

Beschluss vom 29. November 2022, X B 59/22

Beiladung und Ablauf der für den Beigeladenen geltenden Festsetzungsfrist

ECLI:DE:BFH:2022:B.291122.XB59.22.0

BFH X. Senat

AO § 174 Abs 5 S 2, KStG § 32a Abs 2 S 1, KStG § 32a Abs 2 S 2, KStG VZ 2012

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 04. April 2022, Az: 6 K 1092/18

Leitsätze

1. NV: Für die Beiladung eines Dritten nach § 174 Abs. 5 Satz 2 AO genügt einerseits bereits die bloße Möglichkeit einer Folgeänderung, über deren Vorliegen im Beiladungsverfahren nicht abschließend zu entscheiden ist; andererseits ist eine Beiladung aber nicht zulässig, wenn eindeutig und zweifelsfrei feststeht, dass die Festsetzungs- bzw. Feststellungsfrist gegenüber dem Dritten abgelaufen ist.
2. NV: Die Beiladung einer Kapitalgesellschaft zu einem gegen den Einkommensteuerbescheid des Gesellschafters gerichteten Klageverfahren ist trotz Ablaufs der für die Körperschaftsteuerfestsetzung der Kapitalgesellschaft geltenden regulären Festsetzungsfrist zulässig, wenn nicht ausgeschlossen werden kann, dass die streitige Änderung des Einkommensteuerbescheids des Gesellschafters auf der Berücksichtigung einer verdeckten Einlage beruht und deshalb gegenüber der Kapitalgesellschaft die Änderungsnorm des § 32a Abs. 2 Satz 1 KStG und die Ablaufhemmung des § 32a Abs. 2 Satz 2 KStG anwendbar sein könnte.

Tenor

Die Beschwerde des Klägers gegen den Beschluss des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 04.04.2022 - 6 K 1092/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) hält 40 % der Anteile an einer GmbH; die weiteren 60 % der Anteile liegen bei der --nicht am vorliegenden Verfahren beteiligten-- Ehefrau (E) des Klägers. Geschäftsführer der GmbH ist der Kläger. Für den Kläger und E werden bei der GmbH Gesellschafter-Verrechnungskonten geführt, die im hier maßgebenden Zeitraum jeweils Salden zu Lasten der GmbH aufwiesen.
- 2 Der Kläger vermietet der GmbH ein Grundstück und seit dem 01.01.2011 auch den Maschinen- und Fuhrpark. Der Beklagte und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) behandelte diese Vermietung als gewerblich. Den Gewinn seines Vermietungs-Einzelunternehmens ermittelte der Kläger bis einschließlich 2013 durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung.
- 3 Mit Gesellschafterbeschluss vom 20.12. des Streitjahres 2012 verzichteten der Kläger und E zur Beseitigung einer bilanziellen Überschuldung der GmbH auf "Forderungen aus Gesellschafterdarlehen" gegen die GmbH --gemeint waren die Forderungen aus den Gesellschafter-Verrechnungskonten-- in Höhe von 88.000 € (Kläger) bzw. 35.000 € (E). Ferner verzichtete der Kläger auf Forderungen aus der Vermietung der Maschinen und Fahrzeuge in Höhe von 50.000 €. Der Verzicht (insgesamt 173.000 €) war auflösend bedingt. Die Bedingung sollte zum Ende eines jeden Wirtschaftsjahres in dem Umfang eintreten, wie nach der Handelsbilanz die Forderung des jeweiligen

Gesellschafter gegen die GmbH wieder aufleben kann, ohne dass das satzungsmäßige Stammkapital angegriffen wird.

