Beschluss vom 25. September 2018, I B 49/16

Notwendige Beiladung bei Klagen gegen die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos

ECLI:DE:BFH:2018:B.250918.IB49.16.0

BFH I. Senat

FGO § 60 Abs 3, KStG § 27 Abs 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, KStG § 8 Abs 3 S 3, KStG VZ 2007 , KStG VZ 2008 , KStG VZ 2006

vorgehend FG Köln, 06. April 2016, Az: 10 K 1323/14

Leitsätze

NV: Klagt die Kapitalgesellschaft gegen die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos, sind die Gesellschafter zu diesem Verfahren nicht notwendig beizuladen .

Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 7. April 2016 10 K 1323/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) ist die Rechtsnachfolgerin einer GmbH. Einer ihrer Gesellschafter, E, hatte den Auftrag erhalten, bei der Veräußerung von Anteilen an der A-Gruppe provisionspflichtig für die Veräußererseite als Vermittler tätig zu werden. Zwischen der GmbH und den Gesellschaftern der A-Gruppe kam ebenfalls ein weitgehend inhaltsgleicher Vermittlungsvertrag zustande. Geplant war zunächst, dass die GmbH die A-Anteile selbst übernimmt. Dazu kam es nicht. Die Anteile an der A-Gruppe wurden später an die B GmbH veräußert und die GmbH vereinnahmte erhebliche Vermittlungsprovisionen.

2 Zwischen der Klägerin und dem Beklagten und Beschwerdegegner (Finanzamt) entwickelte sich im Zuge einer Außenprüfung ein Rechtsstreit, bei dem es u.a. um die steuerliche Behandlung des Vermittlungsgeschäfts ging.

3 Das Finanzgericht Köln (FG) vertrat in seinem klageabweisenden Urteil vom 7. April 2016 10 K 1323/14 die Auffassung, dass das steuerliche Einlagekonto der GmbH nicht zu erhöhen und bei ihr auch keine Einkommenskorrektur durchzuführen sei. E habe entgegen der Auffassung der Klägerin die Chance, bei einem erfolgreichen Verkauf der A-Anteile Provisionseinnahmen zu erzielen, nicht verdeckt in die GmbH eingelegt.

4 Das FG ließ die Revision gegen sein Urteil nicht zu. Dagegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Beschwerde.

Entscheidungsgründe

II.

5 Der Senat lässt offen, ob die Beschwerde zulässig ist. Sie ist jedenfalls unbegründet und daher durch Beschluss zurückzuweisen (§ 116 Abs. 5 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

6 1. Die Klägerin macht geltend, der Streitfall gebe Veranlassung, im Wege der Rechtsfortbildung zu klären, ob eine Geschäftschance Gegenstand einer verdeckten Einlage i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 3 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) sein könne. Voraussetzung für eine Revisionszulassung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Variante 1 FGO ist indes, dass die von der Klägerin aufgeworfene Frage klärungsbedürftig und klärungsfähig ist und zudem ein Allgemeininteresse an der Klärung besteht (vgl. Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 115 Rz 41, m.w.N.). Daran fehlt es im Streitfall.

7 a) Der Bundesfinanzhof (BFH) hat die Voraussetzungen der verdeckten Einlage in der Vergangenheit bereits hinreichend geklärt. Nach ständiger Rechtsprechung ist eine verdeckte Einlage durch die Zuwendung eines bilanzierbaren Vermögensvorteils aus gesellschaftsrechtlichen Gründen ohne Entgelt in Gestalt von Gesellschaftsrechten gekennzeichnet. Bewirkt wird eine solche Einlage somit nicht nur durch die Zuführung von Geld oder Wirtschaftsgütern, sondern auch durch den Verzicht auf Forderungen gegenüber der Kapitalgesellschaft. Zu bewerten ist die verdeckte Einlage mit dem Teilwert der zugeführten Wirtschaftsgüter (vgl. Senatsurteil vom 15. März 2017 I R 67/15, BFHE 257, 569, BFH/NV 2017, 1276; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 9. Juni 1997 GrS 1/94, BFHE 183, 187, BStBl II 1998, 307). Tatsächliche Zustände und konkrete Möglichkeiten oder Vorteile für den Betrieb und damit auch Geschäftschancen können unter weiteren Voraussetzungen Wirtschaftsgüter und damit Gegenstände einer verdeckten Einlage sein (vgl. BFH-Urteil vom 9. Juli 2002 IX R 29/98, BFH/NV 2003, 21; Gosch/Roser, KStG, 3. Aufl., § 8 Rz 106; Schmidt/ Weber-Grellet, EStG, 37. Aufl., § 5 Rz 94).

8 b) Da der Begriff "Geschäftschance" in einem vor allem tatsächlichen Sinne die Möglichkeit umschreibt, ein finanziell vorteilhaftes Geschäft in der Zukunft mit einiger Wahrscheinlichkeit abschließen zu können, hängt die Antwort auf die von der Klägerin aufgeworfene Rechtsfrage nach der Einlagefähigkeit einer Geschäftschance maßgeblich von den Verhältnissen des Einzelfalles, d.h. ihrer hinreichenden Konkretisierung, ab. Die Frage kann deshalb nicht generell und abstrakt beantwortet werden. Demgemäß fehlt das für die Revisionszulassung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Variante 1 FGO erforderliche Allgemeininteresse (Gräber/Ratschow, a.a.O., § 115 Rz 41 a.E.).

