

# Beschluss vom 28. Juli 2014, I B 21/14

## Beiladung von Gesellschaftern zu Klageverfahren der Gesellschaft wegen vGA

BFH I. Senat

AO § 174 Abs 4, AO § 174 Abs 5, FGO § 60 Abs 1, FGO § 60 Abs 3, KStG § 8b Abs 1 S 2, KStG § 8b Abs 1 S 3, KStG § 8b Abs 1 S 4, KStG § 32a, KStG § 34 Abs 13b S 1, EStG § 3 Nr 40 S 1 Buchst d S 2, EStG § 3 Nr 40 S 1 Buchst d S 3, EStG § 52 Abs 4b S 3

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 18. Februar 2014, Az: 10 K 12224/08

## Leitsätze

1. NV: Die Beiladung eines Dritten gemäß § 174 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. Abs. 4 AO zu einem Klageverfahren setzt voraus, dass ein Erfolg oder Teilerfolg der Klage gegen den Ursprungsbescheid möglicherweise zu nachteiligen steuerlichen Folgerungen für den Dritten führt. Für Folgerungen aus einer gerichtlichen Bestätigung des Ursprungsbescheids ist die Beiladung nach § 174 Abs. 5 Satz 2 AO nicht einschlägig.
2. NV: Im Beschwerdeverfahren gegen einen auf § 174 Abs. 5 Satz 2 AO gestützten Beiladungsbeschluss ist ggf. auch zu prüfen, ob die Beiladung auf eine andere Rechtsgrundlage gestützt werden kann.
3. NV: Nach der Rechtslage vor dem JStG 2007 ist der empfangende Gesellschafter im Klageverfahren der Kapitalgesellschaft, in dem um die Hinzurechnung einer Position als verdeckte Gewinnausschüttung gestritten wird, nicht notwendig beizuladen (Bestätigung des Senatsbeschlusses vom 14. Oktober 2008 I B 48/08, BFH/NV 2009, 213).

## Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Beschwerdeführer zu 1. (Kläger) klagt vor dem Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg als Insolvenzverwalter über das Vermögen der X-GmbH u.a. gegen nach einer Außenprüfung geänderte Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerermessbescheide betreffend die Streitjahre 1996 bis 1998. Streitpunkte sind u.a. verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) zugunsten der Gesellschafter der X-GmbH, den Eheleuten AB und CB (Beigeladene und Beschwerdeführer zu 2. und 3. --Beigeladene--), die der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) dem Gewinn der X-GmbH hinzugerechnet hat (Zahlung einer Vermittlungsprovision und Tantiemehzahlungen), sowie die zutreffende Höhe einer Pensionsrückstellung betreffend die Versorgung des Beigeladenen zu 2. (sog. Überversorgung) und einer Rückstellung für Rückbaukosten eines gemieteten Ladenlokals.
- 2 Auf Antrag des FA lud das FG die Beigeladenen mit Beschluss vom 19. Februar 2014 10 K 12224/08 unter Berufung auf § 174 Abs. 5 der Abgabenordnung (AO) zum Rechtsstreit bei. Es erscheine möglich, dass der Ausgang dieses Verfahrens Auswirkungen auf die Besteuerung der Beigeladenen habe.
- 3 Gegen die Beiladung richtet sich die Beschwerde, die von den Rechtsmittelführern damit begründet wird, die Beigeladenen seien gemäß § 60 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) notwendig beizuladen, weil eine Entscheidung auch ihnen gegenüber einheitlich ergehen müsse. Die im Rechtsstreit zu treffenden Entscheidungen, insbesondere zur Angemessenheit der Pensionszusage, hätten Einfluss auf die Rechtsbeziehungen der Beigeladenen zur X-GmbH. Das FG hat der Beschwerde nicht abgeholfen.

## Entscheidungsgründe

- 4 II. 1. Die Klage versteht der Senat trotz abweichender Bezeichnung in Klageschrift und im Rubrum des angefochtenen Beschlusses als eine solche des Klägers in seiner Eigenschaft als Insolvenzverwalter der X-GmbH. Denn während des Insolvenzverfahrens steht in Prozessen, die die Insolvenzmasse betreffen, die Prozessführungsbefugnis nicht dem Insolvenzschuldner, sondern dem Verwalter als dessen Prozessstandschafter zu

(s. § 80 der Insolvenzordnung). Ob vorliegend die Beteiligtenrollen zu "vertauschen" sind, weil das FA die streitbefangenen Steuerforderungen zur Tabelle angemeldet und der Insolvenzverwalter sie bestritten hat, so dass die Klage als eine solche des FA auf Feststellung zur Tabelle (Insolvenzfeststellungsklage) angesehen werden müsste (s. dazu Jäger, Deutsches Steuerrecht 2008, 1272), lässt sich anhand des gegenwärtigen Akteninhalts nicht nachvollziehen, bedarf aber für die hier zu treffende Entscheidung keiner Aufklärung.

