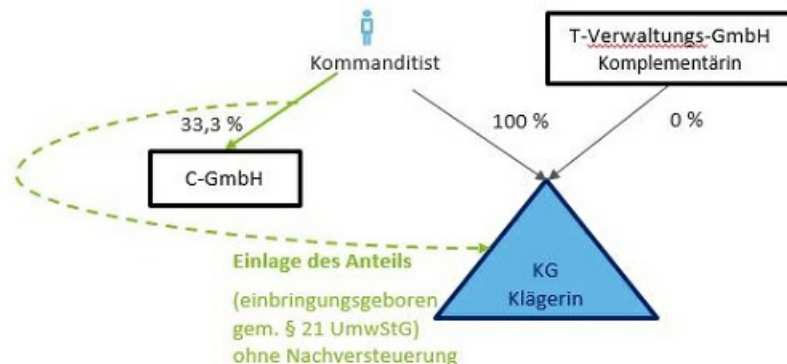


## FG Münster: Gebührenberechnung bei verbindlicher Auskunft in Umwandlungsfällen

Das FG Münster widerspricht der 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. Die dort vertretene Sichtweise, dass selbst dann eine eigenständige Auskunftsgebühr für jeden an der Umwandlung beteiligten Rechtsträger festzusetzen ist, wenn – wie dies regelmäßig der Fall sein dürfte – die Auskunft einheitlich i. S. von § 89 Abs. 3 S. 2 AO erteilt wird, und sogar dann, wenn die potentiellen steuerlichen Auswirkungen der Umwandlungsvorgänge in derselben gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung zu berücksichtigen sind, steht nach Auffassung des FG in Widerspruch zu der durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (ModBestVerfG) vom 18.07.2016 geänderten gesetzlichen Regelung in § 89 Abs. 3 S. 2 AO.

### Sachverhalt



Streitig war die zutreffende Festsetzung der Gebühren für eine verbindliche Auskunft gem. § 89 AO. Vom Finanzamt zu beurteilen war eine Umstrukturierung, bei der Kommanditanteile von natürlichen Personen zunächst sowohl in eine bereits existierende als auch eine neu zu gründende Kapitalgesellschaft eingebracht wurden. Im Anschluss daran brachten die Kapitalgesellschaften diese eingebrachten Kommanditanteile weiter in eine noch zu gründende weitere Kapitalgesellschaft ein.

Im Detail:

Weitere Umstrukturierungsschritte:

- Übertragung der Kommanditanteile an der Klägerin unentgeltlich auf O, P 2 und P 3 (alle natürliche Personen)
- P 2 bringt seinen Kommanditanteil an der Klägerin in die G-GmbH ein, an der er zu 100 % beteiligt ist
- P 3 bringt seinen Kommanditanteil in die von ihm noch zu gründende N-GmbH ein
- die G-GmbH und die N-GmbH bringen die eingebrachten Kommanditanteile weiter in die noch zu gründende M-GmbH ein, an der die G-GmbH und die N-GmbH zu gleichen Teilen beteiligt sein sollen

Die Klägerin bat um verbindliche Auskunft zu der Auffassung,

- dass es sich bei den Anteilen an der KG jeweils um begünstigte Mitunternehmeranteile im Sinne von § 20 Abs. 1 UmwStG handelt, für welche ein Buchwertantrag gestellt werden kann
- dass durch die geplanten Einbringungen keine Besteuerung i.S. von § 21 UmwStG a.F. (vor SEStEG) ausgelöst wird und
- dass durch die Einbringungen der Anteile an der KG durch die G-GmbH und die N-GmbH in die M GmbH keine Einbringungsgewinne i.S. von § 22 UmwStG entstehen.

Das Finanzamt teilte der Klägerin am 23.11.2018 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.

Am 12.12.2018 erteilte das Finanzamt die beantragte verbindliche Auskunft. Die Auskunft erging in einem einheitlichen Bescheid, der an die Klägerin und an die G-GmbH gerichtet war und Wirkung gem. § 89 AO gegenüber allen beteiligten Gesellschaften entfalten sollte.

Mit Bescheid vom 02.10.2019 setzte das Finanzamt Gebühren für die Bearbeitung der verbindlichen Auskunft gegenüber der Klägerin fest, und zwar als Summe aus Einzelgebühren für alle Umwandlungsvorgänge betreffend die Klägerin und ihre einbringenden Mitunternehmer sowie für die beteiligten Kapitalgesellschaften – jeweils als aufnehmende und einbringende Gesellschaft. Am 02.07.2020 erging ein weiterer Gebührenbescheid gegenüber der G-GmbH.

Nach erfolglosem Einspruch gegen die Gebührenfestsetzung erhob die Klägerin Klage beim FG Münster. 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.

### **Entscheidung**

Das FG ist zu der Überzeugung gelangt, dass im vorliegenden Fall gem. § 89 Abs. 3 S. 1 und 2 AO nur eine Auskunftsgebühr angesetzt werden dürfe. Der Ansatz mehrerer Auskunftsgebühren, die addiert und als Gesamtbetrag festgesetzt werden, sei unzulässig. Bei der Ermittlung der Auskunftsgebühr sei ein einheitlicher Gegenstandswert anzusetzen.

### Gesetzliche Grundlage

Gemäß § 89 Abs. 3 S. 1 AO wird für die Bearbeitung eines Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft eine Gebühr erhoben. Nach § 89 Abs. 3 S. 2 AO wird, wenn eine verbindliche Auskunft gegenüber mehreren Antragstellern einheitlich erteilt wird, nur eine Gebühr erhoben; die Antragsteller sind in diesem Fall Gesamtschuldner der Gebühr. Die Bestimmung in Satz 2 wurde durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (ModBestVerfG) vom 18.07.2016 in die Abgabenordnung eingefügt und ist 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.

### Voraussetzungen der Neuregelung sind erfüllt

Auch wenn der Antrag auf verbindliche Auskunft im vorliegenden Fall sowohl durch die Klägerin als auch die G-GmbH gestellt worden ist, durfte das Finanzamt gem. § 89 Abs. 3 S. 2 AO nur eine Auskunftsgebühr festsetzen. Die tatbestandlichen Voraussetzungen dieser Norm sind erfüllt, da das Finanzamt die beantragte verbindliche Auskunft mit Bescheid vom 12.12.2018 einheitlich gegenüber beiden Gesellschaften erteilt hat.

Das Finanzamt war vorliegend zur Erteilung einer einheitlichen Auskunft verpflichtet. Nach § 1 Abs. 2 S. 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 S. 2 AO). Die gemeinsame, einheitliche Beantragung gebietet spiegelbildlich eine einheitliche Entscheidung durch die Finanzverwaltung.

In jedem Fall darf vorliegend schon deshalb nur eine einheitliche Auskunftsgebühr festgesetzt werden, weil das Finanzamt mit Bescheid vom 12.12.2018 tatsächlich eine einheitliche verbindliche Auskunft gegenüber allen Antragstellern bzw. allen beteiligten Personen erteilt hat, so das FG..

### Keine Erhebung mehrerer Auskunftsgebühren aufgrund von noch nicht existenten Personen

Der Umstand, dass der von der Klägerin gestellte Auskunftsantrag sich auf weitere, noch nicht existente Personen erstreckt, rechtfertigt nach Ansicht des FG 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 mehrere Anträge für noch zu gründende Rechtsträger stellt, über die einheitlich entschieden wird.

### Gegenteilige Auffassung der Finanzverwaltung

Das FG 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 versteht das FG dahingehend, dass nach Auffassung der Finanzverwaltung in Umwandlungsfällen wie dem vorliegenden selbst dann eine eigenständige Auskunftgebühr 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 das Finanzamt folgt, steht nach Auffassung des FG jedoch in Widerspruch zu der durch das ModBestVerfG geänderten gesetzlichen Regelung in § 89 Abs. 3 Satz 2 AO. Das FG kommt daher zu dem Schluss, dass der entsprechenden Regelung im AEAO nicht gefolgt werden kann.

