

# Urteil vom 12. Februar 2015, V R 28/14

## Zur Beteiligung eines Dritten i.S. von § 174 Abs. 5 AO

BFH V. Senat

AO § 122 Abs 2 Nr 1, AO § 169 Abs 1, AO § 169 Abs 2, AO § 170 Abs 2, AO § 171 Abs 4, AO § 174 Abs 4, AO § 174 Abs 5, AO § 355 Abs 1, AO § 359, AO § 360, FGO § 57

vorgehend FG München, 28. April 2014, Az: 2 K 1886/11

## Leitsätze

1. Über die formale Beteiligung i.S. des § 359 AO als Einspruchsführer oder Hinzugezogener hinaus ist ein Dritter auch dann an dem zur Änderung oder Aufhebung führenden Verfahren "beteiligt" i.S. des § 174 Abs. 5 AO, wenn er durch eigene verfahrensrechtliche Initiative auf die Aufhebung oder Änderung des Bescheides hingewirkt hat .
2. Keine eigene verfahrensrechtliche Initiative in diesem Sinne entwickelt, wer in seiner Eigenschaft als Mitgesellschafter und Mitgeschäftsführer einer GmbH in ein von dieser betriebenes Verfahren eingeschaltet war und dadurch von bevorstehenden Korrekturen Kenntnis gehabt und diese tatsächlich vorbereitet hat .
3. Die Kenntnis, die ein Mitgesellschafter und Mitgeschäftsführer einer GmbH von den Korrekturen im Verfahren der GmbH erlangt, kann ihm nicht unter Vertrauensschutz Gesichtspunkten in seinem eigenen Besteuerungsverfahren entgegen gehalten werden .

## Tenor

Auf die Revision des Klägers werden das Urteil des Finanzgerichts München vom 29. April 2014 2 K 1886/11, die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 25. Mai 2011, soweit diese die Umsatzsteuer 2000 bis 2002 betrifft, und die Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2002 des Beklagten vom 15. September 2010 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob gegenüber dem Kläger und Revisionskläger (Kläger) geänderte Steuerfestsetzungen wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung ergehen durften.
- 2 Der Kläger führte in den Streitjahren als Einzelunternehmer steuerpflichtige Umsätze aus dem Betrieb einer Landwirtschaft sowie aus der Verpachtung von Gebäuden und Anlagen des landwirtschaftlichen Betriebs an die G-GmbH (GmbH) aus. Er war zu 51 % an der GmbH beteiligt und einzelvertretungsberechtigter Geschäftsführer der GmbH. Seine Ehefrau war zu 49 % an der GmbH beteiligt und ebenfalls einzelvertretungsberechtigte Geschäftsführerin.
- 3 Die Umsätze des Klägers aus dem Betrieb der Landwirtschaft unterlagen der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 des Umsatzsteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung. Seine Lieferungen an die GmbH wurden mit 9 % der Besteuerung unterworfen. Die Umsätze aus der Verpachtung unterlagen der Regelbesteuerung. Die in den gegenüber der GmbH ausgestellten Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge wurden von dieser als Vorsteuerbeträge abgezogen.
- 4 Im Anschluss an eine beim Kläger und bei der GmbH im Jahr 2005 begonnene Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) von einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft zwischen dem

landwirtschaftlichen Betrieb des Klägers und der GmbH aus. Bei den Umsätzen zwischen dem Kläger und der GmbH habe es sich demnach um nicht steuerbare Innenumsätze gehandelt mit der Folge, dass die GmbH nicht zum Vorsteuerabzug aus den Rechnungen des Klägers berechtigt sei und die Umsätze der GmbH dem Kläger als Organträger zugerechnet werden müssten. Das FA erließ deshalb am 9. Januar 2009 gegenüber dem Kläger Umsatzsteueränderungsbescheide, mit denen es ihm für die Streitjahre (2000 bis 2002) insgesamt 542.096 € Umsatzsteuer zzgl. Zinsen erstattete. Im Gegenzug wurde mit Umsatzsteueränderungsbescheiden vom 20. Januar 2009 von der GmbH für die Streitjahre Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt 672.165 € zzgl. Zinsen nachgefordert.