- 4 In den am 15.11.2013 eingereichten Unterlagen zur Körperschaftsteuer-Erklärung der GmbH für 2012 wurde der Wegfall der Verbindlichkeiten innerhalb der Bilanz gewinnerhöhend behandelt. Außerbilanziell wurde dieser Gewinn unter dem Gesichtspunkt einer verdeckten Einlage neutralisiert. Das FA folgte dem, setzte die Körperschaftsteuer 2012 auf 0 € fest und stellte den Bestand des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG--) zum 31.12.2012 auf 173.000 € fest. Die Bescheide wurden bestandskräftig; mit Ablauf des 31.12.2017 ist die reguläre Festsetzungsverjährung eingetreten.
- 5 Mit ihrer am 12.03.2014 eingereichten Einkommensteuererklärung 2012 beantragten der Kläger und E zunächst die Zusammenveranlagung. In seiner Einnahmen-Überschuss-Rechnung setzte der Kläger den vereinbarten Mietbetrag als Betriebseinnahme an (insgesamt 102.000 €). Gegenläufig erklärte er aus den Forderungsverzichten Betriebsausgaben von 88.000 € (Verrechnungskonto) bzw. 50.000 € (Mietforderung).
- 6 Im erstmaligen Einkommensteuer-Zusammenveranlagungsbescheid vom 13.08.2014 erkannte das FA diese Betriebsausgaben nicht an und berücksichtigte stattdessen eine zusätzliche Mieteinnahme von 50.000 €. Aufgrund des Einspruchs der Kläger erging am 17.04.2015 ein Teilabhilfebescheid. Darin blieb es zwar bei der Nichtanerkennung der vom Kläger erklärten Betriebsausgaben aus den Forderungsverzichten. Das FA sah nun aber nicht nur vom Ansatz der zusätzlichen Mieteinnahme von 50.000 € ab, sondern zog darüber hinaus nunmehr eine "Minderung Mietertrag" von 50.000 € als Betriebsausgabe ab, so dass der Gewinn aus Gewerbebetrieb des Klägers sich im Vergleich zum vorangegangenen Bescheid um 100.000 € auf ./ 62.699 € minderte. Dem lag ein Aktenvermerk des Veranlagungs-Sachbearbeiters zugrunde, wonach der Mietverzicht weder zu einem Mietzufluss noch zu Anschaffungskosten auf die GmbH-Beteiligung führe. Der Ansatz zusätzlicher Mieteinnahmen von 50.000 € sei daher rückgängig zu machen.
- 7 Anschließend beantragten der Kläger und E die Durchführung einer getrennten Veranlagung. Im erstmaligen Einkommensteuerbescheid 2012 gegen den Kläger vom 06.08.2015 wurde die Einkommensteuer auf 0 € festgesetzt; als Gewinn legte das FA unverändert einen Betrag von ./ 62.699 € zugrunde. Der negative Gesamtbetrag der Einkünfte wurde in das Jahr 2011 zurückgetragen. Der verbleibende Verlustvortrag zur Einkommensteuer zum 31.12.2012 wurde auf 0 € festgestellt. Der Kläger legte gegen diese Bescheide Einspruch ein, den er am 24.10.2016 wieder zurücknahm.
- 8 Mit Schreiben vom 08.06.2017 vertrat das FA nunmehr die Rechtsauffassung, der schuldrechtliche Anspruch auf Mietzahlung habe sich durch den am 20.12.2012 ausgesprochenen Forderungsverzicht gegen Besserungsschein in einen gesellschaftsrechtlichen Anspruch umgewandelt. Nehme die GmbH aufgrund des Besserungsscheins später eine Zahlung vor, könne diese beim Kläger nicht als Mieteinnahme besteuert werden. Vielmehr würde es sich um eine Auszahlung aus dem steuerlichen Einlagekonto handeln, die nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nicht der Einkommensteuer unterliege. Daher müsse in der Novation des Jahres 2012 ein Zufluss der Mietforderung gesehen werden, die --ausweislich der bestandskräftigen körperschaftsteuerrechtlichen Behandlung als gewinnneutralisierende verdeckte Einlage-- schon damals in vollem Umfang werthaltig gewesen sei. Das FA kündigte an, den Einkommensteuerbescheid 2012 nach § 174 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) dahingehend zu ändern, dass der Gewinn um 50.000 € erhöht werde. "Bestimmter Sachverhalt" im Sinne dieser Regelung sei die Nichtberücksichtigung der Mietforderung in der --nunmehr als unrichtig erkannten-- Annahme, die Forderung sei im Zeitpunkt ihres künftigen Zuflusses zu besteuern.
- 9 Am 13.07.2017 erließ das FA den angekündigten, nach § 174 Abs. 3 AO geänderten Einkommensteuerbescheid 2012, mit dem es die Steuer auf 339 € festsetzte. Zugleich hob es den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31.12.2012 auf der verfahrensrechtlichen Grundlage des § 10d Abs. 4 Sätze 4, 5 EStG auf und erließ am 14.07.2017 einen nach § 35b Abs. 2 Sätze 2, 3 des Gewerbesteuergesetzes geänderten Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeerlusts auf den 31.12.2012, mit dem der Verlust um 50.000 € gemindert wurde.
- 10 Nach erfolglosem Einspruch erhob der Kläger gegen alle drei Bescheide Klage. Er ist der Auffassung, der Zufluss der Miete durch Novation sei ein anderer Sachverhalt als der Zufluss durch tatsächliche Zahlung. Die vom FA aufgezeigten Besteuerungsfolgen seien nicht Ausfluss der vom FA behaupteten Nichtberücksichtigung des Gesellschafterbeschlusses beim Kläger, sondern der Berücksichtigung dieses Beschlusses bei der GmbH.
- 11 Das FA ist nunmehr der Auffassung, "bestimmter Sachverhalt" i.S. des § 174 Abs. 3 AO sei der

