

# Beschluss vom 24. Oktober 2019, VIII B 2/19

## Verstoß des FG gegen die Beiladungspflicht

ECLI:DE:BFH:2019:B.241019.VIIIB2.19.0

BFH VIII. Senat

FGO § 60 Abs 3, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 6, FGO § 41 Abs 2 S 2, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, AO § 182

vorgehend FG Düsseldorf, 19. November 2018, Az: 13 K 3285/17 F

## Leitsätze

1. NV: Unterlässt das FG eine notwendige Beiladung gemäß § 60 Abs. 3 FGO, ist dieser Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens vom Beschwerdeführer mit der Nichtzulassungsbeschwerde als Verfahrensfehler gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO geltend zu machen und substantiiert darzulegen .
2. NV: Erhebt der notwendig Beizuladende während des Nichtzulassungsbeschwerdeverfahrens selbst beim FG Klage gegen die angefochtenen Feststellungsbescheide, wird der Verstoß des FG gegen die Grundordnung des Verfahrens hierdurch nicht geheilt. Die Vorentscheidung ist in der Regel aufzuheben und der Streitfall zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen, damit beim FG im Wege der Verbindung der Verfahren eine einheitliche Entscheidung ergehen kann .

## Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 20.11.2018 - 13 K 3285/17 F wird als unbegründet zurückgewiesen, soweit sie das im Hauptantrag gestellte Aufhebungsbegehren des Klägers hinsichtlich der Gewinnfeststellungsbescheide für 2007 bis 2009 vom 09.12.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20.11.2017 betrifft.

Das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 20.11.2018 - 13 K 3285/17 F wird aufgehoben, soweit darin über die im Hilfsantrag erhobene Nichtigkeitsfeststellungsklage gegen die Gewinnfeststellungsbescheide für 2007 bis 2009 vom 09.12.2014 entschieden worden ist.

Die Sache wird insoweit an das Finanzgericht Düsseldorf zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Die Entscheidung über die Kosten des Beschwerdeverfahrens wird dem Finanzgericht Düsseldorf übertragen.

## Gründe

- 1 Die Beschwerde ist unbegründet, soweit sie das Begehren betrifft, die Feststellungsbescheide für die Streitjahre (2007 bis 2009) vom 09.12.2014 und die Einspruchsentscheidung vom 20.11.2017 aufzuheben (s. unter 2.).
- 2 Die Beschwerde ist begründet, soweit sie das Begehren betrifft, die Nichtigkeit der Feststellungsbescheide für die Streitjahre (2007 bis 2009) festzustellen (siehe unter 3.). Der Senat hält es insoweit für zweckmäßig, die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Finanzgericht (FG) zurückzuverweisen (§ 116 Abs. 6 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 3 1. Das FG hat in der Vorentscheidung sowohl über das Aufhebungsbegehren (Hauptantrag) des Klägers und Beschwerdeführers (Kläger) als auch über dessen Nichtigkeitsfeststellungsbegehren (Hilfsantrag) entschieden und die Klage insgesamt als unbegründet abgewiesen. Es handelt sich um eine objektive Klagehäufung, bei der Haupt-

und Hilfsantrag verschiedene Streitgegenstände mit unterschiedlichen Sachverhalten betreffen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24.08.1972 - VIII R 21/69, BFHE 107, 202, BStBl II 1973, 55, unter 2.). Der Hauptantrag richtet sich im Streitfall gegen die aus Sicht des Klägers ihm gegenüber fehlerhaft erfolgte Einzelbekanntgabe der geänderten Gewinnfeststellungsbescheide und zielt auf deren Aufhebung ab. Mit dem Hilfsantrag wird die Nichtigkeitsfeststellung der geänderten Gewinnfeststellungsbescheide im Anschluss an die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen im Rahmen der Außenprüfung begehrt. Aufgrund des unterschiedlichen Sachverhalts, der den Anträgen zugrunde liegt, und weil diese nicht gleichrangig sind, sind die Begehren trennbar (vgl. BFH-Urteil vom 26.02.2014 - I R 12/14, BFH/NV 2014, 1544, Rz 28). Für eine Zulassung der Revision muss für jedes der Begehren ein durchgreifender Zulassungsgrund gemäß § 115 Abs. 2 Nrn. 1 bis 3 FGO vorliegen (vgl. Gräber/Teller, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 43 Rz 17, 19, m.w.N.).