- 5 Während der Kläger keinen Einspruch einlegte, legte die GmbH gegen die Änderungsbescheide vom 20. Januar 2009 Einspruch ein. Im Einspruchsverfahren erfolgte eine Einigung dahingehend, dass zwischen dem Kläger und der GmbH doch keine Organschaft vorliege. Das FA erstattete der GmbH mit Änderungsbescheiden vom 7. September 2010 Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt 766.394 € zzgl. Zinsen, nachdem der Kläger zuvor mit Bescheid vom 24. August 2010 gemäß § 174 Abs. 5 der Abgabenordnung (AO) zum Einspruchsverfahren der GmbH hinzugezogen worden war.
- 6 Am 15. September 2010 erließ das FA gegenüber dem Kläger nach § 174 AO geänderte Umsatzsteuerbescheide, mit denen für die Streitjahre Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt 527.119 € zzgl. Zinsen nachgefordert wurde.
- 7 Der Kläger legte sowohl gegen den Hinzuziehungsbescheid vom 24. August 2010 als auch gegen die geänderten Umsatzsteuerbescheide vom 15. September 2010 Einspruch ein. Das FA wies die Einsprüche mit Einspruchsentscheidung vom 25. Mai 2011 als unbegründet zurück.
- 8 Gegen den Hinzuziehungsbescheid vom 24. August 2010 wandte sich der Kläger mit der Klage 2 K 1887/11 zum Finanzgericht (FG). Das FG wies die Klage als unbegründet ab. Auf die hiergegen beim Bundesfinanzhof (BFH) eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde V B 67/14 hat der BFH die unter dem Aktenzeichen V R 42/14 geführte Revision zugelassen.
- 9 Die gegen die Umsatzsteueränderungsbescheide 2000 bis 2002 vom 15. September 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25. Mai 2011 gerichtete Klage 2 K 1886/11 ist Gegenstand dieses Revisionsverfahrens.
- 10 Die Klage hatte keinen Erfolg.
- 11 Das FG begründete sein in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1450 veröffentlichtes Urteil im Wesentlichen wie folgt:
- 12 Das FA habe die Umsatzsteuerbescheide vom 15. September 2010 zu Recht gegenüber dem Kläger gemäß § 174 Abs. 4 und 5 AO geändert. Zwar seien die aufgrund der Außenprüfung erlassenen Umsatzsteuerbescheide mit Ablauf des 12. Februar 2009 unanfechtbar geworden, weil der Kläger gegen die Änderungsbescheide vom 9. Januar 2009 keinen Einspruch eingelegt habe und der Ablauf der Festsetzungsfrist nicht nach § 171 Abs. 4 Satz 1 AO gehemmt gewesen sei.
- 13 Da die steuerlichen Folgerungen innerhalb eines Jahres nach Änderung der fehlerhaften Steuerbescheide gezogen worden seien, lägen die Voraussetzungen der Änderung nach § 174 Abs. 4 Satz 1 AO vor. Dem stehe nicht entgegen, dass der Kläger Dritter i.S. des § 174 Abs. 5 AO sei, weil die Änderungsmöglichkeit auch gegenüber Dritten gelte, wenn sie an dem Verfahren, das zur Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheides geführt habe, beteiligt gewesen seien. Ein Dritter sei in diesem Sinne aber nicht nur beteiligt, wenn er Einspruchsführer oder Hinzugezogener sei, sondern auch dann, wenn er durch eigene verfahrensrechtliche Initiative auf die Aufhebung oder Änderung der Bescheide hingewirkt habe. Dem liege die Überlegung zu Grunde, dass der Dritte, der nicht durch eigene verfahrensrechtliche Initiativen auf eine Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Bescheides hingewirkt und typischerweise deshalb auch keine Kenntnisse von den Auswirkungen der Korrektur gehabt habe, mit Ablauf der ihn betreffenden Festsetzungsfrist endgültig auf die Bestandskraft der ihm gegenüber erfolgten oder ggf. unterbliebenen Besteuerung vertrauen dürfe. Das treffe angesichts der Besonderheiten des vorliegenden Sachverhalts aber nicht auf den Kläger zu, der als einzelvertretungsberechtigter Geschäftsführer der GmbH eine verfahrensrechtliche Position innegehabt habe, die es ihm erlaube, den Verlauf und den Ausgang des Einspruchsverfahrens der GmbH jederzeit wirksam zu beeinflussen.
- 14 Hiergegen wendet sich die Revision, mit der der Kläger Verletzung formellen Rechts geltend macht. Das FG habe zu Unrecht das Vorliegen der Voraussetzungen zur Änderung der Umsatzsteuerbescheide vom 15. September 2010

