



Die verbindliche Auskunft in Umwandlungsfällen

Ungelöste Streitfragen

Univ.-Prof. Dr. iur. Roman Seer und Tobias Geitmann, Dipl. Finanzwirt/Dipl. Jurist*

Die verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO soll dem Steuerpflichtigen dazu dienen, bei anstehenden steuerlich relevanten Entscheidungen vorab eine bindende Zusage der Finanzverwaltung zu erhalten, wie diese den noch zu verwirklichenden Sachverhalt beurteilen wird. Ein legitimes Bedürfnis nach Steuerplanungssicherheit besteht vor allem bei ins Auge gefassten Umwandlungsfällen. Gerade dort zeigen sich aber Rechtsunsicherheiten im Hinblick auf die Zuständigkeit, die Bindungswirkung in Mehrpersonenbeziehungen sowie die Gebührenhöhe und -kumulation bei mehreren Steuerarten und Personen. Dazu sollen nachfolgend Lösungen entwickelt werden.

I. Rechtsentwicklung der verbindlichen Auskunft

Die Zulässigkeit verbindlicher Auskünfte war bereits vor ihrer gesetzlichen Kodifikation von der Rechtsprechung anerkannt.¹ Die Finanzverwaltung regelte für die Verwaltungspraxis die verbindliche Auskunft in dem sog. Auskunftserlass vom 24. 6. 1987,² der im Jahr 2003³ ersetzt wurde, ohne rechtsdogmatisch wesentliche Änderungen vorzunehmen.⁴ Die Bindungswirkung entnahm das BMF-Schreiben, ebenso wie die bisherige Rechtsprechung, dem unbestimmten Rechtsprinzip von Treu und Glauben.⁵ Die Auskunftserlasse stellten die Erteilung der verbindlichen Auskunft in das pflichtgemäße Ermessen der Behörden. Aus dem Umstand, dass sie einen qualifizierten Antrag erforderten und bestimmte Ablehnungsgründe aufführten, war aber zu folgern, dass in den von letzteren nicht erfassten Fällen auf einen ordnungsgemäßen Antrag hin die Zusage i. d. R. zu erteilen war. Durch das Föderalismusreform-BegleitG vom 5. 9. 2006⁶ wurde die verbindliche Auskunft schließlich in § 89 Abs. 2 AO eingefügt. Allerdings ist die Regelung in § 89 Abs. 2 AO bruchstückhaft und unvollständig, insbesondere in Hinblick auf Form, Inhalt, Antragsvoraussetzungen und Bindungswirkung,⁷ und wurde erst durch eine auf § 89 Abs. 2 Satz 4 AO gestützte Rechtsverordnung, die Steuerauskunftsverordnung (StAusKV) vom 30. 11. 2007,⁸ ausgefüllt. Durch das Jahressteuergesetz 2007 vom 13. 12. 2006,⁹ zuletzt modifiziert durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 vom 1. 11. 2011,¹⁰ wurde in § 89 Abs. 3 ff. AO eine Gebührenregelung eingefügt. Eine letzte Änderung erfuhr § 89 Abs. 2 AO schließlich durch die Einfügung von Satz 5 im Zuge des AmtshilfeRLUMsG,¹¹ das auf die abweichende Verwaltungszuständigkeit für die Versicherungsteuer reagierte.¹²

II. Voraussetzungen und Wirkung der verbindlichen Auskunft

1. Voraussetzungen

Die verbindliche Auskunft ist nach § 89 Abs. 2 Satz 1 AO antragsabhängig. In dem Antrag, der nach § 1 Abs. 1 StAusKV schriftlich zu stellen ist, sind alle in § 1 StAusKV genannten Angaben zu machen. Diese **notwendigen Angaben** sind:

1. Genaue Bezeichnung des Antragsstellers.
2. Umfassende und in sich abgeschlossene Darstellung des noch nicht verwirklichten Sachverhalts.
3. Darlegung des besonderen steuerlichen Interesses des Antragsstellers.
4. Ausführliche Darlegung des Rechtsproblems mit eingehender Begründung des eigenen Rechtsstandpunkts.
5. Formulierung konkreter Rechtsfragen.
6. Erklärung, dass über den zur Beurteilung gestellten Sachverhalt bei keiner anderen Finanzbehörde eine verbindliche Auskunft beantragt wurde.

* Institut für Steuerrecht und Steuervollzug der Ruhr-Universität Bochum. Prof. Dr. iur. Roman Seer ist zudem Mitherausgeber der NWB Steuer und Studium.

1 Statt vieler siehe das Grundsatzurteil des BFH, Urteil vom 4. 8. 1961 - VI 269/60 S, BStBl 1961 III S. 562, 564 [→CAAAA-89943].

2 BMF, Schreiben vom 24. 6. 1987 - S 0430, BStBl 1987 I S. 474 [→GAAAA-76976].

3 BMF, Schreiben vom 29. 12. 2003 - IV A 4 - S 0430 - 7/03, BStBl 2003 I S. 742 [→NAAAAB-15939].

4 Seer, Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften, StJb. 2012/2013, 557, 560 f.

5 Kritisch hierzu bereits Seer, Steuerplanungssicherheit durch Zusage, Festschrift für Korn, Bonn 2005, 707, 711 f.

6 BGBl 2006 I S. 2098, 2106.

7 Kritisch Seer, Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften, StJb. 2012/2013, 557, 561 f.

8 BGBl 2007 I S. 2783.

9 BGBl 2006 I S. 2878, 2902.

10 BGBl 2011 I S. 2131, 2139.

11 BGBl 2013 I S. 1809.

12 Siehe Rätke, in: Klein, AO, Kommentar, 12. Aufl. 2014, § 89 AO, Rn. 47.

7. Versicherung, dass alle erforderlichen Angaben gemacht wurden und diese der Wahrheit entsprechen.

Diese obligatorischen Angaben entsprechen im Wesentlichen den bereits früher im Auskunftserlass genannten Anforderungen. Der Sachverhalt ist so umfassend darzustellen, dass die Finanzverwaltung keine eigenen Ermittlungen anzustellen hat, wobei in Fällen, in denen der Sachverhalt unvollständig erscheint, das Finanzamt dem Antragsteller die Gelegenheit geben soll, die fehlenden oder unvollständigen Angaben nachzuholen bzw. zu ergänzen.¹³