- 4 2. Die Beschwerde ist unbegründet, soweit sie sich gegen die Entscheidung des FG über den Hauptantrag (das Aufhebungsbegehren) richtet.
- 5 a) Der vom Kläger in diesem Zusammenhang gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO gerügte Verfahrensfehler in Gestalt eines Verstoßes des FG gegen den klaren Inhalt der Akten bei der Feststellung des Streitstoffs liegt nicht vor.
- 6 aa) Der Kläger macht unter Bezugnahme auf das Urteil des Bundesgerichtshofs (BGH) vom 29.03.2017 - VIII ZR 11/16 (BGHZ 214, 294) geltend, das FG habe im Rahmen der Anwendung des anlog anzuwendenden § 8 des Verwaltungszustellungsgesetzes (VwZG) missachtet, dass dem Beklagten und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) bei Übersendung der geänderten Gewinnfeststellungsbescheide für die Streitjahre der erforderliche Bekanntgabewille gefehlt habe. Nach dem Akteninhalt stehe fest, dass das FA den erforderlichen Willen nicht gebildet habe.
- 7 bb) Ein Verstoß des FG gegen den klaren Inhalt der Akten liegt indes nicht vor.
- 8 Nach § 96 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz FGO entscheidet das Gericht nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung. Zum Gesamtergebnis des Verfahrens gehört auch die Auswertung des Inhalts der dem Gericht vorliegenden Akten. Ein Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten liegt u.a. dann vor, wenn das FG eine nach Aktenlage feststehende Tatsache, die richtigerweise in die Beweiswürdigung hätte einfließen müssen, unberücksichtigt lässt oder seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde gelegt hat, der dem protokollierten Vorbringen der Beteiligten nicht entspricht, und die angefochtene Entscheidung darauf beruht (BFH-Beschluss vom 17.07.2019 - II B 30, 32-34, 38/18, BFHE 265, 5, BStBl II 2019, 620). Dies ist unter Berücksichtigung des maßgebenden materiell-rechtlichen Standpunkts des FG zu prüfen (BFH-Beschluss vom 19.06.2013 - IX B 1/13, BFH/NV 2013, 1624, Rz 4).
- 9 Das FG hat im Rahmen der entsprechenden Anwendung des § 8 VwZG rechtlich keinen Bekanntgabewillen des FA als erforderlich angesehen. Das Fehlen eines solchen Bekanntgabewillens des FA ist, selbst wenn sich diese innere Tatsache aus den Akten ergeben sollte, aus der maßgeblichen Sicht des FG nicht rechtserheblich.
- 10 cc) Der Kläger setzt im Übrigen, wie sein Verweis auf die BGH-Entscheidung in BGHZ 214, 294 verdeutlicht, seinen eigenen rechtlichen Standpunkt an die Stelle des maßgebenden Standpunkts des FG und führt Umstände aus den Akten an, aus denen auf den aus seiner Sicht fehlenden Bekanntgabewillen des FA zu schließen sein soll. Er rügt damit im Kern im Stile einer Revisionsbegründung die Tatsachenfeststellung und Beweiswürdigung des FG. Einwendungen gegen die materiell-rechtliche Richtigkeit der Vorentscheidung vermögen die Zulassung der Revision aber nicht zu bewirken, da insoweit kein Zulassungsgrund gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO vorliegt.
- 11 b) Der vom Kläger als Verfahrensfehler gerügte Beiladungsmangel gemäß § 60 Abs. 3 FGO führt im Hinblick auf den Hauptantrag weder zur Zulassung der Revision gemäß § 116 Abs. 7 FGO noch zur Aufhebung der Vorentscheidung gemäß § 116 Abs. 6 FGO. Der gerügte Verstoß des FG gegen die Grundordnung des Verfahrens wird nicht hinreichend dargelegt.
- 12 aa) Der im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren geltend zu machende Verfahrensmangel der zu Unrecht unterlassenen notwendigen Beiladung (§ 60 Abs. 3 FGO) ist als behaupteter Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens hinreichend darzulegen, d.h. schlüssig zu erläutern. Hierzu gehört bei der Rüge, ein ausgeschiedener Gesellschafter sei zu Unrecht nicht beigelegt worden, neben dem Vorbringen, dass über den Streitgegenstand zwingend einheitlich zu entscheiden ist, auch eine Erläuterung, inwieweit der ausgeschiedene Gesellschafter vom Ausgang des Verfahrens gemäß § 40 Abs. 2 FGO betroffen ist. Für Gesellschafter, die unter keinem denkbaren

Gesichtspunkt von dem Rechtsstreit betroffen sein können, besteht eine Ausnahme von der Beiladungspflicht (BFH-Beschlüsse vom 23.10.2013 - IV B 104/13, BFH/NV 2014, 70; vom 21.01.2005 - VIII B 326/03, BFH/NV 2005, 994).

- 13 bb) Nach diesem Maßstab ist der Verfahrensverstoß nicht hinreichend substantiiert gerügt worden. Der Kläger macht geltend, zum Klageverfahren betreffend die Frage, ob ihm gegenüber eine wirksame Einzelbekanntgabe der geänderten Gewinnfeststellungsbescheide erfolgt ist, sei der ebenfalls ausgeschiedene Gesellschafter B notwendig beizuladen gewesen. Es wird vom Kläger jedoch nicht verdeutlicht, warum über die Frage, ob gegenüber dem Kläger eine wirksame Einzelbekanntgabe der geänderten Gewinnfeststellungsbescheide vorlag, notwendig einheitlich zu entscheiden ist. Weder erläutert der Kläger dies schlüssig noch ist ersichtlich, dass der ebenfalls ausgeschiedene Gesellschafter B vom Ausgang dieses Rechtsstreits betroffen ist.
- 14 3. Die Beschwerde hat aber im Hinblick auf die Entscheidung des FG über den Hilfsantrag (die Nichtigkeitsfeststellung) Erfolg.
- 15 Das FG hätte den ehemaligen Gesellschafter B gemäß § 60 Abs. 3 FGO zum Verfahren notwendig beiladen müssen. Die unterlassene Beiladung führt zu einem Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens.
- 16 a) Nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO sind Dritte (notwendig) beizuladen, wenn sie an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann. Dies gilt nicht für Mitberechtigte, die nach § 48 FGO nicht klagebefugt sind. Klagen nicht alle von mehreren nach § 48 FGO Klagebefugten, müssen deshalb die übrigen Klagebefugten mit Ausnahme solcher, die unter keinem denkbaren Gesichtspunkt von dem Ausgang des Rechtsstreits betroffen sind, zum Verfahren beigelegt werden. § 48 FGO unterfällt neben der Anfechtungsklage auch eine Nichtigkeitsfeststellungsklage (BFH-Urteil vom 06.09.2017 - IV R 1/16, BFH/NV 2018, 206, Rz 31).
- 17 b) Nach diesen Vorgaben sind sowohl der Kläger als auch der ehemalige Mitgesellschafter B als aus der beigelegten Sozietät ausgeschiedene Gesellschafter gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO in Bezug auf eine Nichtigkeitsfeststellungsklage klagebefugt.
- 18 Die Entscheidung darüber, ob die nach der Außenprüfung geänderten Gewinnfeststellungsbescheide für die Streitjahre wegen einer willkürlichen Schätzung der festgestellten Besteuerungsgrundlagen gemäß § 125 der Abgabenordnung nichtig sind, kann nur einheitlich gegenüber sämtlichen Gesellschaftern ergehen. Hiervon ist auch das FG ausgegangen, denn es hat die noch bestehende Sozietät, aus der der Kläger und der Mitgesellschafter B nach Ablauf der Streitjahre ausgeschieden sind, zum Verfahren notwendig beigelegt. Die Beiladungspflicht gemäß § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO für einen ausgeschiedenen Gesellschafter besteht bei einer notwendig einheitlichen Entscheidung auch, wenn er erst nach dem streitigen Feststellungszeitraum aus der Gesellschaft (hier: Partnerschaftsgesellschaft) ausgeschieden ist (BFH-Urteil vom 08.10.1991 - VIII R 52/90, BFH/NV 1992, 323, unter 2.).
- 19 Unerheblich ist zudem, dass das FG während des Klageverfahrens nicht erkennen konnte, dass der Gesellschafter B im Jahr 2010 kraft Gesetzes aus der Partnerschaftsgesellschaft ausgeschieden ist und hierdurch gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO klagebefugt wurde, da es auf die objektive Verfahrenslage ankommt (vgl. BFH-Urteil vom 09.07.1992 - IV R 55/90, BFH/NV 1993, 81; BFH-Beschluss vom 26.06.2012 - IV B 108/11, BFH/NV 2012, 1620, Rz 13).
- 20 Auch konnte im Streitfall die Beiladung des ausgeschiedenen Mitgeschafters B während des FG-Verfahrens nicht gemäß § 60 Abs. 3 Satz 2 FGO unterbleiben. Denn die Nichtigkeitsfeststellungsklage des Klägers war nicht offensichtlich unzulässig. Eine Subsidiarität der hilfsweise erhobenen Nichtigkeitsfeststellungsklage neben der mit dem Hauptantrag beantragten Aufhebung der geänderten Gewinnfeststellungsbescheide besteht gemäß § 41 Abs. 2 Satz 2 FGO nicht (s. Steinhaff in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 41 FGO Rz 500; von Beckerath in Gosch, FGO § 41 Rz 80, m.w.N), zumal im Streitfall die behauptete Nichtigkeit der geänderten Gewinnfeststellungsbescheide aufgrund einer willkürlichen Schätzung nicht Gegenstand der im Hauptantrag erhobenen Anfechtungsklage war.
- 21 c) Der Verfahrensfehler des FG ist auch nicht dadurch geheilt geworden, dass nach dem Vortrag des Klägers und eines Schreibens des FG vom 11.10.2019 der frühere Mitgesellschafter B am 22.02.2019 beim FG Klage erhoben hat.
- 22 Mit seiner Klage begehrt der Mitgesellschafter B --entsprechend der vom Kläger erhobenen Klage-- im Hauptantrag, die Gewinnfeststellungsbescheide für 2007 bis 2009 vom 09.12.2014 aufzuheben und hilfsweise, die Nichtigkeit dieser Bescheide festzustellen.

- 23** Durch diese Klageerhebung des früheren Mitgesellschafters wird der dem FG unterlaufene Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens aber nicht geheilt. Zwar kommt es für die Entscheidung über einen Zulassungsgrund grundsätzlich auf den Zeitpunkt der Entscheidung durch den BFH an (vgl. Gräber/Ratschow, a.a.O., § 115 Rz 96) und ist für die Frage, ob ein Feststellungsbeteiligter zu dem Klageverfahren eines anderen Feststellungsbeteiligten nach § 60 Abs. 3 FGO notwendig beizuladen ist, neben den tatbestandlichen Voraussetzungen des § 60 Abs. 3 FGO nur erheblich, dass der Dritte (abstrakt) klagebefugt ist, selbst aber kein Klageverfahren (mehr) betreibt (BFH-Beschluss in BFH/NV 2012, 1620). Mit einer infolge der Heilung des Beiladungsfehlers gebotenen Zurückweisung der Beschwerde des Klägers als unbegründet würde aber das Ziel des § 60 Abs. 3 FGO unterlaufen, eine einheitliche Entscheidung zu gewährleisten, denn hierdurch würde die Entscheidung des FG gegenüber dem Kläger rechtskräftig; eine Beiladung des Klägers zum Verfahren des Mitgesellschafters B hätte keine Bedeutung mehr. Zudem besteht die Beiladungspflicht nicht nur bis zum Abschluss des Klageverfahrens beim FG, sondern bis zur Rechtskraft des FG-Urteils (BFH-Urteil in BFH/NV 1993, 81; BFH-Beschluss in BFH/NV 2012, 1620, Rz 13), sodass sich der Kläger bis zu diesem Zeitpunkt auf den Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens berufen kann.
- 24** d) Der Senat sieht es wegen des Verstoßes des FG gegen die Grundordnung des Verfahrens als sachgerecht an, die Vorentscheidung hinsichtlich des Hilfsantrags aufzuheben und die Sache gemäß § 116 Abs. 6 FGO insoweit an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen. Die unterbliebene notwendige Beiladung stellt trotz der Regelung in § 123 Abs. 1 FGO einen Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens dar, auf dem die angefochtene Entscheidung beruhen kann. § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO eröffnet dem BFH lediglich die Möglichkeit, eine notwendige Beiladung im Revisionsverfahren nachzuholen (BFH-Beschluss in BFH/NV 2012, 1620, Rz 15). Im zweiten Rechtsgang kann statt der Beiladung des Mitgesellschafters B zum Verfahren des Klägers eine Verbindung beider Verfahren (§ 73 Abs. 2 FGO) erfolgen.
- 25** 4. Einer Entscheidung über den zum Hilfsantrag gerügten Verstoß des FG gegen den klaren Inhalt der Akten bedarf es wegen der Aufhebung der Vorentscheidung und der Zurückverweisung nicht mehr.
- 26** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

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