- 5 2. Der Senat versteht die Beiladung trotz Aufführung auch der anderen Bescheide im Rubrum des angefochtenen Beiladungsbeschlusses als eine solche nur zum Verfahren betreffend die Körperschaftsteuer 1996 bis 1998. Denn nur insoweit ist der vom FG zur Begründung der Beiladung herangezogene Einfluss der Besteuerung der X-GmbH auf die Besteuerung der Beigeladenen grundsätzlich überhaupt denkbar. Im Übrigen (Festsetzung der Gewerbesteuer und der Gewerbesteuermessbeträge sowie der Umsatzsteuer, Zerlegung der einheitlichen Gewerbesteuermessbeträge) kommt solches von vornherein nicht in Betracht.

### III.

- 6 Die Beschwerde ist begründet und führt zur Aufhebung des Beiladungsbeschlusses und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Entscheidung über die Beiladung.
- 7 1. Die Voraussetzungen für eine Beiladung nach § 174 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. Abs. 4 AO sind nicht gegeben. Die Beiladung eines Dritten ist nach § 174 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 AO --unabhängig von den Voraussetzungen des § 60 FGO-- zulässig, wenn ein Steuerbescheid aufgrund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen möglicherweise wegen irriger Beurteilung eines Sachverhalts zugunsten des Steuerpflichtigen aufzuheben oder zu ändern ist und hieraus rechtliche Folgerungen bei dem Dritten zu ziehen sind (Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. Mai 1981 VIII B 90/79, BFHE 133, 348, BStBl II 1981, 633; vom 17. Oktober 1985 IV B 62/85, BFH/NV 1987, 479) und das FA die Beiladung des Dritten beantragt oder veranlasst hat (BFH-Beschluss vom 27. Januar 1982 VII B 141/81, BFHE 134, 537, BStBl II 1982, 239). Denn die Möglichkeit zur Korrektur von Steuerbescheiden wegen irriger Beurteilung von bestimmten Sachverhalten besteht nicht nur gegenüber dem Steuerpflichtigen, aufgrund dessen Antrag der ursprünglich ergangene Steuerbescheid aufgehoben oder geändert wird, sondern gemäß § 174 Abs. 5 Satz 1 AO auch gegenüber Dritten. Um dies zu gewährleisten, kann das FA die Beiladung dieses Dritten in dem gegen den ursprünglich ergangenen Bescheid angestrebten Klageverfahren beantragen. Der in mehreren Steuerfestsetzungen steuerrechtlich zu würdigende Sachverhalt, das zu würdigende tatsächliche Geschehen, muss jedoch identisch sein (vgl. BFH-Urteil vom 24. November 1987 IX R 158/83, BFHE 152, 203, BStBl II 1988, 404; Senatsbeschluss vom 20. Oktober 2000 I B 55/00, BFH/NV 2001, 422).
- 8 So wie sich der Sachverhalt für den Senat beim derzeitigen Verfahrensstand darstellt, sind diese Voraussetzungen im Streitfall nicht erfüllt. Der Kläger strebt zwar mit seiner Klage eine Aufhebung oder Änderung der angefochtenen Änderungsbescheide zu Gunsten der X-GmbH an, weil das FA die zugrundeliegenden Sachverhalte falsch beurteilt habe. Es ist jedoch beim gegenwärtigen Verfahrensstand nicht zu ersehen, inwiefern aus einem Erfolg oder Teilerfolg der Klage --d.h. aus der Rückgängigmachung der vom FA hinzugerechneten vGA (weil die Zahlungen nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst worden waren) oder aus der Erhöhung der vom FA angesetzten Rückstellungen (weil die X-GmbH die Rückstellungen in richtiger Höhe angesetzt hatte)-- möglicherweise steuerliche Folgerungen zu Lasten der Beigeladenen zu ziehen sein könnten.
- 9 Es scheint vielmehr so zu sein, dass die steuerlichen Folgerungen gegenüber den Beigeladenen, die das FA bei seinem Beiladungsantrag in Betracht gezogen hat, nicht an einen Erfolg der Klage, sondern vielmehr an eine Bestätigung der angefochtenen Bescheide --insbesondere an eine Bejahung der vGA-- durch das FG anknüpfen würden (vGA als ggf. von den Beigeladenen zu versteuernde Kapitaleinkünfte). Für diesen Fall ist § 174 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. Abs. 4 AO indes nicht einschlägig. Die Änderungsmöglichkeit nach § 174 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 AO setzt vielmehr die Aufhebung oder Änderung des ursprünglichen Bescheids (hier: der Änderungsbescheide) auf Betreiben des Steuerpflichtigen voraus.
- 10 2. Im Beschwerdeverfahren gegen einen auf § 174 Abs. 5 Satz 2 AO gestützten Beiladungsbeschluss ist ggf. auch zu prüfen, ob die Beiladung auf eine andere Rechtsgrundlage gestützt werden kann (Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 60 FGO Rz 6, m.w.N.).
- 11 a) Die Voraussetzungen einer notwendigen Beiladung i.S. von § 60 Abs. 3 FGO liegen mit Blick auf die in Streit befindlichen vGA nicht vor. Eine notwendige Beiladung setzt voraus, dass an dem streitigen Rechtsverhältnis Dritte derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann. Das ist dann der Fall, wenn die Entscheidung notwendigerweise und unmittelbar Rechte Dritter gestaltet, verändert oder zum