nach § 174 Abs. 4 und Abs. 5 AO bejaht. Er, der Kläger, sei nicht i.S. des § 174 Abs. 5 Satz 1 AO am Einspruchsverfahren der GmbH beteiligt gewesen. Die Hinzuziehung vom 24. August 2010 sei unwirksam gewesen, weil der Bescheid erst nach Eintritt der Festsetzungsverjährung bekannt gegeben worden sei. Auch die Voraussetzungen einer anderweitigen Beteiligung am Verfahren der GmbH seien nicht erfüllt.

- 15** Der Kläger beantragt sinngemäß,  
das FG-Urteil, die Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2002 vom 15. September 2010 sowie die Einspruchsentscheidung vom 25. Mai 2011, soweit sie die Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2002 vom 15. September 2010 betrifft, aufzuheben.
- 16** Das FA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.
- 17** Zur Begründung stützt es sich auf die Entscheidungsgründe des FG-Urteils.

## Entscheidungsgründe

II.

- 18** Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und der Umsatzsteueränderungsbescheide 2000 bis 2002 vom 15. September 2010 sowie der Einspruchsentscheidung vom 25. Mai 2011, soweit sie die Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2002 betrifft (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten gewesen sei, weil die Voraussetzungen einer Änderung der aufgrund der steuerlichen Außenprüfung ergangenen Umsatzsteuerbescheide vom 9. Januar 2009 nach § 174 Abs. 4 und 5 AO vorgelegen hätten. Einer Änderung der Umsatzsteuerfestsetzungen 2000 bis 2002 durch die Bescheide vom 15. September 2010 steht entgegen, dass bereits zuvor, nämlich mit Ablauf des 12. Februar 2009, Festsetzungsverjährung eingetreten ist.
- 19** 1. Die Änderung einer Steuerfestsetzung ist nur bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist zulässig (§ 169 Abs. 1 Satz 1 AO).
- 20** a) Die reguläre Festsetzungsfrist für die Umsatzsteuer 2000 und 2001 begann mit Ablauf des Jahres 2003, die für das Jahr 2002 mit Ablauf des Jahres 2004, weil der Kläger seine Umsatzsteuererklärungen 2000 und 2001 am 21. November 2003, die Umsatzsteuererklärung 2002 am 1. Juli 2004 abgegeben hatte. Die Festsetzungsfrist für die Jahre 2000 und 2001 endete daher regulär mit Ablauf des 31. Dezember 2007, die für 2002 mit Ablauf des 31. Dezember 2008 (§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO i.V.m. § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO).
- 21** b) Allerdings wurde der Fristablauf durch den Beginn der Außenprüfung im Jahr 2005 nach § 171 Abs. 4 Satz 1 AO gehemmt bis zu dem Zeitpunkt, an dem die auf Grund der Außenprüfung zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind. Da der Kläger gegen die auf Grund der Außenprüfung ergangenen Umsatzsteueränderungsbescheide 2000 bis 2002 vom 9. Januar 2009 keinen Einspruch eingelegt hat, sind diese mit Ablauf des 12. Februar 2009 unanfechtbar geworden (§§ 122 Abs. 2 Nr. 1, 355 Abs. 1 AO). Zu diesem Zeitpunkt und damit bereits vor Bekanntgabe der Änderungsbescheide vom 15. September 2010 war Festsetzungsverjährung eingetreten.
- 22** 2. Eine Änderung der Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2002 nach § 174 Abs. 4 i.V.m. Abs. 5 AO war gegenüber dem Kläger nicht zulässig.
- 23** a) Ob die Voraussetzungen einer Änderung nach § 174 Abs. 4 AO dem Grunde nach überhaupt vorliegen, kann der Senat aufgrund der Feststellungen des FG nicht entscheiden. Das FG hat keine Tatsachen festgestellt, die eine Entscheidung ermöglichen, ob die Bescheide vom 9. Januar 2009 aufgrund irriger Beurteilung der Voraussetzungen einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft ergangen sind.
- 24** b) Der Senat kann gleichwohl durchentscheiden, weil eine Änderung nach § 174 Abs. 4 AO jedenfalls daran scheitert, dass es sich bei dem Kläger um einen Dritten handelt, der am Änderungsverfahren der GmbH nicht i.S. von § 174 Abs. 5 AO beteiligt war.
- 25** aa) Zwar ist der Ablauf der Festsetzungsfrist gemäß § 174 Abs. 4 Satz 3 AO grundsätzlich unbeachtlich, wenn die steuerlichen Folgerungen innerhalb eines Jahres nach Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheides

gezogen werden. Gegenüber Dritten gilt das gemäß § 174 Abs. 5 Satz 1 AO aber nur, wenn sie an dem Verfahren, das zur Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheides geführt hat, beteiligt waren. Eine Hinzuziehung oder Beiladung zu diesem Verfahren ist zulässig (§ 174 Abs. 5 Satz 2 AO).

- 26** bb) Dritter i.S. des § 174 Abs. 5 Satz 1 AO ist jeder, der im zu ändernden fehlerhaften Bescheid nicht als Steuerschuldner angegeben wird. Darunter fällt jeder, der nicht aus eigenem Recht an dem Steuerfestsetzungs- und Rechtsbehelfsverfahren beteiligt ist. Maßgeblich ist dabei allein die formale Stellung im Verfahren (BFH-Urteil vom 19. Dezember 2013 V R 5/12, BFHE 244, 494, m.w.N.). Danach war der Kläger im Verhältnis zur GmbH Dritter i.S. von § 174 Abs. 5 AO, denn in den an die GmbH gerichteten Umsatzsteuerbescheiden wird nur die GmbH als Steuerschuldnerin bezeichnet.
- 27** cc) Ein Dritter ist an dem zur Änderung oder Aufhebung führenden Verfahren beteiligt, wenn er Verfahrensbeteiligter i.S. des § 359 AO ist, also Einspruchsführer oder Hinzugezogener, oder wenn er durch eigene verfahrensrechtliche Initiative auf die Aufhebung oder Änderung der Bescheide hingewirkt hat.
- 28** (1) Der Kläger ist nicht Hinzugezogener i.S. des § 174 Abs. 5 i.V.m. § 360 AO. Insoweit wird auf das Urteil des Senats vom 12. Februar 2015 in dem Revisionsverfahren V R 42/14 verwiesen.
- 29** (2) Über die formale Beteiligung i.S. des § 359 AO oder § 57 FGO hinaus ist ein Dritter auch dann "beteiligt" i.S. des § 174 Abs. 5 AO, wenn er durch eigene verfahrensrechtliche Initiative auf die Aufhebung oder Änderung des Bescheides hingewirkt hat, z.B. indem er den entsprechenden Aufhebungs- oder Änderungsantrag gestellt hatte; auch in diesem Fall ist eine schützenswerte Vertrauensposition nicht gegeben (BFH-Urteil vom 20. November 2013 X R 7/11, BFH/NV 2014, 482). Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall ebenfalls nicht vor. Nicht der Kläger, sondern die GmbH hat eine Änderung der an sie gerichteten Umsatzsteuerfestsetzung 2000 bis 2002 betrieben. Dass der Kläger in seiner Eigenschaft als Mitgesellschafter und Mitgeschäftsführer in das von der GmbH betriebene Verfahren eingeschaltet und dadurch auf die bevorstehenden Korrekturen tatsächlich vorbereitet war, ist unerheblich (BFH-Urteil vom 5. Mai 1993 X R 111/91, BFHE 171, 400, BStBl II 1993, 817).
- 30** c) Entgegen der Auffassung des FG folgt eine Verfahrensbeteiligung des Klägers auch nicht aus den Grundsätzen von Treu und Glauben oder dem Verbot des Rechtsmissbrauchs.