Antragsbefugt ist grds. der Steuerpflichtige, dessen künftige Besteuerung Gegenstand der verbindlichen Auskunft sein soll.¹⁴ Nach § 1 Abs. 2 StAusKV kann der Antrag in den Fällen des § 179 Abs. 2 Satz 2 AO (einheitliche Feststellung) nur gemeinsam von allen Beteiligten gestellt werden. Dadurch sollen widersprüchliche Anträge und Entscheidungen vermieden werden.¹⁵ Ist der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht existent, kann gem. § 1 Abs. 3 StAusKV auch ein Dritter den Antrag stellen. In Übertragungs- und Umwandlungsfällen ist jeder abgebende, übernehmende oder entstehende Rechtsträger eigenständig antragsbefugt.¹⁶ Hieraus ergeben sich Rechtsfragen, die wir unter Kap. III. erörtern werden.

2. Wirkung

Nach mittlerweile wohl unstreitiger Auffassung ist die verbindliche Auskunft ein **Verwaltungsakt**.¹⁷ Dafür spricht die in § 2 StAusKV angeordnete Bindungswirkung und der Hinweis auf die Anwendung der §§ 129–131 AO (in § 2 Abs. 3 StAusKV). Der Grund für die Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft liegt in der Auskunft als Zusage selbst.¹⁸ Sie bietet bereits kraft Rechtsform abstrakten Vertrauensschutz, bindet allerdings nur die Finanzverwaltung und nicht den Antragsteller.¹⁹ Der Begünstigte erhält eine Art **Option**, die er nutzen kann, aber nicht muss.²⁰ Dadurch zeigt sich, dass die verbindliche Auskunft ein (**ausschließlich**) **begünstigender Verwaltungsakt** ist.²¹

Wesentliche Voraussetzung für die künftige Bindung ist gem. § 2 Abs. 1 StAusKV, dass der verwirklichte Sachverhalt nicht wesentlich von dem abweicht, der in dem Auskunftsersuchen geschildert worden ist (**Gebot der Sachverhaltskongruenz**).²² Die Bindungswirkung besteht ausschließlich gegenüber dem Antragsteller, dem der Verwaltungsakt bekanntgegeben wird, § 124 Abs. 1 AO. Da in Umwandlungsfällen (Einbringung, Formwechsel, Verschmelzung oder Spaltung) grds. mehrere Beteiligte vorhanden sind, muss damit *jeder* abgebende, übernehmende oder entstehende Rechtsträger eigenständig antragsbefugt sein,²³ um jeweils für sich selbst eine verbindliche Auskunft erhalten zu können.²⁴ Stellen daher mehrere Personen Anträge auf verbindliche Auskunft, sind Zuständigkeitsprobleme zu lösen und die Auskunftsverfahren aufeinander abzustimmen (s. u., Kap. III.).²⁵

3. Gebühren

Da die Bundesländer befürchteten, durch das Rechtsinstitut in einer Flut von Anträgen zu versinken, wurde in § 89

Abs. 3–7 AO eine Gebührenpflicht für die Erteilung der verbindlichen Auskunft eingeführt, um lediglich ernsthaft gemeinte Anträge bearbeiten zu müssen.²⁶ Die Gebühr ist im Grundsatz nicht verfassungswidrig, sondern zum einen durch den Kostenausgleich für eine besondere Dienstleistung der Verwaltung, zum anderen als Entgelt für den dem Steuerpflichtigen erwachsenden Vorteil gerechtfertigt.²⁷

Sie richtet sich unter Anwendung des Vorteilsausgleichsgedankens nach dem **Gegenstandswert**. Dies ist nach § 89 Abs. 4 Satz 1 AO der Wert, den die verbindliche Auskunft für den Antragsteller hat (zur Höhe des Gegenstandswerts s. u., Kap. III.2.a). Der Antragsteller hat den Gegenstandswert selbst zu ermitteln. Die Gebühr wird dann – in entsprechender Anwendung des § 34 GKG – mit einem Gebührensatz von 1,0 berechnet. Beispielhaft seien hier Gebühren von 241 € für einen Gegenstandswert von 10.000 €, Gebühren von 1.746 € für einen Gegenstandswert von 200.000 € oder Gebühren von 3.536 € für einen Gegenstandswert von 500.000 € genannt.²⁸ Durch den Verweis auf § 39 Abs. 2 GKG in § 89 Abs. 5 Satz 2 AO wird der maximale Gegenstandswert auf 30 Mio. € festgelegt; damit beträgt die Maximalgebühr derzeit 109.736 €. Seit 2011 gibt es eine Bagatellgrenze für Gegenstandswerte unterhalb von 10.000 €, bis zu deren Höhe keine Gebühr erhoben wird. Lässt sich der Gegenstandswert nicht ermitteln, wird in Anwendung des **Kostenersatzgedankens** eine Zeitgebühr von 50 € je angefangene halbe Stunde berechnet, § 89 Abs. 6 Satz 1 AO. Die Gebühr kann im Wege einer Billigkeitsentscheidung auch ganz oder teilweise erlassen werden, § 89 Abs. 7 AO.

Nicht gerechtfertigt ist der Ansatz einer Wertgebühr jedoch, wenn die Finanzbehörde den **Antrag auf verbindliche Auskunft ablehnt**. In diesem Fall erhält der Steuerpflichtige keinen Vorteil i. S. einer Steuerplanungssicherheit, so dass nur eine Bearbeitungsgebühr, die den Kostenaufwand der Behörde kompensiert, gerechtfertigt ist.³⁰ Dagegen meint das Hessische FG in seinem Urteil vom 6. 7. 2011, dass es zur Vermeidung der Wertgebühr ausreicht, wenn die Finanzbehörde vor seiner Entscheidung dem Antragsteller die Ge-

13 So der Anwendungserlass zur AO (AEAO) vom 31. 1. 2014 (BStBl I S. 290), geändert durch BMF-Schreiben vom 1. 8. 2014 (BStBl I S. 1067) und vom 3. 11. 2014 (BStBl I S. 1393), zu § 89, Nr. 3.5.1.