Erlöschen bringt (z.B. BFH-Urteil vom 27. Februar 1969 IV R 263/66, BFHE 95, 148, BStBl II 1969, 343). Ein solches Verhältnis der gegenseitigen Abhängigkeit liegt im Hinblick auf die Behandlung einer Leistung als vGA einerseits auf der Ebene der vorteilsgewährenden Kapitalgesellschaft und andererseits auf der Ebene des empfangenden Gesellschafters nicht vor. Der Senat verweist insoweit zur Vermeidung von Wiederholungen auf seinen Beschluss vom 14. Oktober 2008 I B 48/08 (BFH/NV 2009, 213).

- 12** Die dort offen gelassene Frage, ob sich an dieser Beurteilung durch die Schaffung der Korrespondenzregeln der § 32a, § 8b Abs. 1 Satz 2 bis 4 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002), § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 2 und 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002), jeweils i.d.F. des Jahressteuergesetzes (JStG) 2007 vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878, BStBl I 2007, 28), etwas ändert (dagegen Brandis in Tipke/Kruse, a.a.O., § 60 FGO Rz 85) bedarf auch vorliegend keiner Entscheidung. Denn diese Regeln sind erstmals auf nach dem 18. Dezember 2006 erlassene, aufgehobene oder geänderte Bescheide (§ 34 Abs. 13b Satz 1 KStG 2002 i.d.F. des JStG 2007 --jetzt § 34 Abs. 13c Satz 1 KStG--) bzw. nach diesem Zeitpunkt erfolgte Zuflüsse (§ 34 Abs. 7 Satz 11 KStG 2002 i.d.F. des JStG 2007 --jetzt § 34 Abs. 7 Satz 12 KStG--; § 52 Abs. 4b Satz 3 EStG 2002 i.d.F. des JStG 2007) anzuwenden. Die streitgegenständlichen Änderungsbescheide sind am 27. Februar 2006 erlassen worden, d.h. vor dem Stichtag 18. Dezember 2006.
- 13** b) Ob in der Konstellation des Streitfalls eine "einfache" Beiladung von Amts wegen nach § 60 Abs. 1 FGO geboten ist (vgl. dazu Brandis in Tipke/Kruse, a.a.O., § 60 FGO Rz 85) obliegt dem pflichtgemäßen gerichtlichen Ermessen (z.B. BFH-Beschluss vom 15. März 1990 V B 174/89, BFH/NV 1991, 246). Das Ermessen könnte zwar bei unterbliebener Ermessensausübung durch das FG ggf. auch vom Beschwerdegericht ausgeübt werden (BFH-Beschluss vom 6. Mai 1988 VI B 35/87, BFH/NV 1989, 113). Der Senat sieht hiervon jedoch ab und macht von der Möglichkeit der Zurückverweisung Gebrauch. Die Entscheidung könnte u.a. davon abhängen, ob die entsprechenden Steuerfestsetzungen der Beigeladenen überhaupt noch geändert werden könnten oder ob dem z.B. der Eintritt der Festsetzungsverjährung entgegensteht. Die diesbezüglichen Feststellungen sind zweckmäßigerweise vom FG zu treffen.
- 14** 4. Eine Entscheidung über die Kosten des Beschwerdeverfahrens ist nicht zu treffen, weil eine erfolgreiche Beschwerde keine Gerichtskosten auslöst (Nr. 6502 der Anlage 1 zu § 3 Abs. 2 des Gerichtskostengesetzes).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)