### Auch bei mehreren aufeinanderfolgenden Einbringungen fällt nur eine Gebühr an

Schließlich folgt das FG auch nicht der Auffassung des Finanzamtes, 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 Kommanditeil selbst in die M GmbH einbringen sollten (Gebühr nach Gegenstandswert). Denn gemäß § 89 Abs. 3 S.1 AO wird für die Bearbeitung des Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft „eine“ Gebühr erhoben, wobei die Gebühr gem. § 89 Abs. 4 S. 1 AO nach dem Gegenstandswert berechnet wird. 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.

### Zusammenrechnung der Gegenstandswerte aller gestellten Anträge

Wenn – wie vorliegend – nach § 89 Abs. 3 S. 2 AO eine einheitliche Gebühr für mehrere Antragsteller festzusetzen ist, sind die Gegenstandswerte aller gestellten Anträge nach Auffassung des FG zusammenzurechnen.

Ausgangspunkt für die Bestimmung des Gegenstandswerts sind 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 begründen jedoch keinen eigenständigen Streit- bzw. Auskunftsgegenstand.

### Keine Erhöhung des Gegenstandswerts wegen Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft für weitere Gesellschaften

Der so ermittelte Gesamt-Gegenstandswert sei 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 entfalte die vom Finanzamt erteilte verbindliche Auskunft formal Bindungswirkung auch gegenüber diesen weiteren drei Gesellschaften. Maßgeblich für die Berechnung des Gegenstandswerts i.S. des § 89 Abs. 4 S. 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 seien nicht erkennbar. Selbst wenn die im Auskunftsantrag geschilderten Einbringungsvorgänge nicht zu Buchwerten hätten vorgenommen werden können, hätten die sich hieraus ergebenden 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.

### Kein Ansatz einer Zeitgebühr

Auch eine Zeitgebühr gem. § 89 Abs. 6 S. 1 AO könne für die Auskunftsanträge der G-GmbH, die N-GmbH und die M-GmbH nicht angesetzt werden.

Der kombinierte Ansatz einer Gegenstands- und einer Zeitgebühr verstieße gegen die Regelung des § 89 Abs. 3 S. 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).

#### Schuldner der Gebühr

Schuldner der Gebühr für die Erteilung der verbindlichen Auskunft sind gemäß § 89 Abs. 3 S.2 2. HS 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), 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 auch für diese in zulässiger Weise gestellt worden ist.

Unerheblich für die Rechtmäßigkeit des vorliegend zu beurteilenden Gebührenbescheides ist, dass das Finanzamt 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.

#### **Anmerkungen**

##### Praxishinweis

Bislang liegt keine höchstrichterliche Rechtsprechung zur Ermittlung der Auskunftsgebühr in Umwandlungsfällen vor. Das FG Münster hat daher die Revision zugelassen. Außerdem steht die vom FG Münster vertretene Auffassung in Widerspruch zum AEAO. Es bleibt also abzuwarten, ob die Revision tatsächlich eingelegt wird und wenn ja, wie der BFH entscheiden wird. Bis dahin sollten entsprechende Bescheide in geeigneten Fällen offen gehalten werden.

##### BFH-Urteil vom 27.11.2019, II R 24/17

In seinem Urteil vom 27.11.2019, II R 24/17, das noch zur alten Fassung des § 89 AO ergangen ist und keinen Umwandlungsfall betraf, hatte der BFH noch geurteilt, dass für jeden einzelnen Antragsteller eine separate Gebühr festzusetzen sei, unabhängig davon, ob mehrere Antragsteller die Beantwortung der nämlichen Rechtsfrage beantragt haben. Im Rahmen dieses Urteils hatte der BFH jedoch auch darauf hingewiesen, dass es fraglich sei, ob dies auch nach der Neufassung von § 89 Abs. 3 AO (sog. Verbot der Gebührenkumulation) durch das ModBestVerfG noch gilt und z.B. in Umwandlungsfällen weiterhin jeder abgebende, übernehmende oder entstehende Rechtsträger eigenständig zu beurteilen ist (so die Auffassung der Finanzverwaltung im AEAO vom 31.01.2014 in Tz. 4.1.2).

#### **Fundstellen**

Finanzgericht Münster, Gerichtsbescheid vom 26.07.2022, [13 K 1563/20](#), BFH-anhängig: I R 30/22

---

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.