14 Siehe AEAO zu § 89, Nr. 3.2.2, Satz 1.

15 Seer, Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften, StbJb. 2012/2013, 557, 565.

16 Misera/Baum, Ubg 2008 S. 221, 223; Seer, Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften, StbJb. 2012/2013, 557, 565.

17 BFH, Urteil vom 29. 2. 2012 - IX R 11/11, BStBl 2012 II S. 651, 652 f. (→ CAAAE-12299).

18 Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar, § 89 AO Rn. 50 (Aug. 2013).

19 Seer, Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften, StbJb. 2012/2013, 557, 562 f.

20 So bereits Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, 62, für die damals noch ungeschriebene verbindliche Auskunft; ebenso nun Horst, Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, Diss., 2010, 110 ff., für § 89 Abs. 2 AO.

21 Seer, Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften, StbJb. 2012/2013, 557, 563.

22 So auch AEAO zu § 89, Nr. 3.6.1.

23 Misera/Baum, Ubg 2008 S. 221, 223; Seer, Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften, StbJb. 2012/2013, 557, 565.

24 Zur Drittanfechtung in Einbringungsfällen siehe BFH, Urteil vom 8. 6. 2011 - I R 79/10, BStBl 2012 II S. 421 (→ KAAAD-95587).

25 Seer, Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften, StbJb. 2012/2013, 557, 565.

26 Siehe Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar, § 89 AO, Rn. 63 (Aug. 2013).

27 Siehe BFH, Urteil vom 30. 3. 2011 - I R 61/10, BStBl 2011 II S. 536 (→ CAAAD-82157).

28 Vgl. Anlage 2 zu § 34 GKG.

29 AEAO zu § 89, Nr. 4.2.4., Absatz 2.

30 Überzeugend Horst, Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, Diss., 2010, 169.

legenheit gebe, seinen Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft zurückzunehmen.³¹

HINWEIS

Damit greift das Hessische FG aber zu kurz. Es bürdet das Risiko einer Ablehnung der Auskunft, gegen die der Antragsteller sich legitimerweise durch Einspruch und Klage wehren kann, dem Antragsteller in Gestalt erhöhter Kosten auf. Eine Gebühr ist überhaupt nur gerechtfertigt, wenn der Antrag auf verbindliche Auskunft auch tatsächlich inhaltlich bearbeitet wurde und sich die Entscheidung nicht in einer bloßen Ablehnung aus Formalgründen erschöpft. Aber selbst in diesen Ablehnungsfällen ist die Gebühr nach § 89 Abs. 7 Satz 1 AO über den in § 89 Abs. 7 Satz 2 AO ausdrücklich genannten Fall der rechtzeitigen Antragsrücknahme hinaus aus **Billigkeitsgründen** auf eine **bloße Zeitgebühr** i. S. des § 89 Abs. 6 AO in Ermangelung eines kompensationsfähigen Vorteils zu senken.³²

III. Ungelöste Probleme der verbindlichen Auskunft in Umwandlungsfällen

Gerade in Umwandlungsfällen spielt die verbindliche Auskunft in der Praxis eine bedeutende Rolle. Denn Umwandlungen sind mit einer Vielzahl steuerlicher Risiken für den Steuerpflichtigen verbunden. Dabei geht es etwa um die Frage, ob durch die Umwandlung die stillen Reserven des übertragenen Vermögens aufzudecken sind.³³ Weitere Probleme können z. B. die Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 6a GrEStG, der Wegfall vormals gewährter Grunderwerbsteuerbefreiungen nach §§ 5 und 6 GrEStG oder die Einordnung als Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a UStG sein.

1. Mögliche Mehrfachzuständigkeit und die Gefahr widersprüchlicher Entscheidungen

a) Prinzip der Annexzuständigkeit zur Endentscheidung
Zuständig für die Erteilung der verbindlichen Auskunft ist gem. § 89 Abs. 2 Satz 1 und 2 AO das Finanzamt, das bei Verwirklichung des dem Antrag zugrunde liegenden Sachverhalts für die Besteuerung zuständig wäre. Es handelt sich um eine Annexzuständigkeit der Finanzämter zur sachlichen und örtlichen Zuständigkeit für die Endentscheidung (Steuerfestsetzung oder -feststellung).³⁴ Die deutsche Regelung sieht im Unterschied zu bestimmten ausländischen sog. Ruling-Regelungen³⁵ damit **grds. keine Zentralzuständigkeit** vor, z. B. auf der Ebene von Landesfinanzministerien oder Oberfinanzdirektionen oder gar des Bundes. Zwar ist die Erteilung einer verbindlichen Auskunft durch eine örtlich unzuständige Behörde gem. § 125 Abs. 3 Nr. 1 AO kein Fehler, der zur Nichtigkeit der Auskunft führt. Deshalb wird die Finanzbehörde auch durch eine verbindliche Auskunft gebunden, die ein örtlich unzuständiges Finanzamt erteilt hat. Gleichwohl ist der Gefahr von Mehrfachzuständigkeiten in Umwandlungsfällen entgegenzuwirken, um widersprüchliche Entscheidungen zu vermeiden.