- 31** aa) Zwar ist der Grundsatz von Treu und Glauben ein in allen Rechtsgebieten allgemein anerkannter Grundsatz. Er gebietet es innerhalb eines bestehenden Steuerrechtsverhältnisses für Steuergläubiger wie Steuerpflichtige gleichermaßen, dass jeder auf die Belange des anderen Teils Rücksicht nimmt. Mit diesem Grundsatz nicht zu vereinbaren ist insbesondere ein widersprüchliches Verhalten; das Verbot des "venire contra factum proprium" gilt auch im Steuerrecht (vgl. BFH-Urteile in BFHE 244, 494; vom 5. November 2009 IV R 40/07, BFHE 227, 354, BStBl II 2010, 720; vom 29. Januar 2009 VI R 12/06, Rz 15, juris, m.w.N.; vom 18. April 2007 XI R 47/05, BFHE 217, 18, BStBl II 2007, 736).
- 32** bb) Allerdings haben diese Grundsätze lediglich rechtsbegrenzende Wirkung innerhalb bestehender Schuldverhältnisse und setzen demnach eine Identität der Rechtssubjekte voraus. Sie können nicht dazu führen, dass Steueransprüche oder -schulden überhaupt erst zum Entstehen oder Erlöschen gebracht werden (BFH-Urteile in BFHE 244, 494; vom 29. Januar 2009 VI R 12/06, BFH/NV 2009, 1105; vom 8. Februar 1996 V R 54/94, BFH/NV 1996, 733). Das Verhalten des Klägers im Besteuerungsverfahren der GmbH kann ihm deshalb nicht als Verstoß gegen Treu und Glauben im eigenen Besteuerungsverfahren entgegengehalten werden, weil er insoweit nicht für sich, sondern für die GmbH gehandelt hat.
- 33** cc) Im Übrigen hat sich der Kläger nicht rechtsmissbräuchlich verhalten. Das Ergebnis widerstreitender Festsetzungen kann im Einzelfall hinzunehmen sein (vgl. BFH-Urteil vom 6. Juli 1995 IV R 72/94, BFH/NV 1996, 209). Dass der Kläger in seiner Eigenschaft als Mitgesellschafter und Mitgeschäftsführer der GmbH in das von dieser betriebene Verfahren eingeschaltet war und dadurch von den bevorstehenden Korrekturen Kenntnis gehabt und diese tatsächlich vorbereitet hat, kann ihm im Hinblick auf sein eigenes Besteuerungsverfahren nicht angelastet werden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 171, 400, BStBl II 1993, 817).
- 34** Es ist auch nicht Aufgabe und Zweck der allgemeinen Grundsätze von Treu und Glauben, eine unvorteilhafte Verfahrensbehandlung durch die Finanzbehörde aufzufangen (BFH-Urteile in BFHE 244, 494; in BFHE 227, 354, BStBl II 2010, 720, unter II.1.b bb). Das FA konnte den Zeitpunkt des Erlasses der Änderungsbescheide bestimmen und hatte damit auch den Zeitpunkt des Eintritts der Festsetzungsverjährung in der Hand.

- 35** Im Rahmen des Grundsatzes von Treu und Glauben ist schließlich auch zu berücksichtigen, dass das FA die entstandene Rechtsunsicherheit durch die im Zuge der steuerlichen Außenprüfung von ihm vertretenen wechselnden Rechtsansichten zumindest mitverursacht hat.
- 36** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

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