die damals noch nicht existierende N GmbH und die M GmbH gestellt worden ist. Zwar entfaltet die vom Beklagten erteilte verbindliche Auskunft formal Bindungswirkung auch gegenüber diesen weiteren drei Gesellschaften. Maßgeblich für die Berechnung des Gegenstandswerts i.S. des § 89 Abs. 4 Satz 1 AO sind jedoch nicht nur der Antrag, sondern auch die sich aus diesem Antrag ergebenden Auswirkungen für den jeweiligen Steuerpflichtigen. Derartige steuerliche Auswirkungen für die G GmbH, die N GmbH und die M GmbH sind – was die Klägerin zu Recht geltend macht – nicht erkennbar. Selbst wenn die im Auskunftsantrag geschilderten Einbringungsvorgänge nicht zu Buchwerten hätten vorgenommen werden können, hätten die sich hieraus ergebenen steuerlichen Konsequenzen allein die ursprünglichen Kommanditisten der Klägerin getroffen (nämlich P 2 und P 3), nicht jedoch auch die weiteren an der Umstrukturierung beteiligten Kapitalgesellschaften. 56

a. Es ist nicht ersichtlich, dass die im Auskunftsantrag dargestellten Planungen unmittelbare nachteilige steuerliche Folgen für die M GmbH haben könnten. Falls die im Auskunftsantrag dargestellten Einbringungen entgegen der Auffassung der Klägerin nicht zu Buchwerten hätten vorgenommen werden können, hätte dies für die M GmbH allein zur Folge gehabt, dass sie die (über die Klägerin mittelbar gehaltenen) Anteile an der C-GmbH mit dem gemeinen Wert hätte ansetzen müssen (vgl. § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG). Dies wäre durch Aufstellung einer entsprechenden Ergänzungsbilanz für die M GmbH bei der Klägerin geschehen. Unmittelbare Gewinnauswirkungen bei der Klägerin hätten sich nicht ergeben. Die einzig denkbare steuerliche Auswirkung für die M GmbH bestünde darin, dass bei ihr im Falle einer Veräußerung bzw. Liquidation der C-GmbH ein niedrigerer Veräußerungs- bzw. Liquidationsgewinn anfiele, da sich ihre zusätzlichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung an der C-GmbH gewinnmindernd auswirkten. Eine solche mittelbare steuerliche Auswirkung ist bei der Ermittlung des Gegenstandswerts der verbindlichen Auskunft jedoch nicht zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 22.04.2015 – IV R 13/12, BStBl II 2015, 989). 57

b. Auch für die G GmbH und die N GmbH in die M GmbH konnten die im Auskunftsantrag dargestellten Planungen keine unmittelbaren nachteiligen steuerlichen Auswirkungen entfalten. 58

Unmittelbare nachteilige steuerliche Auswirkungen für die G GmbH und die N GmbH wären nur dann denkbar, wenn die ersten Einbringungen in diese Gesellschaften – wie von der Klägerin geplant – zu Buchwerten erfolgt wären, während die nachfolgenden Buchwert-Einbringungen in die M GmbH fehlgeschlagen wären und letztere das übernommene Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert hätte ansetzen müssen. Dieser Fall kann jedoch nicht eintreten. Wenn nämlich die Einbringungen durch die G GmbH und die N GmbH in die M GmbH nicht zu Buchwerten vorgenommen werden könnten, hätte dies zur Folge, dass diese Einbringungen für die zuvor erfolgten Einbringungen als eine schädliche Verfügung i.S. des § 22 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. § 22 Abs. 2 Satz 6 i.V.m. § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 UmwStG zu qualifizieren wären. Dies wiederum hätte zur Folge, dass bei der Klägerin ein Einbringungsgewinn II für ihre Kommanditisten P 2 und P 3 festzustellen wäre und dass 59

schon die ersten Einbringungen mithin zum gemeinen Wert erfolgt wären. Bei dieser Sachlage ist es ausgeschlossen, dass auf Ebene der G GmbH und der N GmbH ein steuerpflichtiger Einbringungsgewinn anfällt.