Eine Zentralzuständigkeit sieht § 89 Abs. 2 AO für solche Fälle vor, in denen der Antragsteller bisher in Deutschland überhaupt nicht steuerlich geführt oder noch unklar ist, an welchem Ort die in ihrer steuerlichen Behandlung unklare Investition/Disposition vorgenommen werden soll. Da hier im Zeitpunkt der Antragstellung **noch keine örtliche Zuständigkeit** i. S. der §§ 18–21 AO vorliegt, erklären § 89 Abs. 2 Satz 1, 3 AO **ausnahmsweise** das Bundeszentralamt für Steuern (**BZSt**) als Bundesoberbehörde für den Bereich der sog. **Gemeinschaftsteuern** (Art. 106 Abs. 3 GG: Einkommen-, Körperschaft-, Umsatzsteuer) für sachlich und örtlich zuständig (**Ersatzzuständigkeit**).³⁶ § 89 Abs. 2 Satz 3 zweiter Halbs. AO stellt dazu klar, dass das für die Endentscheidung später zuständige Finanzamt (untere Landesfinanzbehörde) an eine verbindliche Auskunft des BZSt gebunden ist.

b) Einbringung

Bei der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG, genauso wie beim Anteilstausch nach § 21 UmwStG oder der Einbringung in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG, könnte das Finanzamt (sachlich und örtlich) zuständig sein, das für die Besteuerung des Einbringungsgewinns beim Einbringenden zuständig wäre. Folglich würde sich die Zuständigkeit je nachdem, ob es sich beim Einbringenden um eine natürliche Person, eine juristische Person oder eine Personengesellschaft handelt, nach den §§ 18–20 AO richten.³⁷ Nach § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG gilt der Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt, für den Einbringenden als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile. Dies bedeutet, dass die maßgebliche Endentscheidung über die Aufdeckung von stillen Reserven nicht von dem für den Einbringenden zuständigen Finanzamt, sondern von dem nach § 20 AO für die übernehmende Kapitalgesellschaft zuständigen Finanzamt getroffen wird.

Damit stellt sich aufgrund der in § 20 Abs. 3 UmwStG statuierten **Bindungswirkung der Endentscheidung für den Einbringenden** die Frage, ob auch der Einbringende bei dem für die übernehmende Kapitalgesellschaft zuständigen Finanzamt einen Antrag auf Erteilung der verbindlichen Auskunft stellen kann. Dafür spricht zunächst, dass bei diesem Finanzamt die aufnehmende Gesellschaft nach § 20 Abs. 2 UmwStG das Wahlrecht ausübt, den Buchwert oder einen höheren Wert anzusetzen und damit auch dieses Finanzamt ungeklärte Rechtsfragen, die den Wertansatz betreffen, beantworten kann.³⁸ Hierfür spricht außerdem, dass der BFH in seinem Urteil vom 8. 6. 2011 dem Einbringenden die Klagebefugnis für eine Drittanfechtung

31 FG Hessen, Urteil vom 6. 7. 2011 - 4 K 3139/09, EFG 2011S. 1938, m. Anm. Korte (→DAAAD-92069).

32 Seer, Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften, StbJb. 2012/2013, 557, 575 f.

33 Hageböke/Hendricks, Der Konzern 2013, 106, nennen dies das „Kernrisiko“.

34 Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar, § 89 AO Rn. 34 (Aug. 2013).

35 Dazu IFA-Kongress, Eilat 1999; Advance Rulings, Cahiers de droit fiscal international, Vol. 84b, 1999; Romano, Advance Tax Rulings and Principles of Law, Diss., 2002 (Rechtsvergleich zwischen EU-Staaten und den USA).

36 Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar, § 89 AO Rn. 38 (Aug. 2013).

37 Hendricks/Rogall/Schönfeld, Ubg 2009 S. 197.

38 Bayerisches Landesamt für Steuern vom 5. 3. 2012 - S 0224.2.1-21/1 St42 (→WAAAE-06599), Rn. 5.



des gegen die übernehmende Kapitalgesellschaft ergehenden Körperschaftsteuerbescheids zugebilligt hat.³⁹ Vor diesem Hintergrund wäre das Körperschaftsteuer-Finanzamt hinsichtlich der Beurteilung von Rechtsfragen, die den Einbringungsgewinn betreffen, gleichsam auch für den Einbringenden zuständig.⁴⁰

Hageböke/Hendricks meinen, dass der Einbringende einen Antrag auf verbindliche Auskunft darüber hinaus auch bei seinem eigenen Finanzamt oder gar bei beiden Finanzämtern stellen kann.⁴¹ Dies widerspricht allerdings der Bindungswirkung des § 20 Abs. 3 UmwStG. Das Bayerische Landesamt für Steuern hat in einer Verfügung vom 5. 3. 2012 mit Recht darauf aufmerksam gemacht, dass sich an der „Primärzuständigkeit“ des Körperschaftsteuer-Finanzamts auch nichts aufgrund des Umstands ändert, dass für die Prüfung des Wertansatzes bei der Kapitalgesellschaft überwiegend auf Faktoren rekurriert werde, die nur aus Sicht des Einbringenden beurteilt werden könnten (z. B. dem Erfordernis der Teilbetriebseigenschaft).⁴² Gibt man mit Hageböke/Hendricks dem Wohnsitz-Finanzamt des Einbringenden eine (Zweit-)Zuständigkeit für Fragen des Einbringungsgewinns, besteht die Gefahr divergierender Entscheidungen. Deshalb kann das Wohnsitz-Finanzamt einen entsprechenden Antrag des Einbringenden mit dem Argument zurückweisen, dass dieser den Antrag zur Vermeidung widersprüchlicher Auskünfte bei dem für die übernehmende Kapitalgesellschaft zuständigen Körperschaftsteuer-Finanzamt zu stellen hat. Zur Absicherung des einheitlichen Gebrauchs einer verbindlichen Auskunft kann das Körperschaftsteuer-Finanzamt seine verbindliche Auskunft zudem nach § 120 Abs. 2 Nr. 2 AO bedingen. Die Selbstbindung der Behörde könnte damit bedingt werden, dass auch die jeweils andere Person (Einbringender oder übernehmende Kapitalgesellschaft) den Inhalt der verbindlichen Auskunft gegen sich gelten lässt. Umgekehrt bietet es sich aus Sicht der Steuerpflichtigen an, dass die aufnehmende Kapitalgesellschaft und der Einbringende die verbindliche Auskunft zur Gewährleistung einer einheitlichen Entscheidung gemeinsam beantragen (zur Gebührenfrage s. u., Kap. III.2.).

