

Beschluss vom 22. September 2016, X B 42/16

Beiladung bei widerstreitenden Steuerfestsetzungen

ECLI:DE:BFH:2016:B.220916.XB42.16.0

BFH X. Senat

EStG § 10 Abs 1 Nr 1a, EStG § 22 Nr 1, EStG § 24 Nr 2, AO § 169 Abs 2 S 1 Nr 2, AO § 171 Abs 8, AO § 174 Abs 4, AO § 174 Abs 5 S 2, FGO § 60, FGO § 73 Abs 1 S 1, FGO § 135 Abs 2, FGO § 139 Abs 4, GKVerz Nr 6502, GKG Anl 1 Nr 6502

vorgehend FG München, 07. Februar 2016, Az: 13 K 2211/13

Leitsätze

1. NV: Die Beiladung nach § 174 Abs. 5 Satz 2 AO ist bereits dann gerechtfertigt, wenn die Möglichkeit einer Folgeänderung besteht.
2. NV: Die abschließende Beurteilung der Änderungsvoraussetzungen findet im Beiladungsverfahren nicht statt.
3. NV: Die Beiladung nach § 174 Abs. 5 Satz 2 AO setzt voraus, dass das FA sie beantragt oder veranlasst hat.
4. NV: Die Beiladung ist ausgeschlossen, wenn die Interessen des Beizuladenden durch den Ausgang des anhängigen Rechtsstreits nicht berührt sein können. Das ist etwa dann der Fall, wenn "eindeutig und zweifelsfrei" Festsetzungsverjährung eingetreten ist.
5. NV: Im Beiladungsverfahren sind keine näheren Ermittlungen zur Frage der Festsetzungsverjährung vorzunehmen.
6. NV: Ist die Beschwerde teilweise erfolglos, hat das Gericht eine Ermessensentscheidung über die Ermäßigung oder Nichterhebung der Kosten nach Nr. 6502 KV zu § 3 Abs. 2 GKG zu treffen.
7. NV: Im erfolgreichen Beschwerdeverfahren des Beigeladenen ist eine Entscheidung über dessen außergerichtliche Kosten nach § 139 Abs. 4 FGO zu treffen.

Tenor

Auf die Beschwerde des Beigeladenen wird der Beschluss des Finanzgerichts München vom 8. Februar 2016 13 K 2211/13 aufgehoben, soweit er das Streitjahr 2007 betrifft.

Im Übrigen wird die Beschwerde zurückgewiesen.

Gerichtskosten werden nicht erhoben, außergerichtliche Kosten des Beigeladenen nicht erstattet.

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger zu 1. sowie der Beigeladene und Beschwerdeführer (Beigeladener) sind Geschwister. Die Mutter hatte 1997 dem Beigeladenen sowie zwei weiteren Geschwistern noch zu Lebzeiten ein Wohnhaus übertragen. Dabei hatte sie sich einen lebenslangen, unentgeltlichen Nießbrauch vorbehalten, der für den Fall des Auszugs unter bestimmten Voraussetzungen durch ein Nutzungsentgelt ersetzt wurde. 1998 zog sie aus und trat 2001 ihre etwaigen Ansprüche an den Kläger zu 1. ab. Sie verstarb 2004. Nach auch gerichtlich ausgetragenen Streit verglichen sich die Geschwister schließlich dahin, dass an den Kläger zu 1. ein Gesamtbetrag von 80.000 € zu leisten sei. Im Jahre 2006 zahlten der Beigeladene sowie ein Bruder jeweils 26.667 €, im Jahre 2007 die Schwester 26.666 € an den Kläger zu 1.
- 2 Der Beklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte bei der Einkommensteuerveranlagung der Kläger diese

Zahlungen jeweils als nachträgliche Einkünfte in Gestalt wiederkehrender Bezüge nach § 22 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes in der in den jeweiligen Streitjahren geltenden Fassung (EStG) i.V.m. § 24 Nr. 2 EStG. In der Einkommensteuerfestsetzung für den Beigeladenen war die Zahlung als dauernde Last betrachtet und demzufolge nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG als Sonderausgabe berücksichtigt worden.