Selbst wenn man – entgegen den vorstehenden Ausführungen – davon ausginge, dass ein Gewinn aus der Aufdeckung der stillen Reserven in der Beteiligung an der C-GmbH jedenfalls theoretisch auch auf der Ebene der G GmbH und der N GmbH anfallen könnte, wäre ein mehrfacher Ansatz des entsprechenden Gegenstandswerts nach Auffassung des Senats unzulässig. Wie vorstehend ausgeführt ist eine Zusammenrechnung mehrerer Gegenstandswerte entsprechend § 39 Abs. 1 GKG dann unzulässig, wenn die Streit- bzw. Auskunftsgegenstände wirtschaftlich identisch sind (vgl. BVerwG-Beschluss vom 15.07.1998 – 1 B 75/98, Juris). Eine solche wirtschaftliche Identität wäre im vorliegenden Fall gegeben, da die stillen Reserven in der Beteiligung an der C-GmbH jeweils nur einmal, wenn auch bei verschiedenen Steuerpflichtigen aufgedeckt werden können (nämlich bezüglich des einen Kommanditanteils bei Herrn P 2 oder der G GmbH, bezüglich des anderen Kommanditanteils bei Herrn P 3 oder der N GmbH). Da der zweifache Anfall desselben Einbringungsgewinns ausgeschlossen ist, erschiene der Ansatz eines zweifachen Gegenstandswerts insoweit unangemessen. 60

d. Für die Auskunftsanträge der G GmbH, die N GmbH und der M GmbH kann auch kein Auffang-Gegenstandswert in Höhe von 5.000,00 € in Anlehnung an § 52 Abs. 2 GKG angesetzt werden. Zwar ist der Gegenstandswert – wie vorstehend ausgeführt – grundsätzlich so zu berechnen, wie dies bei der gerichtlichen Streitwertermittlung geschieht. Allerdings ist diesbezüglich die vorrangige gesetzliche Regelung des § 89 Abs. 6 Satz 1 AO zu beachten. Gemäß dieser Regelung ist dann, wenn ein Gegenstandswert nicht bestimmbar ist und er auch nicht durch Schätzung bestimmt werden kann, eine Zeitgebühr von 50 € je angefangene halbe Stunde Bearbeitungszeit zu berechnen. Neben dieser Regelung bleibt für eine Gegenstandsgebühr unter Ansatz eines Auffang-Gegenstandswerts kein Raum. 61

4. Auch eine Zeitgebühr gem. § 89 Abs. 6 Satz 1 AO kann für die Auskunftsanträge der G GmbH, die N GmbH und die M GmbH nicht angesetzt werden. 62

Zum einen verstieße der kombinierte Ansatz einer Gegenstands- und einer Zeitgebühr nach Auffassung des Senats gegen die Regelung des § 89 Abs. 3 Satz 2 AO, nach welcher bei einheitlicher Erteilung einer verbindlichen Auskunft nur eine Gebühr zu erheben ist (also entweder eine Gegenstands- oder eine Zeitgebühr, nicht jedoch beides). Zum anderen ist zu bedenken, dass die vom Beklagten bei Bearbeitung des Auskunftsantrags vorgenommene rechtliche Prüfung letztlich allein die steuerlichen Belange der beiden ursprünglichen Kommanditisten der Klägerin – also P 2 und P 3 – berührt. Es ist dem Senat nicht möglich, konkrete Bearbeitungsschritte zu identifizieren, die ausschließlich die steuerlichen Verhältnisse der G GmbH, der N GmbH und der M GmbH betreffen. Bei dieser Sachlage kann zugunsten der Klägerin davon ausgegangen werden, dass die Bearbeitungszeit, soweit sie auf die beteiligten Kapitalgesellschaften entfällt, jeweils weniger als zwei Stunden beträgt, so dass auch aus diesem Grund keine Zeitgebühr gem. § 89 Abs. 6 Satz 2 AO zu erheben ist. 63

