

## Urteil vom 04. März 2015, II R 1/14

### Keine Klagebefugnis eines zum Einspruchsverfahren einer GmbH hinzugezogenen Gesellschafters gegen Schenkungsteuerbescheid

BFH II. Senat

AO § 174 Abs 5 S 2, FGO § 40 Abs 2

vorgehend FG Düsseldorf, 12. November 2013, Az: 4 K 788/13 Erb

### Leitsätze

Hat das FA den Einspruch einer GmbH gegen einen ihr gegenüber ergangenen Schenkungsteuerbescheid als unbegründet zurückgewiesen, ist ein zum Einspruchsverfahren der GmbH hinzugezogener Gesellschafter nicht befugt, gegen die Einspruchsentscheidung und den Schenkungsteuerbescheid zu klagen.

### Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 13. November 2013 4 K 788/13 Erb aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

### Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war Gesellschafter der Beigeladenen, einer Wirtschaftsprüfungs-GmbH, die durch formwechselnde Umwandlung der ... KG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (A-KG) mit Wirkung zum 1. Juli 2000 entstanden war.
- 2 Neben dem Gesellschaftsvertrag haben die Gesellschafter der Beigeladenen einen Poolvertrag abgeschlossen, der am 30. Juni 2004 zu notarieller Urkunde neu gefasst wurde. Gegenstand des Poolvertrags ist die Regelung des Verhältnisses der Gesellschafter der Beigeladenen untereinander und die gemeinschaftliche Ausübung der Gesellschafterrechte in der Beigeladenen.
- 3 Der Poolvertrag hat mehrere Anlagen, insbesondere verschiedene aufschiebend bedingte Kaufverträge über die Geschäftsanteile, deren Anwendbarkeit jeweils vom Grund des Ausscheidens aus der GmbH abhängt (Anlagen 8 bis 11 zum Poolvertrag), sowie einen Treuhandvertrag für den Pooltreuhänder (Anlage 13 zum Poolvertrag). Darin ist u.a. Folgendes vorgesehen:
- 4 Die Gesellschafter halten jeweils einen Geschäftsanteil im Nennbetrag von 50.000 €, den sie als frühere Gesellschafter der A-KG bei deren Umwandlung in die Beigeladene oder durch Kauf zum Nominalwert erworben haben. Einer der Gesellschafter fungiert als Pooltreuhänder. Er hält einen Geschäftsanteil im Nominalwert von 50.000 € im eigenen Namen und zudem als fremdnütziger Treuhänder für alle Gesellschafter den Geschäftsanteil, der nach Abzug der von ihm im eigenen Namen und den übrigen Gesellschaftern gehaltenen Geschäftsanteile vom Stammkapital der Beigeladenen verbleibt. Wesentliche Aufgabe des Pooltreuhänders ist es auch, Geschäftsanteile von jeweils 50.000 € zum Nominalwert auf neu aufzunehmende Poolmitglieder zu übertragen und die Geschäftsanteile ausscheidender Poolmitglieder für sämtliche verbleibenden Poolmitglieder zu erwerben. Im Außenverhältnis ist der Pooltreuhänder Vollrechtsinhaber.

- 5 Die Poolmitglieder scheiden spätestens mit Erreichen einer bestimmten Altersgrenze aus der Beigeladenen aus. Für den Fall des Ausscheidens enthält der Poolvertrag als Anlagen je nach dem Grund des Ausscheidens unterschiedliche, aufschiebend bedingte Kaufverträge zwischen dem ausscheidenden Poolmitglied bzw. dessen Erben und dem Pooltreuhänder. Beim Ausscheiden aus Altersgründen ist der Kaufvertrag Typ A (Anlage 8 zum Poolvertrag) maßgebend. Danach verkauft und überträgt der ausscheidende Gesellschafter sowohl den von ihm direkt gehaltenen Geschäftsanteil als auch die von ihm indirekt über den Pooltreuhänder gehaltenen Geschäftsanteile an den Pooltreuhänder. Der Pooltreuhänder hat an den ausscheidenden Gesellschafter als Kaufpreis die Nominalwerte dieser Geschäftsanteile zu zahlen. Diese Zahlungsverpflichtungen des Pooltreuhänders bestehen allerdings nur dann und insoweit, als ihm die hierfür erforderlichen Beträge von der Beigeladenen zu Lasten der übrigen Poolmitglieder zur Verfügung gestellt werden können.
- 6 Gesellschafter der Beigeladenen war neben dem Kläger u.a. X. X übertrug seinen Geschäftsanteil aus Altersgründen auf der Grundlage des dem Poolvertrag als Anlage beigefügten, aufschiebend bedingten Kaufvertrags zum 30. Juni 2005 gegen einen Kaufpreis von 50.000 € auf den Pooltreuhänder.
- 7 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) nahm an, dass die Übertragung des Geschäftsanteils des X auf den Pooltreuhänder gegen Zahlung eines Kaufpreises von 50.000 € nach § 7 Abs. 7 Satz 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) bei der Beigeladenen der Schenkungsteuer unterliege, und setzte demgemäß durch Bescheid vom 25. November 2011 gegen die Beigeladene Schenkungsteuer fest.
- 8 Dagegen erhob die Beigeladene Einspruch. Das FA zog den Kläger und die anderen am 30. Juni 2005 vorhandenen Gesellschafter der Beigeladenen bzw. deren Erben gemäß § 174 Abs. 5 Satz 2 der Abgabenordnung (AO) zum Einspruchsverfahren hinzu und ging in der Einspruchsentscheidung vom 14. Februar 2013 von einem höheren gemeinen Wert des Geschäftsanteils des X aus. Es erhöhte demgemäß die gegen die Beigeladene festgesetzte Schenkungsteuer.
- 9 Der Kläger erhob gegen den Schenkungsteuerbescheid vom 25. November 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14. Februar 2013 Klage. Das Finanzgericht (FG) lud die Beigeladene mit Beschluss vom 17. September 2013 gemäß § 60 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zu dem Klageverfahren notwendig bei. Mit Bescheid vom 13. November 2013 setzte das FA die Schenkungsteuer gegenüber der Beigeladenen auf der Grundlage eines niedrigeren gemeinen Werts des Geschäftsanteils des X herab.
- 10 Das FG gab der auf Aufhebung der Steuerfestsetzung gerichteten Klage des Klägers mit der Begründung statt, die Klage sei zulässig. Der Kläger sei durch den auch ihm bekannt gegebenen Schenkungsteuerbescheid vom 13. November 2013, der an die Stelle der Einspruchsentscheidung vom 14. Februar 2013 getreten sei, formell beschwert, weil dem Einspruchsbegehren der Beigeladenen in der Sache nicht entsprochen worden sei. Der Kläger als ehemaliger Gesellschafter der Beigeladenen stelle eine Steuerpflicht des Übertragungsvorgangs vom 30. Juni 2005 in Abrede. Er sei durch den angefochtenen Schenkungsteuerbescheid vom 13. November 2013 auch materiell beschwert. Zwar habe das FA seine Steuerschuldnerschaft verneint. Die Klage der Beigeladenen gegen diesen Bescheid könnte insoweit aber zu einem anderen Ergebnis führen. Würde der Bescheid bestandskräftig, wären die übrigen Ausführungen des FA in der Einspruchsentscheidung gegenüber dem Kläger bindend. Dies gelte insbesondere hinsichtlich der Verwirklichung des Tatbestands des § 7 Abs. 1 Satz 1 ErbStG. Die Klage sei auch begründet. Die Festsetzung von Schenkungsteuer gegenüber der Beigeladenen sei rechtswidrig.
- 11 Mit der Revision rügt das FA in verfahrensrechtlicher Hinsicht, dass das FG die übrigen zum Einspruchsverfahren der Beigeladenen hinzugezogenen Gesellschafter der Beigeladenen nicht zum Klageverfahren beigeladen habe. Die Beiladung sei daher im Revisionsverfahren nachzuholen. In materiell-rechtlicher Hinsicht rügt das FA eine Verletzung des § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG. Das FG habe der Klage zu Unrecht stattgegeben. Die Voraussetzungen des § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG seien entweder in der Person der Beigeladenen oder des Klägers erfüllt.
- 12 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 13 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 14 Die Beigeladene hat sich im vorliegenden Verfahren nicht geäußert.

## Entscheidungsgründe

- 15** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Die Klage ist entgegen der Ansicht des FG unzulässig. Die Zulässigkeit der Klage ist eine Sachurteilsvoraussetzung, die vom Bundesfinanzhof (BFH) auch im Revisionsverfahren und unabhängig von erhobenen Revisionsrügen von Amts wegen zu prüfen ist (BFH-Urteil vom 28. Februar 1990 I R 156/86, BFHE 160, 123, BStBl II 1990, 696, unter II.A.3.).
- 16** 1. Nach § 40 Abs. 2 FGO ist eine Anfechtungsklage nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt zu sein. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nicht erfüllt.
- 17** a) Der gemäß § 174 Abs. 5 Satz 2 AO durch die Finanzbehörde zum Einspruchsverfahren hinzugezogene Dritte erlangt zwar im Einspruchsverfahren die Stellung eines Verfahrensbeteiligten (§ 359 Nr. 2, § 360 Abs. 1 und 4 AO). Die Hinzuziehung begründet aber für sich betrachtet nicht die Klagebefugnis des Hinzugezogenen (BFH-Urteile vom 20. Juli 1988 I R 174/85, BFHE 154, 495, BStBl II 1989, 87, unter II.A.; in BFHE 160, 123, BStBl II 1990, 696, unter II.A.2.c; vom 29. Mai 2001 VIII R 10/00, BFHE 195, 486, BStBl II 2001, 747, unter I.2., und vom 29. April 2009 X R 16/06, BFHE 225, 4, BStBl II 2009, 732, unter II.2.c aa aaa, m.w.N.).
- 18** Eine Rechtsverletzung des Hinzugezogenen i.S. des § 40 Abs. 2 FGO ist gegeben, wenn er durch die Einspruchsentscheidung formell und materiell-rechtlich beschwert ist (BFH-Urteil in BFHE 225, 4, BStBl II 2009, 732, unter II.2.c aa bbb, m.w.N.). Die formelle Beschwer setzt voraus, dass der Hinzugezogene Anträge im Verfahren des Hauptbeteiligten stellt und diese Anträge zurückgewiesen werden (BFH-Urteil in BFHE 160, 123, BStBl II 1990, 696, unter II.A.2.c). Entgegen der Ansicht des FG genügt es nicht, dass dem Einspruchsbegehren des Hauptbeteiligten nicht entsprochen worden ist.
- 19** Der gemäß § 174 Abs. 5 Satz 2 AO zum Einspruchsverfahren hinzugezogene Dritte ist materiell-rechtlich beschwert, wenn der Steuerbescheid zugunsten des Hauptbeteiligten geändert wird und damit in verbindlicher Weise gegenüber dem Hinzugezogenen entschieden ist, welche die diesem gegenüber zu ziehenden "richtigen steuerlichen Folgen" gemäß § 174 Abs. 4 und 5 AO sind (BFH-Urteil in BFHE 225, 4, BStBl II 2009, 732, unter II.2.c aa bbb, m.w.N.). Sieht die Finanzbehörde den angefochtenen Steuerbescheid als rechtmäßig an und weist es daher den Einspruch des Hauptbeteiligten als unbegründet zurück, beschwert die Einspruchsentscheidung den hinzugezogenen Dritten materiell-rechtlich nicht. Das FA kann in diesem Fall nicht gemäß § 174 Abs. 4 und 5 AO aus der Einspruchsentscheidung den Dritten belastende Folgerungen ziehen. Dass eine Klage des Hauptbeteiligten gegen den Steuerbescheid Erfolg haben könnte, begründet abweichend von der Auffassung des FG nicht die Klagebefugnis des Dritten. Die Beschwer des Hinzugezogenen i.S. des § 40 Abs. 2 FGO muss sich aus der Einspruchsentscheidung selbst ergeben. Diese ist zusammen mit der Steuerfestsetzung aufzuheben, wenn die Anfechtungsklage des Hauptbeteiligten Erfolg hat. Die von der Finanzbehörde in der Einspruchsentscheidung vertretenen Ansichten sind dann gegenstandslos. Sie können daher keine bindende Wirkung zulasten der zum Einspruchsverfahren hinzugezogenen Dritten entfalten.
- 20** b) Der Kläger ist somit durch den Steuerbescheid vom 13. November 2013 und die Einspruchsentscheidung vom 14. Februar 2013 nicht i.S. des § 40 Abs. 2 FGO beschwert. Zum einen fehlt es nach Aktenlage an der formellen Beschwer. Das FG hat nicht festgestellt und aus der Einspruchsentscheidung sowie aus den dem BFH vorgelegten Akten ist auch nicht ersichtlich, dass der Kläger im Einspruchsverfahren der Beigeladenen Anträge gestellt habe und diese zurückgewiesen worden seien. Zum anderen ist der Kläger auch materiell-rechtlich nicht beschwert. Das FA hat in der Einspruchsentscheidung die Steuerschuldnerschaft der Beigeladenen bejaht und durch den während des Klageverfahrens ergangenen Steuerbescheid vom 13. November 2013 die festgesetzte Steuer lediglich wegen einer geänderten Bewertung herabgesetzt. Folgerungen zulasten des Klägers kann das FA somit weder aus der Einspruchsentscheidung noch aus dem Bescheid vom 13. November 2013 ziehen.
- 21** c) Die Klagebefugnis des Klägers lässt sich auch nicht aus seiner Stellung als früherer Gesellschafter der Beigeladenen ableiten. Der Kläger ist nicht Inhaltsadressat des Steuerbescheids vom 13. November 2013 und der Einspruchsentscheidung vom 14. Februar 2013 und somit dadurch nicht in einer Weise betroffen, die sich als eine Verletzung seiner eigenen Rechte darstellen könnte (vgl. BFH-Urteil vom 27. August 2003 II R 18/02, BFH/NV 2004, 203).
- 22** 2. Dem Antrag des FA, die übrigen zum Einspruchsverfahren der Beigeladenen hinzugezogenen Gesellschafter der Beigeladenen gemäß § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO notwendig beizuladen, war nicht stattzugeben. Zwar ist eine notwendige Beiladung im Revisionsverfahren nach § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO zulässig. Die Voraussetzungen für eine

notwendige Beiladung sind aber schon deshalb nicht erfüllt, weil die Klage des Klägers wegen fehlender Beschwer (§ 40 Abs. 2 FGO) offensichtlich unzulässig ist (vgl. BFH-Beschlüsse vom 26. August 2013 IV B 62/13, BFH/NV 2013, 1940, Rz 14, und vom 7. Mai 2014 II B 117/13, BFH/NV 2014, 1232, Rz 23, je m.w.N.).

- 23** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht gemäß § 139 Abs. 4 FGO aus Billigkeit dem Kläger aufzuerlegen; denn sie hat sich im vorliegenden Verfahren nicht geäußert.

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