- 3 Im Einspruchsverfahren der Kläger zog das FA den Beigeladenen mit Schreiben vom 12. September 2012 zum Verfahren hinzu und wies den Einspruch zurück. Mit ihrer Klage machen die Kläger im Wesentlichen geltend, die empfangene Zahlung sei nicht steuerpflichtig. Es habe sich nicht um eine Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen gehandelt. Nach den Verhältnissen im Zeitpunkt der Vermögensübergabe sei nicht zu erwarten gewesen, dass die geschuldeten Zahlungen aus den erzielbaren laufenden Nettoerträgen des Hauses bezahlt werden könnten.
- 4 Nach entsprechendem Hinweis hat der Berichterstatter beim Finanzgericht (FG) mit Beschluss vom 8. Februar 2016 den Beigeladenen unter Berufung auf § 174 Abs. 5 Satz 2 der Abgabenordnung (AO) zum Verfahren beigelegt und dessen Beschwerde nicht abgeholfen.
- 5 Der Beigeladene beantragt, den Beiladungsbeschluss ersatzlos aufzuheben.
- 6 Es liege kein Fall der notwendigen Beiladung vor, da der Sonderausgabenabzug beim Leistenden und die Steuerpflicht als dauernde Last beim Empfänger zwar materiell-rechtlich korrespondierten, nicht aber in der Weise, dass die Veranlagungen sich zwingend entsprechen müssten. Tatsächlich könne die Entscheidung im Klageverfahren keine Wirkung auf die Besteuerung des Beigeladenen haben. Sein Sonderausgabenabzug sei endgültig. Schon materiell-rechtlich bestehe keine Bindungswirkung, da er die tatsächliche Versteuerung der Leistungen beim Empfänger nicht voraussetze. Dies widerspräche vielmehr dem Grundsatz der Individualbesteuerung. Zudem könne die Veranlagung des Beigeladenen auch verfahrensrechtlich wegen Verjährung nicht mehr geändert werden. Der Einkommensteuerbescheid 2006 vom 21. August 2009 enthalte zwar für die dauernde Last einen Vorläufigkeitsvermerk, dem zufolge die endgültige Berücksichtigung von der Steuerpflicht dieser Leistungen beim Empfänger abhängige. Für diesen Vermerk gebe es aber materiell-rechtlich keine Rechtsgrundlage, so dass er gegenstandslos sei. Da die Einkommensteuererklärung des Beigeladenen für 2006 im Jahre 2007 abgegeben worden sei, sei mit Ablauf des 31. Dezember 2011 und damit vor dem Datum des Beiladungsbeschlusses Festsetzungsverjährung eingetreten.
- 7 Eine einfache Beiladung sowie eine Beiladung nach § 174 Abs. 5 AO könne nur nach pflichtgemäßem Ermessen erfolgen. Das Ermessen sei aber auf Null dahin reduziert, dass die Beiladung zu unterbleiben habe. Der Gesetzgeber habe eine Wertung dahin getroffen, dass dem Grundsatz der Individualbesteuerung entsprechend die Wohnsitzfinanzämter jeweils eigenständig darüber zu entscheiden haben, ob Sonderausgaben abgezogen werden können bzw. Leistungen zu versteuern sind. Diese Wertung dürfe nicht unterlaufen werden.

Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Beschwerde ist hinsichtlich des Streitjahres 2006 unbegründet, hinsichtlich des Streitjahres 2007 jedoch begründet.
- 9 1. Für das Streitjahr 2006 hat der Beiladungsbeschluss auch unter Berücksichtigung des Beschwerdevorbringens Bestand.
- 10 Nach § 174 Abs. 5 Satz 2 AO ist eine Beiladung unabhängig von den Voraussetzungen des § 60 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zulässig, wenn ein Steuerbescheid i.S. des § 174 Abs. 4 AO wegen irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts möglicherweise aufzuheben oder zu ändern ist und hieraus rechtliche Folgerungen bei einem Dritten zu ziehen sind. Um diese Korrekturmöglichkeit zu gewährleisten, kann das FA die Beiladung des Dritten in dem gegen den ursprünglich ergangenen Bescheid angestregten Klageverfahren beantragen.
- 11 a) Dafür genügt es, dass die Möglichkeit einer Folgeänderung besteht; die Beiladung kann nur unterbleiben, wenn die Interessen Dritter durch den Ausgang des anhängigen Rechtsstreits eindeutig nicht berührt sein können (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15. Oktober 2010 III B 149/09, BFH/NV 2011, 404, m.w.N.). Eine abschließende Beurteilung ist im Beiladungsverfahren deshalb weder möglich noch erforderlich. Im Beiladungsverfahren ist grundsätzlich nicht zu prüfen, ob die gegenüber dem Dritten erlassenen Bescheide tatsächlich geändert werden können. Die Frage, ob die (formellen und materiellen) Voraussetzungen für den Erlass

derartiger "Folgeänderungsbescheide" gegenüber dem Dritten vorliegen, ist grundsätzlich im "Folgeänderungsverfahren" durch die dort zuständigen Finanzbehörden und Gerichte zu entscheiden und darf nicht in das Beiladungsverfahren vorverlagert werden (vgl. BFH-Beschlüsse vom 20. April 1989 V B 153/88, BFHE 156, 389, BStBl II 1989, 539; vom 30. Januar 1996 VIII B 20/95, BFH/NV 1996, 524; vom 22. Oktober 2001 XI B 16/00, BFH/NV 2002, 308; vom 10. Februar 2010 IX B 176/09, BFH/NV 2010, 832; in BFH/NV 2011, 404).