Neben dem Einbringungsgewinn können durch eine Einbringung auch noch andere Steuerarten, z. B. die Umsatz- oder Grunderwerbsteuer, betroffen sein. Bei der **Umsatzsteuer** kann etwa die Frage klärungsbedürftig sein, ob der Einbringungsvorgang nach § 1 Abs. 1a UStG im vollen Umfang nicht steuerbar ist. Für diese Frage ist nach § 21 Abs. 1 UStG das Finanzamt zuständig, von dessen Bezirk aus der Unternehmer (hier: der Einbringende) sein Unternehmen betreibt. Damit entstünde eine Zuständigkeitsdivergenz zwischen Umsatzsteuer einerseits und der Einkommen- und Körperschaftsteuer andererseits. Der Anwendungserlass zur AO (AEAO) empfiehlt für derartige Fälle eine **Zuständigkeitsvereinbarung** i. S. des § 27 AO.⁴³ Diese erfordert allerdings das Einverständnis sowohl der zuständigen Finanzämter als auch der betroffenen Antragsteller, die den Abschluss einer Zuständigkeitsvereinbarung in ihrem Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft anregen sollten. Kommt es zu keiner Zuständigkeitsvereinbarung,

sollen sich die beteiligten Finanzämter bei ihren Entscheidungen miteinander abstimmen.⁴⁴ Die Antragsteller sollten versuchen, auch darauf Einfluss zu nehmen.

Für den Bereich der **Grunderwerbsteuer** enthält § 17 Abs. 3 GrEStG in Umwandlungsfällen immerhin eine **Zuständigkeitskonzentration** auf das Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung des Erwerbers befindet (Geschäftsleitungs-Finanzamt).⁴⁵ Liegen die Grundstücke außerhalb des Bezirks dieses Finanzamts, hat dieses die Besteuerungsgrundlagen nach § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 GrEStG (zentral) gesondert festzustellen. Aufgrund der Annexzuständigkeit des § 89 Abs. 2 AO (s. o., Kap. III.1.a)) ist ein Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft daher beim Geschäftsleitungs-Finanzamt der übernehmenden Kapitalgesellschaft zu stellen. Dies entspricht der aus § 20 Abs. 2, 3 UmwStG gefolgerten Primär-Zuständigkeit für die einkommen- und körperschaftsteuerlich relevanten Rechtsfragen, so dass zumindest für den Regelfall eine Zuständigkeitskonzentration im Ergebnis hergestellt ist.

c) Formwechsel

Beim Formwechsel einer **Personen- in eine Kapitalgesellschaft** gelten gem. § 25 Satz 1 UmwStG die §§ 20–23 UmwStG entsprechend. Daher kann insofern auf die Ausführungen zur Einbringung verwiesen werden (s. vorstehend, Kap. III.1.b)).

Im umgekehrten Fall des Formwechsels einer **Kapital- in eine Personengesellschaft** gelten gem. § 9 Satz 1 UmwStG die §§ 3–8 UmwStG entsprechend. Damit wird dieser Formwechsel als Vermögensübertragung auf eine Personengesellschaft zur Neugründung behandelt.⁴⁶ Gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 UmwStG hat der übernehmende Rechtsträger (also hier: die durch Formwechsel entstehende Personengesellschaft) die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die in der Schlussbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft angesetzt wurden. Gleichzeitig ergibt sich aus § 9 Satz 1 und 2 i. V. mit § 3 Abs. 2 Satz 1 UmwStG, dass der Antrag auf Buchwertansatz (und damit das Bewertungswahlrecht) in der steuerlichen Übertragungsbilanz der formwechselnden Kapitalgesellschaft auszuüben ist.⁴⁷ Folgerichtig ist ein Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft grds. bei dem für die formwechselnde Kapitalgesellschaft zuständigen Finanzamt als der für die Endentscheidung (Wertansatz in der Übertragungsbilanz) zuständigen Finanzbehörde zu stellen.

39 BFH, Urteil vom 8. 6. 2011 - I R 79/10 (E:KAAAD-95587), BStBl 2012 II S. 421, 424, Rz. 21.

40 Hageböke/Hendricks, Der Konzern 2013, 106, 113.

41 Hageböke/Hendricks, Der Konzern 2013, 106, 108 und 113.

42 Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 5. 3. 2012 - S 0224.2.1-21/1 St42 (E:WAAAE-06599).

43 AEAO zu § 89, Nr. 3.3.2.3; s. a. Hageböke/Hendricks, Der Konzern 2013, 106, 107.

44 AEAO zu § 89, Nr. 3.3.1.7. und 3.3.2.3.

45 Siehe Viskorf, in: Boruttau, GrEStG, Kommentar, 17. Aufl., 2011, § 17 Rn. 46–50; allerdings umfasst die Zuständigkeitsregel aufgrund des eindeutigen Wortlauts lediglich den Fall des „Grundstückserwerbs“ und z. B. nicht die Frage nach dem rückwirkenden Wegfall bereits gewährter Steuerbefreiungen (Haltefristen) durch die Umwandlung; für diese kann es zu einer abweichenden Zuständigkeit nach § 17 Abs. 1 Satz 1 GrEStG kommen.

46 Hendricks/Rogall/Schönfeld, Ubg 2009 S. 197, 199.

47 So auch Hendricks/Rogall/Schönfeld, Ubg 2009 S. 197, 199.

HINWEIS

Allerdings hat der BFH die Klagebefugnis der übernehmenden Personengesellschaft und deren Mitunternehmer verneint.⁴⁸ Diese im Vergleich zur Einbringung (s. o., Kap. III.1.b)) unterschiedliche Behandlung der Drittbetroffenen überzeugt nicht⁴⁹ und sollte nicht auf die Zuständigkeitsverteilung in den Auskunftsverfahren durchschlagen. Deshalb bleibt u. E. das Körperschaftsteuer-Finanzamt für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft auch beim Formwechsel von einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft zuständig.