Gesellschafterbeschluss vom 20.12.2012. Es sei bei der Einkommensteuerveranlagung 2012 --in Übereinstimmung mit dem Steuerberater des Klägers und daher für diesen "erkennbar"-- davon ausgegangen, durch den Verzicht auf die Mietforderung seien weder Mieteinnahmen zugeflossen noch hätten sich die Anschaffungskosten der Beteiligung erhöht. Vielmehr seien die Mieteinnahmen erst im Zeitpunkt ihrer künftigen tatsächlichen Zahlung zu erfassen. Demgegenüber sei man bei der Körperschaftsteuer-Veranlagung von einer in vollem Umfang werthaltigen verdeckten Einlage ausgegangen. Nachdem dies dem für die Einkommensteuer zuständigen Sachbearbeiter bekannt geworden sei, habe das FA diesen Sachverhalt auch einkommensteuerrechtlich berücksichtigt.

- 12 Das FA hat am 24.03.2022 beantragt, die GmbH zum Klageverfahren beizuladen. Das Finanzgericht (FG) nahm die Beiladung mit dem angefochtenen Beschluss vom 04.04.2022 unter Berufung auf § 174 Abs. 5 Satz 2 AO vor, ohne den Beiladungsantrag zuvor dem Kläger oder der GmbH zuzuleiten.
- 13 Gegen den ihm am 11.04.2022 zugestellten Beschluss hat der Kläger am 23.04.2022 Beschwerde erhoben. Er führt aus, die Beiladung eines Dritten nach § 174 Abs. 5 Satz 2 AO sei nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung ausgeschlossen, wenn die Festsetzungsfrist in Bezug auf den Dritten eindeutig und zweifelsfrei abgelaufen sei. Dies sei hier der Fall.
- 14 Das FG hat der Beschwerde nicht abgeholfen und zur Begründung ergänzend ausgeführt, zwar lägen "deutliche Anzeichen" für den Eintritt der Festsetzungsverjährung zum 31.12.2017 vor. Im Hinblick auf die "Besonderheiten des steuerlichen Feststellungskontos" verbiete sich jedoch eine vorgreifliche Würdigung. Hilfsweise komme auch eine Beiladung nach § 60 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) in Betracht, da der Bescheid über die gesonderte Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos der GmbH zum 31.12.2012 bei einem Erfolg der Klage möglicherweise nach § 174 Abs. 3 Satz 1 AO geändert werden könne und § 174 Abs. 3 Satz 2 AO dann eine Durchbrechung der Festsetzungsfrist enthalte.
- 15 Das FA und die Beigeladene haben sich im Beschwerdeverfahren nicht geäußert.

Entscheidungsgründe

II.

- 16 Die nach § 128 Abs. 1 FGO statthafte Beschwerde ist unbegründet und daher zurückzuweisen.
- 17 1. Im rechtlichen Ausgangspunkt gehen die Beteiligten und das FG übereinstimmend und zutreffend davon aus, dass für die Beiladung eines Dritten nach § 174 Abs. 5 Satz 2 AO einerseits bereits die bloße Möglichkeit einer Folgeänderung genügt, über deren Vorliegen im Beiladungsverfahren nicht abschließend zu entscheiden ist, andererseits aber eine Beiladung nicht zulässig ist, wenn eindeutig und zweifelsfrei feststeht, dass die Festsetzungs- bzw. Feststellungsfrist gegenüber dem Dritten abgelaufen ist (vgl. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10.02.2010 - IX B 176/09, BFH/NV 2010, 832, und vom 15.10.2010 - III B 149/09, BFH/NV 2011, 404, Rz 15).
- 18 2. Bei Anwendung dieses Maßstabs ist die vom FG für seinen Beiladungsbeschluss gegebene Begründung nicht tragfähig.
- 19 a) Wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist, ist die reguläre vierjährige Festsetzungsfrist in Bezug auf die Körperschaftsteuer 2012 der beigeladenen GmbH am 31.12.2017 abgelaufen. Die Beiladung wäre daher nur dann rechtmäßig, wenn jedenfalls die Möglichkeit bestünde, dass die Voraussetzungen eines gesetzlichen Tatbestands erfüllt sind, der ein Hinausschieben des Ablaufs dieser Festsetzungsfrist bis mindestens zum Zeitpunkt des Wirksamwerdens des Beiladungsbeschlusses des FG im April 2022 anordnet.
- 20 b) Im Beiladungsantrag des FA sowie im angefochtenen Beiladungsbeschluss des FG werden keine konkreten Vorschriften bezeichnet, aus denen sich ein Hinausschieben des Verjährungseintritts bis April 2022 ergeben könnte. Im Gegenteil führt das FG selbst aus, es bestünden "deutliche Anhaltspunkte" für einen Eintritt der Festsetzungs- und Feststellungsverjährung bereits zum 31.12.2017.
- 21 c) Im Nichtabhilfebeschluss führt das FG zwar ergänzend an, die gegen die GmbH ergangenen Bescheide könnten im Fall eines Erfolgs der Klage möglicherweise nach § 174 Abs. 3 Satz 1 AO --mit der Folge eines Hinausschiebens der Festsetzungsfrist gemäß § 174 Abs. 3 Satz 2 AO-- geändert werden. Es ist aber nicht erkennbar, dass die

Voraussetzungen dieser Vorschrift in Bezug auf die GmbH vorliegen könnten. Das FA ist vom Senat auf diesen Umstand hingewiesen worden, hat aber nicht ergänzend vorgetragen.