- 12** b) Die sachlichen Voraussetzungen des § 174 Abs. 4 AO dürften bei vorläufiger Betrachtung gewahrt sein. Diese Vorschrift ermöglicht es, nach einer vom Steuerpflichtigen zu seinen Gunsten bewirkten Aufhebung oder Änderung des Steuerbescheids aus dem Sachverhalt nachträglich die richtigen steuerlichen Folgen zu ziehen und dazu Steuerbescheide zu erlassen oder zu ändern. Diese Rechtsfolgen gelten gemäß § 174 Abs. 5 AO auch für Dritte, wenn sie an dem Verfahren, das zur Aufhebung oder Änderung des ursprünglichen fehlerhaften Steuerbescheids geführt hat, beteiligt waren. Hierin liegt die innere Rechtfertigung der Beiladungsmöglichkeit nach § 174 Abs. 5 Satz 2 AO (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2002, 308).
- 13** aa) Maßgebender Sachverhalt im Streitfall ist die von dem Beigeladenen an den Kläger zu 1. geleistete Zahlung von 26.667 € im Jahre 2006 auf den Vergleich, den die Geschwister zur Beilegung ihrer Streitigkeiten um die vormalige Liegenschaft der Mutter geschlossen hatten. Von der Frage, ob das Haus eine ausreichend ertragbringende Wirtschaftseinheit dargestellt hat, hängt materiell-rechtlich sowohl die Besteuerung bei dem Kläger zu 1. als auch der Sonderausgabenabzug bei dem Beigeladenen ab. Sollten die Kläger mit ihrem Vorbringen, das Haus habe keine ausreichenden Erträge abzuwerfen versprochen, Erfolg haben, so könnte dies dazu führen, dass materiell-rechtlich aus demselben Grund der Sonderausgabenabzug bei dem Beigeladenen zu versagen wäre. Es dürfte sich jeweils um rechtliche Folgerungen aus demselben Sachverhalt handeln, die eine Änderung nach § 174 Abs. 4 AO dem Grunde nach trügen.
- 14** bb) Soweit der Beigeladene geltend macht, diese materiell-rechtliche Korrespondenz erzwingen wegen des Grundsatzes der Individualbesteuerung keine verfahrensrechtliche Korrespondenz der Veranlagungen, ist dies zwar zutreffend, aber unerheblich. Die Veranlagungen des Zahlenden und des Empfängers können Bestand haben, auch wenn sie auf unterschiedlicher Beurteilung der Sach- und Rechtslage beruhen, wenn nämlich eine der beiden Veranlagungen nicht mehr änderbar ist. Insofern unterscheidet sich die Sachlage von den Fällen der notwendigen Beiladung, auf deren Voraussetzungen es nicht ankommt. Es ist gerade Aufgabe des § 174 Abs. 4, 5 AO, unter bestimmten Voraussetzungen eine gleichlaufende Beurteilung zu ermöglichen, auch wenn divergierende Beurteilungen verfahrensrechtlich möglich wären.
- 15** c) Die Beiladung nach § 174 Abs. 5 Satz 2 AO setzt voraus, dass das FA sie beantragt oder veranlasst hat (vgl. BFH-Beschluss vom 27. Januar 1982 VII B 141/81, BFHE 134, 537, BStBl II 1982, 239). Das FG hat insoweit zu Recht auf den BFH-Beschluss vom 2. Juni 1986 IV B 48/86 (BFH/NV 1987, 695) hingewiesen, demzufolge die Hinzuziehung im Einspruchsverfahren ausreichende Veranlassung in diesem Sinne ist.
- 16** d) Die Möglichkeit einer Folgeänderung entfällt, wenn die Interessen des Beizuladenden durch den Ausgang des anhängigen Rechtsstreits deswegen nicht berührt sein können, weil bei ihm eindeutig und zweifelsfrei Festsetzungsverjährung eingetreten ist und die Veranlagung daher nicht mehr geändert werden könnte (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschlüsse vom 22. September 1993 II B 67/93, BFH/NV 1994, 216; in BFH/NV 1996, 524; vom 14. Februar 2001 I B 136/00, BFH/NV 2001, 1005; in BFH/NV 2002, 308; in BFH/NV 2010, 832; in BFH/NV 2011, 404). Maßgebender Zeitpunkt ist, worauf das FG wiederum zu Recht hingewiesen hat, die Hinzuziehung im Einspruchsverfahren, die für den Fall einer Folgeänderung nach § 174 Abs. 4 AO verjährungshemmende Wirkung hätte. Der Eintritt der Festsetzungsverjährung zu diesem Zeitpunkt, im Jahre 2012, ist jedoch nicht "eindeutig und zweifelsfrei" in diesem Sinne.
- 17** aa) Dem FG lagen zunächst keine Informationen über den Stand der Veranlagung bei dem Beigeladenen vor. Es existieren vielfältige und in vielen Fällen auch praktisch werdende Möglichkeiten nach §§ 169 ff. AO, unter denen die Festsetzungsfrist sich verlängern, der Anlauf oder der Ablauf der Frist gehemmt sein kann. Allein anhand des Zeitraums von gut 5 1/2 Jahren zwischen dem Ende des Veranlagungszeitraums 2006 und der Hinzuziehung im September 2012 musste das FG noch nicht zwingend davon ausgehen, es sei Festsetzungsverjährung eingetreten. Häufig verlängert sich die Festsetzungsfrist weit über eine derartige Zeitspanne hinaus.
- 18** bb) Ob tatsächlich Festsetzungsverjährung eingetreten ist, ist ebenso wie die sonstigen Voraussetzungen etwaiger Änderungsbescheide erst bei deren Erlass bzw. im Rechtsbehelfsverfahren gegen derartige Bescheide zu beantworten (s.o. unter II.1.a). Hieraus ergibt sich, dass, steht die Beiladung wegen Verjährung in Frage, nicht etwa das FG den Nachweis führen müsste, dass bei dem Beigeladenen noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten

ist, sondern vielmehr umgekehrt positiv feststehen müsste, dass sie eingetreten ist. Hierauf gründet der seitens der Rechtsprechung formulierte Maßstab "eindeutig und zweifelsfrei". Er bringt zum Ausdruck, dass es eine Ausnahme ist, wenn die Beiladung wegen feststehenden Verjährungseintritts zu unterbleiben hat.

