

# Beschluss vom 15. Dezember 2021, XI B 5/21

Zur Beiladung nach § 174 Abs. 5 AO

ECLI:DE:BFH:2021:B.151221.XIB5.21.0

BFH XI. Senat

AO § 171 Abs 3a, AO § 174 Abs 4, AO § 174 Abs 5, FGO § 60 Abs 1, FGO § 128 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 15. November 2020, Az: 7 K 7096/15

## Leitsätze

NV: Auch wenn das FA den Antrag auf Beiladung ausdrücklich auf § 60 Abs. 1 FGO gestützt hat, kann er auf eine Beiladung nach § 174 Abs. 5 Satz 2 AO zielen, um die Möglichkeit einer späteren Inanspruchnahme der Beizuladenden zu sichern.

## Tenor

Die Beschwerde der Klägerin gegen den Beschluss des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 16.11.2020 - 7 K 7096/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Beschwerdeführerin) wendet sich gegen den Beschluss des Finanzgerichts (FG) vom 16.11.2020, durch den die Beigeladenen zu Nr. 1 bis Nr. 6 in dem Rechtsstreit der Beschwerdeführerin gegen den Beklagten und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) wegen Umsatzsteuer 2009 bis 2011 (Streitjahre, Az. 7 K 7096/15) gemäß § 60 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Verfahren beigeladen worden sind.
- 2** Die 2014 formwechselnd in eine Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Berufshaftung umgewandelte Beschwerdeführerin war in den Streitjahren in Form einer GmbH als Steuerberatungsgesellschaft tätig. In diesem Zusammenhang übernahm sie für ihre Kunden u.a. die Erstellung von Buchführung, Lohnabrechnung, Gewinnermittlung und Steuererklärung.
- 3** Die Beschwerdeführerin war (zeitweise) an insgesamt sechs GmbH & Co. KG (KG) jeweils als Kommanditistin beteiligt. Die KG boten ihren Kunden überwiegend die Verbuchung laufender Geschäftsvorfälle an. Dabei handelte es sich um Leistungen, welche bis zur Gründung der jeweiligen KG inhaltsgleich von der Beschwerdeführerin direkt an diese Kunden erbracht worden waren. Die KG hatten keine eigenen Angestellten und keine eigenen sächlichen Aktiva. Sie schlossen zwar im eigenen Namen Verträge mit den betreffenden Kunden ab, die vereinbarten Buchführungsleistungen wurden aber --entsprechend den Gesellschafterbeschlüssen der einzelnen KG-- mit den Sach- und Personalmitteln der Beschwerdeführerin ausgeführt. Die Entgelte der Kunden vereinnahmten die KG jeweils auf eigene Rechnung.
- 4** Die KG erbrachten ihre Leistungen ausschließlich gegenüber Kunden, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt waren, wobei die Umsätze der einzelnen KG jeweils unterhalb der Kleinunternehmergrenze blieben. Teilweise wurden die gleichen Kunden nacheinander von mehreren der KG betreut, ohne dass sich dadurch an der Leistungsausführung inhaltlich etwas änderte und ohne dass erkennbar war, nach welchen sachlichen Kriterien (außer der Nichtüberschreitung der Kleinunternehmergrenze) die Beteiligten entschieden, welche KG vom jeweiligen Kunden beauftragt wurde.

- 5 Die Beschwerdeführerin meldete keine Umsatzsteuer für die von den jeweiligen KG ausgeführten Leistungen an und erklärte bezüglich der Überlassung von Personal und Sachmitteln an die KG auch keine unentgeltlichen Wertabgaben. Aufgrund einer bei der Beschwerdeführerin sowie den KG durchgeführten Außenprüfung vertrat das FA die Auffassung, dass die entsprechenden Umsätze der KG der Beschwerdeführerin zuzurechnen seien, da die Gestaltung, nach der Buchführungs- und Lohnabrechnungsleistungen auf die KG ausgelagert und aufgrund Unterschreitung der Kleinunternehmergrenze nicht der Umsatz- und Gewerbesteuer unterworfen wurden, missbräuchlich sei.
- 6 Gegen die entsprechend geänderten Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre vom 17.01.2014 legte die Beschwerdeführerin jeweils Einspruch ein, der erfolglos blieb. Das FG wies die Klage als unbegründet ab. Es entschied, dass das FA der Beschwerdeführerin zu Recht die Umsätze der KG zugerechnet habe, da die vorliegende Gestaltung missbräuchlich sei.
- 7 Die Revision war begründet (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11.07.2018 - XI R 26/17, BFHE 262, 535). Sie führte zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Zu Unrecht hat das FA die Umsatzsteuer gegenüber der Beschwerdeführerin durch Bescheide vom 17.01.2014 unter Hinzurechnung der Umsätze der KG festgesetzt, auch wenn die durch die Gestaltung bezweckte Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung durch die KG missbräuchlich ist.
- 8 Im zweiten Rechtsgang hat das FG auf Antrag des FA die Beigeladenen zu Nr. 1 bis Nr. 6 nach § 60 Abs. 1 FGO mit der Begründung beigeladen, ihre rechtlichen Interessen seien berührt, weil gegen die Beigeladenen Umsatzsteuerbescheide für 2009 bis 2011 zu erlassen seien und eine Entscheidung in dem FG-Verfahren vorgreiflich für die Festsetzungen gegen sie sei.
- 9 Mit der Beschwerde macht die Beschwerdeführerin geltend, die Voraussetzungen für eine Beiladung lägen nicht vor, weil § 174 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) nicht anwendbar sei. Überdies habe die Beigeladene zu Nr. 1 im Jahr 2010 überhaupt keine Umsätze und 2009 nur Umsätze aus der Vermittlung von Arbeitskräften erzielt. Eine Hemmung der Festsetzungsfrist bei den Beigeladenen komme nicht in Betracht. Überdies fehle eine gesetzliche Grundlage für die Verwehrung der Kleinunternehmerregelung.

## Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die gemäß § 128 Abs. 1 FGO statthafte und auch im Übrigen zulässige Beschwerde ist unbegründet. Die Entscheidung des FG, die im Rubrum unter Nr. 1 bis Nr. 6 genannten Gesellschaften beizuladen, ist nicht zu beanstanden.
- 11 1. Die Beschwerdeführerin ist beschwerdebefugt. Denn befugt, eine Beschwerde gegen einen Beiladungsbeschluss einzulegen, ist auch der Kläger selbst (z.B. BFH-Beschlüsse vom 05.02.1985 - IX B 55/84, BFH/NV 1985, 40; vom 18.12.2006 - IX B 88/06, BFH/NV 2007, 744).
- 12 2. Die Voraussetzungen für eine Beiladung (hier: § 174 Abs. 5 Satz 2 AO) liegen auch vor.
- 13 a) § 174 Abs. 5 Satz 2 AO enthält einen selbständigen Beiladungsgrund; danach ist eine Beiladung unabhängig davon zulässig, ob auch die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 60 FGO erfüllt sind. Erforderlich ist lediglich, dass ein Steuerbescheid möglicherweise wegen irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts aufzuheben oder zu ändern ist und hieraus rechtliche Folgerungen bei einem Dritten zu ziehen sind (vgl. BFH-Beschlüsse vom 19.05.1981 - VIII B 90/79, BFHE 133, 348, BStBl II 1981, 633; vom 25.08.1987 - IX R 98/82, BFHE 151, 506, BStBl II 1988, 344; vom 17.10.1985 - IV B 62/85, BFH/NV 1987, 479; vom 29.11.2000 - I B 64/00, BFH/NV 2001, 573; vom 14.12.2004 - I B 137/04, BFH/NV 2005, 835; vom 22.09.2016 - X B 42/16, BFH/NV 2017, 146). Denn die Möglichkeit zur Korrektur von Steuerbescheiden wegen irriger Beurteilung von bestimmten Sachverhalten besteht nicht nur gegenüber dem Steuerpflichtigen, aufgrund dessen Antrag der ursprünglich ergangene Steuerbescheid aufgehoben oder geändert wird, sondern gemäß § 174 Abs. 5 Satz 1 AO auch gegenüber Dritten. Um dies zu gewährleisten, kann das FA die Beiladung dieses Dritten in dem gegen den ursprünglich ergangenen Bescheid angestrebten Klageverfahren beantragen.
- 14 b) Die Voraussetzungen für eine Beiladung nach § 174 Abs. 5 Satz 2 AO sind erfüllt. Das FA hat einen Antrag auf

Beiladung der im Rubrum unter Nr. 1 bis Nr. 6 genannten Gesellschaften gestellt. Auch wenn das FA den auf den bereits anhängigen Rechtsstreit bezogenen Antrag auf Beiladung ausdrücklich auf § 60 Abs. 1 FGO gestützt hat, zielte er auf eine Beiladung der Gesellschaften nach § 174 Abs. 5 Satz 2 AO, um die Möglichkeit ihrer späteren Inanspruchnahme für den Fall zu sichern, dass die Klage Erfolg hätte. Insoweit kommt es auf die Bezeichnung der Rechtsgrundlage nicht an; die Beigeladenen haben die Stellung von Beteiligten i.S. des § 174 Abs. 5 Satz 2 AO --und nicht von einfach Beigeladenen i.S. von § 60 Abs. 1 FGO-- (vgl. allgemein BFH-Beschlüsse in BFHE 151, 506, BStBl II 1988, 344, unter 1.c; vom 12.10.1993 - IV B 123/91, BFH/NV 1994, 681, vor 1. der Entscheidungsgründe; vom 17.05.1994 - IV B 84/93, BFH/NV 1995, 87, unter 2. der Entscheidungsgründe).

- 15** Das FG hat zu Recht darauf hingewiesen, dass gegen die Beigeladenen Umsatzsteuerbescheide für 2009 bis 2011 zu erlassen seien. Damit hat es die Voraussetzungen für eine Beiladung nach § 174 Abs. 5 i.V.m. § 174 Abs. 4 AO bejaht. Denn wenn in einem Verfahren geltend gemacht wird, die streitigen Umsätze seien von einer anderen Person erzielt worden, handelt es sich um eine Situation des § 174 Abs. 5 AO (vgl. BFH-Beschlüsse vom 01.07.1993 - V B 41/93, BFH/NV 1994, 297; vom 13.03.1997 - III R 300/94, BFH/NV 1997, 659; vom 11.01.2018 - X R 21/17, BFH/NV 2018, 529; Brandis in Tipke/Kruse, § 60 FGO Rz 59). Soweit die Beschwerdeführerin vorträgt, dass bei der Beigeladenen zu Nr. 1 eine Zurechnung der Umsätze im Jahr 2009 und 2010 von vornherein nicht in Betracht komme, betrifft dieser Vortrag die materiellen Voraussetzungen für einen Steuerbescheid gegen die Beigeladene, die erst bei Erlass dieses Bescheides gegen die Beigeladene zu berücksichtigen ist (vgl. allgemein BFH-Beschluss in BFH/NV 1995, 87, unter 2. der Entscheidungsgründe).
- 16** c) Das FA vertritt in diesem Zusammenhang zu Recht die Auffassung, dass im Streitfall ein denkbarer Ablauf der Festsetzungsfrist bei den Umsatzsteuerfestsetzungen der Beigeladenen gemäß § 174 Abs. 4 Satz 3 i.V.m. § 174 Abs. 5 Satz 1 AO unbeachtlich wäre, da die Festsetzungsfrist der Beschwerdeführerin durch das anhängige Klageverfahren noch gehemmt ist (§ 171 Abs. 3a AO). Ebenso erfolgte die Beiladung vor Ablauf der Festsetzungsfrist für den gegen die Beigeladenen gerichteten Steueranspruch (vgl. allgemein BFH-Urteil vom 13.04.2000 - V R 25/99, BFH/NV 2001, 137).
- 17** d) Dass das FG außerdem unter Hinweis auf § 60 Abs. 1 FGO ausgeführt hat, die rechtlichen Interessen der Beigeladenen seien berührt, berührt die Rechtmäßigkeit der Beiladung nicht (vgl. allgemein BFH-Beschluss in BFH/NV 1995, 87, unter 2. der Entscheidungsgründe).
- 18** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

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