Wegen ihrer Drittbetroffenheit sind auch die Mitunternehmer der übernehmenden Personengesellschaft klagebefugt. Die unter Kap. III.1.b) dargestellten Instrumente zur Gewährleistung einer einheitlichen Auskunft finden im Ergebnis auch hier Anwendung. Eine abweichende Zuständigkeit kann sich aber für im Zuge des Formwechsels zusätzlich auftretende Einzelfragen, z. B. der Ausschüttung von Gewinnrücklagen (§ 7 UmwStG), ergeben.⁵⁰ In diesem Fall ist – wie unter Kap. III.1.b) dargelegt – eine Zuständigkeitsvereinbarung i. S. des § 27 AO oder zumindest eine inhaltlichen Abstimmung der Finanzbehörden zu bewirken.

d) Verschmelzung und Spaltung

Die Verschmelzung oder Spaltung von einer **Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft** richtet sich steuerlich nach den §§ 3 ff. UmwStG. Damit gelten hier die Ausführungen zum Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft entsprechend (s. vorstehend, Kap. III.1.c)).

Die umgekehrte Verschmelzung oder Spaltung einer **Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft** fällt hingegen unter die Vorschriften zur Einbringung nach §§ 20 ff. UmwStG, so dass hier auf die dortigen Ausführungen verwiesen werden kann (s. o., Kap. III.1.b)).

In den Fällen der Verschmelzung oder Spaltung von **Kapitalgesellschaften auf Kapitalgesellschaften** ist für den Antrag über die Ausübung des Ansatzwahlrechts des Betriebsvermögens gem. § 11 Abs. 3 i. V. mit § 3 Abs. 2 Satz 2 UmwStG das Finanzamt der übertragenden Kapitalgesellschaft zuständig. Damit ist das für die übertragende Kapitalgesellschaft zuständige Körperschaft-Finanzamt auch für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft zuständig.

HINWEISE

Zu beachten ist, dass es hier zu einem **Zuständigkeitswechsel** nach § 26 AO kommen kann, wobei das bisher für die übertragende Kapitalgesellschaft zuständige Finanzamt das Verfahren nach § 26 Satz 2 AO weiterführen kann. Zu berücksichtigen ist in diesen Fällen auch, dass es sich hier auf Ebene der Anteilseigner um einen Tauschvorgang von Anteilen handelt, der unabhängig vom Wertansatz auf Ebene der Gesellschaft zu

beurteilen ist (§ 13 UmwStG, im Falle der Spaltung i. V. mit § 15 Abs. 1 UmwStG). Dadurch erweitert sich das Spektrum möglicher Annexzuständigkeiten für die Erteilung verbindlicher Auskünfte.⁵¹

2. Gebühren

a) Höhe des Gegenstandswerts

Die Höhe des Gegenstandswerts wird von der Finanzverwaltung gleichgesetzt mit den steuerlichen Auswirkungen des vom Antragsteller dargelegten Sachverhalts.⁵² Dazu wird die **Differenz** zwischen den Steuerbeträgen, die bei Anwendung der vom Antragsteller vorgetragenen und einer entgegenstehenden Rechtsauffassung entstehen würden, gebildet.⁵³

Nun stellt sich zunächst schon das Problem ein, dass ein einzelner Sachverhalt meist **mehrere Steuern** umfasst.⁵⁴ Zwar steht in Umwandlungsfällen grds. zunächst der Einbringungsgewinn im Mittelpunkt. Aber auch weitere steuerliche Fragen, wie z. B. ob eine Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a UStG vorliegt oder ob im Falle der Grunderwerbsteuerpflicht die Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG eintritt, können für den Steuerpflichtigen entscheidende Kriterien sein. Allein die Kumulation der verschiedenen Steuerarten kann den Gegenstandswert bereits unverhältnismäßig in die Höhe treiben. In diesen Fällen liegt ein Teilerlass aus Billigkeitsgründen nach § 89 Abs. 7 Satz 1 AO insbesondere dann nahe, wenn einzelne steuerliche Folgen sich untereinander bedingen und Bearbeitungssynergien auf der Hand liegen.

Weiterhin stellt sich die Frage, ob **künftige Steuerentlastungen** (z. B. die Erhöhung von Abschreibungsvolumina) bei der Berechnung der im Falle einer Negativ-Auskunft zu vergebewärtigenden Steuer mehrbelastung mindernd zu berücksichtigen sind. Das FG Münster hält diese – richtigerweise – bei der Ermittlung des Gegenstandswerts für abzugsfähig.⁵⁵ Im dem derzeit beim BFH noch anhängigen Revisionsverfahren wird außerdem zu klären sein, ob die Gegenstandswerte ebenso wie bei Verfahren der Aussetzung der Vollziehung⁵⁶ auf 10 % der steuerlichen Auswirkung zu reduzieren sind. Dies wird u. E. vom FG Münster zu Recht abgelehnt, da im Gegensatz zum Verfahren der Aussetzung der Vollziehung, das lediglich vorläufigen Charakter hat, die verbindliche Auskunft insoweit endgültigen Charakter hat, als sie die Finanzbehörde tatsächlich bindet. Der Sachverhalt wird durch die Behörde bereits im Voraus abschließend