- 19** cc) Konkrete Ermittlungen zur Verjährungsfrage waren und sind nicht geboten. Sie ersetzen vielmehr diesen vorgegebenen Maßstab ("eindeutig und zweifelsfrei") durch eine Vollprüfung, nähmen im praktischen Ergebnis die Prüfung der Verjährungsfrage bereits im Beiladungsverfahren vor und würfen die zusätzliche Frage auf, ob in einem etwaigen Verfahren betreffend Folgeänderungsbescheide dieselbe Rechtsfrage abweichend beurteilt werden dürfte.
- 20** dd) Im Beschwerdeverfahren hat der Beigeladene vorgetragen, die Einkommensteuererklärung 2006 sei 2007 abgegeben worden, die Veranlagung seit 2009 bestandskräftig. Falls dies der Fall sein sollte und keine weiteren Umstände hinzutreten, wäre die regelmäßige vierjährige Festsetzungsverjährungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO im Jahre 2012 bereits abgelaufen gewesen. Der Senat vermag nach Aktenlage allerdings nicht zu beurteilen, ob diese beiden Voraussetzungen zutreffen. Er kann weder eine Verlängerung der Festsetzungsfrist noch eine Hemmung des Fristablaufs ausschließen (vgl. zu der Berücksichtigung von Eventualitäten BFH-Beschluss in BFH/NV 2011, 404), angesichts der noch vergleichsweise kurzen Zeit von 5 1/2 Jahren auch nicht für gänzlich unrealistisch erachten.
- 21** Unerheblich ist, dass der Senat umgekehrt auch keine konkreten Anhaltspunkte für einen Nichteintritt der Festsetzungsverjährung besitzt. Das bedeutet nur, dass weder der Eintritt noch der Nichteintritt feststeht. In einer solchen Konstellation bleibt es bei dem Grundsatz, dass die Verjährungsfrage abschließend erst im Folgeänderungsverfahren zu prüfen ist.
- 22** Das bedeutet nicht, dass eine Beiladung ausnahmslos möglich wäre, weil die Festsetzungsverjährung niemals ausgeschlossen werden könnte. Vielmehr gibt es Gestaltungen, in denen der Eintritt der Festsetzungsverjährung sicher ist. Dies zeigt etwa der dem Beschluss in BFH/NV 1994, 216 zugrunde liegende Sachverhalt, in dem zum Zeitpunkt des Beiladungsbeschlusses noch überhaupt kein erstmaliger Bescheid ergangen war und deshalb der Eintritt der Festsetzungsverjährung mit Sicherheit festgestellt werden konnte. Der Beschluss in BFH/NV 2001, 1005 beruhte darauf, dass auch das FA den vorherigen Eintritt der Festsetzungsverjährung unstreitig gestellt hatte.
- 23** e) Die Frage, ob der von dem Beigeladenen dargestellte Vorläufigkeitsvermerk rechtswidrig oder gar nichtig ist, kann vor diesem Hintergrund im Beiladungsverfahren dahinstehen. Die Reichweite einer etwaigen Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 8 AO bzw. Teilverjährung wäre ggf. erst im Hinblick auf einen etwaigen Änderungsbescheid zu prüfen, wobei im Grundsatz die verfahrensrechtlichen Änderungsmöglichkeiten nach der AO selbständig nebeneinander stehen.
- 24** 2. Die Beschwerde ist jedoch hinsichtlich des Streitjahres 2007 begründet, der Beschluss insoweit aufzuheben. Ein wie auch immer gearteter Zusammenhang zwischen der Einkommensteuerveranlagung 2007 der Kläger und der steuerlichen Verhältnisse des Beigeladenen ist nicht erkennbar. Der Beigeladene hat seine Zahlung an den Kläger zu 1. ausschließlich im Jahre 2006 geleistet. Dem steht auch nicht entgegen, dass sich in der Veranlagung der Kläger im Jahre 2007 mutmaßlich dieselben Rechtsfragen stellen wie im Jahre 2006. Dies allein genügt nicht, um die in § 174 Abs. 4 AO vorausgesetzte Identität des Sachverhalts zu begründen.
- 25** Ob diesem Umstand verfahrensrechtlich durch eine Trennung der beiden Streitjahre nach § 73 Abs. 1 Satz 1 Alternative 2 FGO Rechnung zu tragen ist, obliegt dem FG zu entscheiden.
- 26** 3. Die Entscheidung über die Gerichtskosten folgt aus Nr. 6502 des Kostenverzeichnisses (KV) in Anlage 1 zu § 3 Abs. 2 des Gerichtskostengesetzes (GKG), die Entscheidung über die außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen aus § 139 Abs. 4 FGO.
- 27** a) Von einer Kostenentscheidung ist abzusehen, wenn über den Beiladungsbeschluss im Beschwerdeverfahren im Sinne des Rechtsmittelanspruchs entschieden worden ist, da eine erfolgreiche Beschwerde keine Gerichtskosten auslöst (vgl. BFH-Beschlüsse vom 1. Juli 2014 VIII B 21/14, BFH/NV 2014, 1900, m.w.N.; vom 28. Juli 2014 I B 21/14, BFH/NV 2014, 1881). In der Sache bedeutet das, dass die Gerichtskosten nicht zu erheben sind. Für ein erfolgloses Beschwerdeverfahren ist hingegen eine Kostenentscheidung zu treffen (vgl. BFH-Beschluss vom 26. Juni 2012 IV B 108/11, BFH/NV 2012, 1620, m.w.N.). Nach dieser Maßgabe wären die Gerichtskosten hinsichtlich des Jahres 2006 dem Beigeladenen als unterlegenem Beteiligten aufzuerlegen, während sie für das Jahr 2007 nicht zu erheben wären. Die Sonderregelung der Nr. 6502 KV zu § 3 Abs. 2 GKG bestimmt jedoch, dass das Gericht bei nur teilweiser