5. Der von der Klägerin erklärte Gegenstandswert von X € je betroffenem Kommanditisten ist – wovon auch der Beklagte ausgeht – nicht zu beanstanden. Gemäß § 89 Abs. 4 Satz 3 AO soll die Finanzbehörde der Gebührenfestsetzung den vom Antragsteller erklärten Gegenstandswert zugrunde legen, soweit dies nicht zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt. Vorliegend ist nicht ersichtlich, dass der vom Antragsteller mitgeteilte Gegenstandswert offensichtlich unzutreffend sein könnte. 64

III. Bei Ansatz eines Gegenstandswerts von X € beträgt die anzusetzende Auskunftsgebühr gem. § 89 Abs. 5 AO i.V.m. § 34 GKG X €. Da der Antrag am 05.11.2018 gestellt worden ist, ist § 34 GKG in der damals noch geltenden Fassung anwendbar (vor Anpassung durch das Kostenrechtsänderungsgesetz 2021 vom 21.12.2020). 65

IV. Der angefochtene Gebührenbescheid kann auch nicht deshalb Bestand haben, weil die Prozessbevollmächtigten mit Schreiben vom 26.11.2018 der vom Beklagten vorgeschlagenen Gebührenberechnung zugestimmt haben. Es handelt sich bei der Frage der Gebührenberechnung um eine Rechtsfrage; eine Verständigung über Rechtsfragen entfaltet keine Bindungswirkung (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. zuletzt BFH-Urteil vom 15.04.2021 – IV R 25/18, BStBl II 2021, 703, mit weiteren Rechtsprechungs-Nachweisen). 66

V. Schuldner der Gebühr für die Erteilung der verbindlichen Auskunft sind gemäß § 89 Abs. 3 Satz 2 2. Halbsatz AO, die Antragsteller als Gesamtschuldner. Antragsteller sind die Personen, in deren Namen der Antrag gestellt worden ist (BFH-Urteil vom 09.03.2016 – I R 66/14, BStBl II 2016, 706; s. auch Roser in: Gosch, AO, § 89 Rn. 82), vorliegend mithin die Klägerin und die G GmbH, nicht jedoch die im Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht existierenden Gesellschaften (N GmbH und M GmbH), obwohl der Antrag – wie oben ausgeführt – auch für diese in zulässiger Weise gestellt worden ist. 67

Unerheblich für die Rechtmäßigkeit des vorliegend zu beurteilenden Gebührenbescheides ist, dass der Beklagte gegenüber der Klägerin und der G GmbH separate Gebührenbescheide erlassen hat. Denn die Finanzbehörde kann nach ihrem Ermessen entscheiden, ob sie Ansprüche gegenüber Gesamtschuldnern in einem zusammengefassten Bescheid oder in getrennten Bescheiden geltend macht (vgl. BFH-Urteile vom 05.11.1980 - II R 25/78, BStBl II 1981, 176; vom 28.06.1984 - IV R 204/82, IV R 205/82, BStBl II 1984, 784). 68

VI. Soweit die Klägerin schließlich geltend macht, der Beklagte habe nicht geprüft, ob nach § 89 Abs. 7 Satz 1 AO ganz oder teilweise auf die Gebühr verzichtet werden könne, kann sie mit diesem Umstand im vorliegenden, die Rechtmäßigkeit des Gebührenbescheides betreffenden Verfahren schon deshalb nicht gehört werden, weil es sich bei dem teilweisen oder vollständigen Verzicht auf die Gebühr um eine Ermessensentscheidung handeln würde und die Klägerin – soweit ersichtlich – bisher weder einen entsprechenden Antrag an den Beklagten gerichtet noch der Beklagte eine entsprechende Ermessensentscheidung getroffen hat. 69

VII. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 70

Die Revision war gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO zuzulassen. Höchstrichterliche Rechtsprechung zur Ermittlung der Auskunftsgebühr in Umwandlungsfällen liegt nicht vor; zudem steht das vorliegende Urteil in Widerspruch zum AEAO. 71

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE