

Beschluss vom 11. January 2018, X R 21/17

Beiladung im Revisionsverfahren

ECLI:DE:BFH:2018:B.110118.XR21.17.0

BFH X. Senat

AO § 174 Abs 4, AO § 174 Abs 5 S 2, FGO § 57 Nr 1, FGO § 60 Abs 3 S 1, FGO § 123 Abs 1 S 1, FGO § 123 Abs 1 S 2, FGO § 143 Abs 1, EStG § 6b, EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 06. July 2016, Az: 6 K 11029/14

Leitsätze

1. NV: Im Revisionsverfahren ist nur die notwendige Beiladung zulässig .
2. NV: Die Beiladung eines Dritten ist notwendig, wenn die Entscheidung notwendigerweise und unmittelbar Rechte Dritter gestaltet, bestätigt, verändert oder zum Erlöschen bringt .
3. NV: Die Zurechnung von Umsätzen oder Einkünften ist kein Fall der notwendigen Beiladung .
4. NV: Dasselbe gilt für Schlussfolgerungen aus dieser Zurechnung .
5. NV: In einer Entscheidung über die Beiladung ist eine Kostenentscheidung nicht zu treffen .

Tenor

Die Beiladung der X GbR sowie des A.X. und der B.X. in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter der X GbR wird abgelehnt.

Tatbestand

I.

- 1** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind zusammen veranlagte Eheleute. Sie erzielten u.a. im Rahmen der X GbR Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Der Kläger war Eigentümer verschiedener Grundstücke, die steuerlich in seinem Sonderbetriebsvermögen bei der GbR erfasst waren und landwirtschaftlich genutzt wurden. Im Zuge der Erschließung zu Bauland veräußerte der Kläger die Grundstücke an die Klägerin, die sie ihrerseits mit Gewinn an Dritte veräußerte. Die Kläger sind der Auffassung, die Klägerin und nicht der Kläger habe insoweit einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben. In der GbR bildete der Kläger eine Rücklage nach § 6b des Einkommensteuergesetzes (EStG).
- 2** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) wie auch das Finanzgericht haben die Einkünfte aus gewerblichem Grundstückshandel dem Kläger und nicht der Klägerin zugerechnet. Das FA erkannte auch die Rücklage in der GbR nicht an.
- 3** Das FA hat unter Berufung auf § 123 i.V.m. § 60 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO), § 174 Abs. 4, 5 der Abgabenordnung (AO) die Beiladung der Gesellschafter A.X. und B.X. für die GbR angeregt.

Entscheidungsgründe

- 4 1. Der Senat versteht die Anregung des FA als Antrag und bezieht diesen nicht nur auf die beiden Gesellschafter der GbR, sondern auch auf die GbR selbst, da das FA die begehrte Beiladung gerade auf die Gesellschaftereigenschaft gestützt hat und auch die GbR von der gesonderten Gewinnfeststellung bei der GbR betroffen wäre.
- 5 Der Antrag ist jedoch unbegründet. Abgesehen davon, dass die Beiladungen der Eheleute X schon deshalb unzulässig sein dürften, weil sie als Kläger Hauptbeteiligte des Rechtsstreits nach § 57 Nr. 1 FGO sind und als solche nicht beigeladen werden können (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 7. März 2006 VII R 11/05, BFHE 212, 11, BStBl II 2006, 573, unter II.6.), fehlt es aber auch an weiteren Voraussetzungen für die Beiladung.
- 6 a) Nach § 123 Abs. 1 Satz 1 FGO sind Beiladungen im Revisionsverfahren unzulässig. Das gilt nach § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO nicht für Beiladungen nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO. Nach dieser Vorschrift wiederum sind Dritte notwendig beizuladen, wenn sie an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann. Notwendig ist danach die Beiladung eines Dritten, wenn die Entscheidung notwendigerweise und unmittelbar Rechte Dritter gestaltet, bestätigt, verändert oder zum Erlöschen bringt, insbesondere also in Fällen, in denen das, was einen Prozessbeteiligten begünstigt oder benachteiligt, notwendigerweise umgekehrt den Dritten benachteiligen oder begünstigen muss (vgl. BFH-Urteil vom 19. April 1988 VII R 56/87, BFHE 153, 472, BStBl II 1988, 789, unter II.1.). Ein sachlogischer oder rechnerischer Zusammenhang genügt nicht (vgl. BFH-Beschluss vom 4. Juli 2001 VI B 301/98, BFHE 195, 50, BStBl II 2001, 729, unter II.4.).
- 7 b) Nach diesen Maßstäben liegt kein Fall einer notwendigen Beiladung vor. Im Ausgangspunkt streiten die Beteiligten um die Zurechnung von Umsätzen oder Einkünften. Schon im Verhältnis zwischen den in Betracht kommenden Zurechnungssubjekten handelt es sich um einen Fall des § 174 Abs. 5 Satz 2 AO und nicht der notwendigen Beiladung (vgl. BFH-Urteil vom 13. März 1997 III R 300/94, BFH/NV 1997, 659, unter 2. der Entscheidungsgründe; Leipold in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 60 FGO Rz 125; Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 60 FGO Rz 59; Gräber/Levedag, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 60 Rz 135). Der Entscheidung über die Zurechnung fehlt es an der Gestaltungswirkung für die steuerlichen Verhältnisse des anderen Zurechnungssubjekts. Sie verlangt schon materiell-rechtlich nicht zwingend nach einer spiegelverkehrten Behandlung bei einem ggf. beizuladenden Dritten, da die Zurechnung auch scheitern kann, ohne dass eine Zurechnung zu dem Dritten stattfinden muss. Aber auch verfahrensrechtlich greift eine Entscheidung über die Zurechnung bei einem Beteiligten selbst dann nicht unmittelbar in die Rechtssphäre des alternativen Zurechnungssubjekts ein, wenn Spiegelbildlichkeit im vorgenannten Sinne vorhanden ist (vgl. Leipold in HHSp, a.a.O.).
- 8 Dann kann erst recht die Entscheidung über die Zurechnung keine Gestaltungswirkung für die auf dieser Zurechnung aufbauenden weiteren Schlussfolgerungen entfalten, im Streitfall für die Entscheidung über die Rücklage nach § 6b EStG im Rahmen der Gewinnermittlung bei der GbR.
- 9 c) Ein erstmals im Revisionsverfahren gestellter Antrag auf Beiladung eines Dritten nach § 174 Abs. 5 AO ist unzulässig (BFH-Urteil vom 14. November 2007 XI R 32/06, BFH/NV 2008, 385).
- 10 2. Eine Kostenentscheidung ist nach § 143 Abs. 1 FGO nicht zu treffen, da das Verfahren nicht beendet wird. Die Entscheidung über die Beiladung (anders unter bestimmten Voraussetzungen im Beschwerdeverfahren betreffend eine Beiladung; vgl. dazu etwa BFH-Beschluss vom 4. August 1988 VIII B 82/87, BFH/NV 1989, 249, sowie Senatsbeschluss vom 22. September 2016 X B 42/16, BFH/NV 2017, 146, unter II.3.) ergeht im sog. unselbständigen Nebenverfahren oder unselbständigen Zwischenverfahren.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de