48 BFH, Urteile vom 19. 12. 2012 - I R 5/12 [E:XAAR-32886], BFH/NV 2013 S. 743, 744, Rn. 12; vom 6. 6. 2013 - I R 36/12 [E:DAAAE-47918], BFH/NV 2014 S. 74, 75, Rn. 9 f.
 49 Heidrich, DStR 2013 S. 2670, 2672 f.; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar, § 40 FGO Rn. 79 (Okt. 2014).
 50 Siehe Hendricks/Rogall/Schönfeld, Ubg 2009 S. 197, 199.
 51 Hendricks/Rogall/Schönfeld, Ubg 2009 S. 197, 200, weisen allerdings darauf hin, dass es in der Praxis hinsichtlich der Frage der Ertragsteuernneutralität des Anteilsaustausches eher selten zu klärungsbedürftigen Problemen kommt.
 52 AEAO zu § 89, Nr. 4.2.2.
 53 Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar, § 89 AO Rn. 71 (Aug. 2013).
 54 Siehe Dannecker/Werder, BB 2011 S. 2268, 2269.
 55 FG Münster, Urteil vom 15. 2. 2012 - 12 K 5002/07 AO, EFG 2012 S. 1706, 1707 [E:PAAAE-14204], Rev. anhängig, Az. des BFH: IV R 13/12.
 56 Siehe BFH, Beschluss vom 26. 4. 2001 - V S 24/00, BStBl 2001 II S. 498 [E:SAAAA-88957].

beurteilt; daher ist zumindest aus diesem Grund eine Reduzierung des Gegenstandswerts nicht zu rechtfertigen.

b) Gebührenkumulation bei mehreren Beteiligten

In Umwandlungsfällen kann jeder Beteiligte einen eigenen Antrag auf Erteilung der verbindlichen Auskunft stellen. Dies führt nach Ansicht der **Finanzverwaltung** dazu, dass auch für die Gebührenfrage **jeder Beteiligte eigenständig** zu beurteilen ist.⁵⁷

Dies erscheint unverhältnismäßig, da der einheitliche Übertragungs- oder Umwandlungsakt i. d. R. nur in einem Gesamtkontext sinnvoll ist und nicht in Einzelsachverhalte aufgeteilt werden kann.⁵⁸ Darüber hinaus führt dies auch dazu, dass aufgrund der lediglich formalen Aufspaltung von Auskunftsverfahren eine Gebührenkumulation entsteht, die eine Überkompensation eines Vorteils darstellt und damit das Übermaßverbot verletzt.⁵⁹ Daher sollte der gesamte Übertragungs- oder Umwandlungsvorgang auch als ein einziger Sachverhalt erfasst werden, selbst wenn dieser (logischerweise) von mehreren Steuerpflichtigen verwirklicht wird.⁶⁰ Dies würde dazu führen, dass auch **nur eine Gebühr** erhoben werden darf.⁶¹

L Beyer, Die verbindliche Auskunft im Steuerrecht, StuB 2010 S. 190, 192 [→TAAAD-39016], rät hier, dies vorab mit den Finanzämtern zu klären und hält dies auch für praktisch möglich.

Zwar würde sich der Gegenstandswert bei nicht komplett identischen Anträgen ggf. erhöhen, er wäre jedoch einmalig auf den Maximalwert von 30 Mio. € und damit auf eine Maximalgebühr von derzeit 109.736 € begrenzt.⁶² Dieses Ergebnis lässt sich *de lege lata* wohl nur dadurch erreichen, dass die Gebühren nach § 89 Abs. 7 AO im Billigkeitswege teilweise erlassen werden⁶³ und birgt daher für die Antragsteller eine erhebliche **Rechtsunsicherheit**.

HINWEIS

Es wäre zu begrüßen, wenn das BMF diese Unwägbarkeit durch eine Ergänzung in der AEAO beseitigen würde. Das Problem könnte im Übrigen insgesamt *de lege ferenda* dadurch gelöst werden, wenn in Übertragungs- und Umwandlungsfällen von vornherein eine **Zentralbehörde** für alle Beteiligten zuständig wäre und über einen gemeinsamen Antrag zu entscheiden hätte.

IV. Zusammenfassung der Ergebnisse und rechtspolitische Forderung

1. Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO ist ein wirksames Instrument, mit dem Steuerpflichtige ihre geplanten, künftigen Dispositionen durch eine Vorab-Selbstbindung der Finanzbehörden absichern können. Sie stellt einen ausschließlich begünstigenden Verwaltungsakt dar, von dem die Adressaten Gebrauch machen **können**, aber nicht müssen. Die Zuständigkeit der

Finanzbehörden für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft ist eine Annexzuständigkeit, die sich nach der Zuständigkeit für die nachgelagerte Endentscheidung für die ungeklärte Rechtsfrage richtet.

2. Die Erteilung von verbindlichen Auskünften stößt in Umwandlungsfällen auf verfahrensrechtliche Schwierigkeiten, da regelmäßig mehrere Steuerpflichtige beteiligt sowie mehrere Steuerarten betroffen sind und dadurch unterschiedliche örtliche Zuständigkeiten entstehen können. Dies bedingt die Gefahr abweichender Beurteilungen seitens der Finanzämter und es entsteht auf beiden Seiten ein erhöhter Verwaltungsaufwand.
3. Bei der Einbringung, beim Formwechsel von einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft sowie bei der Verschmelzung oder Spaltung von einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft liegt die Primärzuständigkeit für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft bei dem für das nach § 20 AO für die Besteuerung der übernehmenden Kapitalgesellschaft zuständigen Festsetzungs-Finanzamt. Dem entspricht die Zentralzuständigkeit des nach § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 GrEStG in Umwandlungsfällen zuständigen Geschäftsleitungs-Finanzamts. Davon abweichen kann aber die Zuständigkeit nach § 21 Abs. 1 AO bei der Umsatzsteuer.
4. Beim Formwechsel von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft sowie bei der Verschmelzung oder Spaltung von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft liegt die Primärzuständigkeit für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft bei dem für das nach § 20 AO für die Besteuerung der formwechselnden oder übertragenden Kapitalgesellschaft zuständigen Festsetzungs-Finanzamt. Dasselbe gilt für die Verschmelzung oder Abspaltung von einer Kapitalgesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft. In diesen Fällen kann es zu einer Zuständigkeitsdivergenz gegenüber dem für die Grunderwerbsteuer nach § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 GrEStG zuständigen Geschäftsleitungs-Finanzamt des Erwerbers kommen.
5. Die von den Umwandlungsakten Betroffenen sind grds. befugt, einen Antrag auf Erteilung verbindlicher Auskünfte bei den primärzuständigen Finanzämtern (s. vorstehend, Kap. IV.3. und IV.4.) zu stellen. Bei der Grunderwerb- und der Umsatzsteuer beschränkt sich die Antragsbefugnis allerdings ggf. auf die am Veräußerungsakt beteiligten Rechtssubjekte.
6. Die verbindliche Auskunft wirkt nur gegenüber dem jeweiligen Antragsteller. Deshalb ist zu raten, dass **jeder Beteiligte** für jede relevante Steuer einen separaten Antrag auf verbindliche Auskunft stellt. Diese Anträge sollten inhaltlich aufeinander abgestimmt sein. Droht