Verwerfung oder Zurückweisung der Beschwerde die Gebühr nach billigem Ermessen auf die Hälfte ermäßigen oder bestimmen kann, dass die Gebühr nicht zu erheben ist.

- 28** b) Soweit es die außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen für das Beschwerdeverfahren betrifft, hat dieser sie hinsichtlich des Jahres 2006 bereits nach § 135 Abs. 2 FGO selbst zu tragen. Hinsichtlich des Jahres 2007 wären sie nach § 139 Abs. 4 FGO erstattungsfähig, wenn das Gericht sie aus Billigkeit der Staatskasse auferlegte. Die Vorschrift findet auch im Beschwerdeverfahren gegen einen Beiladungsbeschluss Anwendung (vgl. BFH-Beschlüsse in BFHE 134, 537, BStBl II 1982, 239, und vom 14. September 2010 IV B 15/10, BFH/NV 2011, 5).
- 29** c) Der Senat nimmt davon Abstand, der Staatskasse die außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen für das Beschwerdeverfahren hinsichtlich des Jahres 2007 aufzulegen, beschließt im Gegenzug jedoch, dass die Gerichtsgebühr nach Nr. 6502 KV zu § 3 Abs. 2 GKG nicht zu erheben ist. Die Rechtsverfolgung ist durch den Zahlungsvorgang des Jahres 2006 veranlasst und in ihrem sachlichen Kern erfolglos, während die Einbeziehung des Streitjahres 2007 sich mehr als Formalfehler seitens des FG darstellt. Es entspricht daher billigem Ermessen, wenn der Beigeladene seine außergerichtlichen Kosten zumindest überwiegend selbst trägt und einen Ausgleich für den überschießenden Teil dadurch erhält, dass das Gericht seinerseits keine Kosten erhebt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de