- 22** 3. Allerdings ist nicht ausgeschlossen, dass der Ablauf der Festsetzungsfrist nach der --im erstinstanzlichen Verfahren nicht erwähnten-- Vorschrift des § 32a Abs. 2 Satz 2 KStG hinausgeschoben ist.
- 23** a) Für den Fall des Obsiegens des Klägers im Klageverfahren könnte eventuell die Möglichkeit einer Änderung des gegen die GmbH ergangenen Körperschaftsteuerbescheids 2012 nach § 32a Abs. 2 Satz 1 KStG bestehen. Diese Norm setzt lediglich voraus, dass gegenüber dem Gesellschafter (hier: dem Kläger) ein Steuerbescheid hinsichtlich der Berücksichtigung einer verdeckten Einlage erlassen, aufgehoben oder geändert wird, und es sich bei der Körperschaft um diejenige handelt, welcher der Vermögensvorteil zugewendet wurde.
- 24** Sollte die genannte Korrekturvorschrift anwendbar sein, würde die Festsetzungsfrist für die Körperschaftsteuer 2012 der GmbH gemäß § 32a Abs. 2 Satz 2 KStG, der eine entsprechende Anwendung des § 32a Abs. 1 Satz 2 KStG anordnet, insoweit nicht vor Ablauf eines Jahres nach Unanfechtbarkeit des gegenüber dem Gesellschafter ergangenen Steuerbescheids enden. Da der gegen den Kläger ergangene Einkommensteuerbescheid 2012 noch nicht unanfechtbar ist, wäre damit auch die Festsetzungsfrist gegenüber der GmbH bisher nicht abgelaufen.
- 25** b) Ob eine solche Änderungsmöglichkeit tatsächlich besteht, ist im Verfahren über die Rechtmäßigkeit der Beiladung nicht abschließend zu entscheiden. Denn die Beiladung wäre nur dann rechtswidrig, wenn der Ablauf der Festsetzungsfrist in Bezug auf die GmbH eindeutig und zweifelsfrei feststünde (vgl. oben 1.). Dies ist hier nicht der Fall.
- 26** Deshalb greift --für Zwecke des Beschwerdeverfahrens-- auch der Einwand des Klägers nicht durch, der unter Berufung auf das BFH-Urteil vom 11.09.2018 - I R 59/16 (BFHE 262, 519, BStBl II 2019, 368) die Auffassung vertritt, vorliegend sei der Einkommensteuerbescheid 2012 nicht hinsichtlich der Berücksichtigung einer verdeckten Einlage, sondern aus anderen Gründen geändert worden. Ob dies der Fall ist, wird in einem eventuellen Änderungsverfahren zu klären sein. Für die Rechtmäßigkeit des Beiladungsbeschlusses genügt es hingegen bereits, wenn nicht ausgeschlossen ist, dass die Voraussetzungen des § 32a Abs. 2 KStG vorliegen könnten. Es lässt sich beim gegenwärtigen Stand des Verfahrens aber nicht zweifelsfrei sagen, dass die Würdigung, der Einkommensteuerbescheid 2012 sei hinsichtlich der Berücksichtigung einer verdeckten Einlage geändert worden, von vornherein ausgeschlossen ist. Die Frage, ob der Forderungsverzicht unmittelbar als verdeckte Einlage anzusehen ist oder ob der Vorgang --entsprechend der Rechtsauffassung des Klägers-- in eine zeitliche vorangehende Novation und einen erst daran anschließenden Forderungsverzicht aufzuspalten ist, ist jedenfalls nicht eindeutig im Sinne der letztgenannten Variante zu entscheiden.
- 27** Aus dem darüber hinaus vom Kläger angeführten BFH-Beschluss in BFH/NV 2010, 832 ergeben sich keine anderen Maßstäbe. Die dortigen Ausführungen bestätigen vielmehr die Rechtsauffassung des Senats, dass Fragen der Festsetzungsverjährung in Bezug auf den Dritten verbindlich erst in einem etwaigen Folgeänderungsverfahren, nicht aber im Beiladungsverfahren zu entscheiden sind (vgl. Rz 7 a.E. des zitierten BFH-Beschlusses).
- 28** Ebenso ist im vorliegenden Verfahren nicht zu entscheiden, ob § 32a Abs. 2 KStG auch dann einschlägig sein könnte, wenn --was einen von mehreren denkbaren Ausgängen des noch anhängigen Klageverfahrens darstellen könnte-- die angefochtenen Änderungsbescheide zwar nicht aus materiell-rechtlichen Gründen, die im Zusammenhang mit einer verdeckten Einlage stehen, sondern allein wegen des Fehlens einer Korrekturvorschrift aufgehoben würden.
- 29** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.
- 30** Für das gerichtliche Verfahren fällt eine Festgebühr von 66 € an (Nr. 6502 des Kostenverzeichnisses zu § 3 Abs. 2 des Gerichtskostengesetzes). Da die Beschwerde keinen Erfolg hat, ist eine Kostenentscheidung ungeachtet dessen zu treffen, dass das vorliegende Beschwerdeverfahren als unselbständiges Zwischenverfahren zu dem noch beim FG anhängigen Klageverfahren anzusehen ist (vgl. BFH-Beschlüsse vom 12.05.2009 - VIII B 27/09, BFH/NV 2009, 1449, unter II.2., m.w.N., und vom 08.01.2013 - X B 203/12, BFH/NV 2013, 511, Rz 18).
- 31** Da die Beigeladene keinen Antrag gestellt hat, können ihr keine Kosten auferlegt werden (§ 135 Abs. 3 FGO). Umgekehrt entspricht es mangels eines Kostenrisikos nicht der Billigkeit, ihre außergerichtlichen Kosten dem unterlegenen Beteiligten oder der Staatskasse aufzuerlegen (§ 139 Abs. 4 FGO, vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 20.01.2005 - IV R 22/03, BFHE 209, 108, BStBl II 2005, 559, unter II.6.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de