57 AEAO zu § 89, Nr. 4.1.3.
 58 Keß/Zillmer, DStR 2008 S. 1466, 1468.
 59 Seer, Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften, StbJb. 2012/2013, 557, 577.
 60 Dannecker/Werder, BB 2011 S. 2268, 2270, begründen dies damit, dass im Falle eines Gerichtsverfahrens eine Streitgenossenschaft entstünde und damit dort auch nur eine Gebühr festgesetzt wird.
 61 Dannecker/Werder, BB 2011 S. 2268, 2271.
 62 Dannecker/Werder, BB 2011 S. 2268, 2271.
 63 So auch Keß/Zillmer, DStR 2008 S. 1466, 1469; Korn, KÖSDI 2008 S. 16099, Rn. 45.



eine divergierende Mehrfach-Zuständigkeit, sollte auf eine Zuständigkeitsvereinbarung nach § 27 AO hingewirkt und diese ggf. sogar ausdrücklich bei der übergeordneten Finanzbehörde beantragt werden.⁶⁴ Da es sich bei der Zuständigkeitsvereinbarung jedoch nur um eine Kann-Vorschrift bzw. Soll-Regelung im AEAO⁶⁵ handelt, haben die jeweiligen Antragssteller keine Garantie, dass es zu einer solchen Vereinbarung tatsächlich kommt.

7. Für die Gebührenbemessung nach § 89 Abs. 4 AO ist grds. jede Steuerart in seinen Auswirkungen für sich zu betrachten. Allerdings sind gegenläufige steuerliche Auswirkungen, die erst über die Zeit eintreten, kompensatorisch zu berücksichtigen. Zudem sollte ein Teilerlass der Gebühr nach § 89 Abs. 7 Satz 1 AO beantragt werden, wenn und soweit Fragestellungen über die Steuerarten hinweg miteinander zusammenhängen und auf Seiten der Finanzbehörde zu einer synergetischen Arbeitersparnis führen.
8. Bei mehreren Antragstellern kommt es *de lege lata* zu einer Gebührenkumulation. Dieser ist allerdings zumindest insoweit entgegenzuwirken, als die Gesamtgebühr pro Steuerart über eine Gebühr hinausgeht. Insoweit ist ebenfalls ein Teilerlass nach § 89 Abs. 7 Satz 1 AO ermessensgerecht.
9. *De lege ferenda* ist zumindest in Umwandlungsfällen auf einer übergeordneten Ebene (z. B. Ministerium, Oberfinanzdirektion oder bei Zuständigkeiten in verschiedenen Bundesländern das BZSt) eine Zentralzuständigkeit zu schaffen.⁶⁶ Neben der gewonnenen Rechtssicherheit (und Rechtsanwendungsgleichheit) hätte dies auch den Vorteil, dass die ansonsten kumulierend anfallenden Gebühren, die allenfalls im Wege des Billigkeitserlasses reduziert werden können, für den gesamten Umwandlungs- oder Übertragungsvorgang nur einmal festgesetzt würden. Dadurch könnte die ansonsten überschießende Wirkung der mehrfachen Gebührenerhebung effektiv vermieden werden.

AUTOREN



Roman Seer

ist seit 1996 Inhaber des Bochumer Lehrstuhls für Steuerrecht, von 2006 bis 2011 Vorsitzender der DSTUG, seitdem stellv. Vorsitzender, seit 2012: Vorsitzender der Berliner Steuergespräche e.V., seit 2012: Vorsitzender des Wiss. Arbeitskreises des DWS-Instituts der Bundessteuerberaterkammer. Als deutscher Vertreter betätigt er sich im Academic Committee (AC) der European Association of Tax Law Professors (EATLP). Roman Seer ist Verfasser zahlreicher Monographien und von weit mehr als zweihundert Aufsätzen zu Themen des nationalen, europäischen und internationalen Steuerrechts. Als Dauerprojekte besonders hervorzuheben sind seine Mitautorschaft im Standardkommentar „Tipke/Kruse, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung“ (seit 1996 mit stetig wachsenden Anteilen) und im Lehrbuch „Tipke/Lang, Steuerrecht“ (seit 1994, seit der 19. Aufl. zugleich als Mitherausgeber). Er ist darüber hinaus Mitherausgeber der NWB Steuer und Studium. Zusammen mit Heinz-Klaus Kroppen gibt er außerdem die „Internationalen Wirtschaftsbrieftage – IWB“ – heraus. Weitere Einzelheiten finden sich auf der Bochumer Homepage unter www.kompetenzzentrum-steuerrecht.de.



Tobias Geitmann,

Dipl.-Finanzwirt/Dipl.-Jurist, ist für PwC Düsseldorf sowie als externer Mitarbeiter am Institut für Steuerrecht und Steuervollzug der Ruhr-Universität Bochum tätig. Dieser Beitrag wurde im Rahmen der letztgenannten Tätigkeit erstellt.

⁶⁴ So Beyer, *StuB* 2010 S. 190, 191 [E-TAAAD-39016](#) I.

⁶⁵ AEAO zu § 89, Nr. 3.3.2.3.

⁶⁶ Hahn, *DStZ* 2003 S. 69, 73 f.; Seer, Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften, *StbJb.* 2012/2013, 557, 566.