9 c) In einem künftigen Revisionsverfahren könnte die Frage der Einlagefähigkeit einer Geschäftschance mangels Entscheidungserheblichkeit voraussichtlich nicht geklärt werden. Denn nach den Feststellungen des FG hatte die Klägerin mit der Verkäuferseite einen eigenständigen Vermittlungsauftrag geschlossen. Wenn sie folglich die Geschäftschance im Rahmen ihrer eigenen betrieblichen Tätigkeit (d.h. der Zurechnung des Handelns ihrer Organe) erlangt hatte, dann wurde ihr durch die Einlagehandlung des E, die dieselbe Geschäftschance zum Gegenstand hatte, kein zusätzlicher Vermögensvorteil zugewandt, der eine Einkommenskorrektur gemäß § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG notwendig erscheinen lässt.

10 2. Soweit die Klägerin eine Abweichung der FG-Entscheidung von dem BFH-Urteil vom 15. Oktober 1997 I R 80/96 (BFH/NV 1998, 624) rügt, liegt diese nicht vor. Das FG hat keinen abstrakten Rechtssatz aufgestellt, der einem abstrakten Rechtssatz im genannten BFH-Urteil widersprechen würde.

11 3. Die geltend gemachten Verfahrensmängel i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO liegen entweder nicht vor oder sie wurden nicht ordnungsgemäß dargelegt.

12 a) Soweit die Klägerin einen Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten, eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht und das Übergehen von Beweisanträgen im Zusammenhang mit der Feststellung des FG rügt, nicht E habe die Geschäftschance eingelegt, sondern die GmbH habe mit der A-Gruppe einen eigenständigen neuen Vermittlungsauftrag abgeschlossen, hat sie nicht schlüssig aufgezeigt, dass die Entscheidung der Vorinstanz auf diesen Mängeln beruhen kann. Das FG hat das Vorliegen einer Einlage nicht allein unter Hinweis auf den von der GmbH selbst abgeschlossenen Vermittlungsvertrag verneint, sondern ausgeführt, dass als das einzulegende Wirtschaftsgut nicht die Chance auf Erzielung einer Vermittlungsprovision, sondern die "Möglichkeit des Erwerbs der A-Anteile" durch die GmbH anzusehen sei, diese Möglichkeit aber zu abstrakt gewesen sei, um vom Vorliegen eines Wirtschaftsguts ausgehen zu können. Da bei der Prüfung von Verfahrensmängeln von dem einfach-rechtlichen Standpunkt auszugehen ist, den das FG eingenommen hat (Einlagegegenstand: Möglichkeit des Eigenerwerbs der Anteile), hätte in der Beschwerde substantiiert aufgezeigt werden müssen, wie sich eine weitere Sachaufklärung zum Thema "Abschluss eines eigenen Vermittlungsvertrages durch die GmbH" auf das Entscheidungsergebnis ausgewirkt haben würde.

13 Da es sich bei den geltend gemachten Verstößen gegen § 76 FGO um verzichtbare Fehler handelt, wäre in der Beschwerde zudem auszuführen gewesen, dass die unterbliebene Sachaufklärung vor dem FG gerügt wurde (vgl. Gräber/Ratschow, a.a.O., § 116 Rz 49). Solche Ausführungen fehlen im Streitfall.

14 b) Dass das FG eine Überraschungsentscheidung getroffen haben und hierdurch den Anspruch der Klägerin auf rechtliches Gehör verletzt haben könnte, ist nicht schlüssig dargelegt. Diese Rüge stützt sich auf ein im vorbereitenden Verfahren versandtes Hinweisschreiben des Berichterstatters, in dem u.a. ausgeführt wird, dass einiges dafür spreche, dass es sich bei dem Vermittlungsauftrag A um ein einlagefähiges Wirtschaftsgut handele. Ferner wird dort zum Ansatz einer Rückstellung im Hinblick auf einen Prozess vor dem Landgericht X Stellung genommen. Danach liegt nach der eigenen Einlassung der Klägerin kein Verstoß gegen das Verbot der Überraschungsentscheidung vor, da ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter --auch ohne ausdrücklichen Hinweis des Gerichts-- damit rechnen muss, dass der zur Entscheidung berufene Vollsenat auf der Grundlage der durchgeführten mündlichen Verhandlung von der zuvor geäußerten Ansicht eines Berichterstatters abweicht (BFH-Beschluss vom 19. Mai 2010 IX B 16/10, BFH/NV 2010, 1836).

15 c) Das FG hat nicht eine notwendige Beiladung unterlassen und hierdurch gegen die Grundordnung des Verfahrens verstoßen.

16 aa) Die Klägerin sieht das Beiladungserfordernis darin, dass die Entscheidung über das Vorliegen einer verdeckten Einlage auf der Ebene der Kapitalgesellschaft nur einheitlich im Hinblick auf die Behandlung der Einlage auf der Ebene des Gesellschafters getroffen werden könne.

17 bb) Dem ist nicht zu folgen. Eine notwendige Beiladung setzt voraus, dass an dem streitigen Rechtsverhältnis Dritte derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann. Das ist dann der Fall, wenn die Entscheidung notwendigerweise und unmittelbar Rechte Dritter gestaltet, verändert oder zum Erlöschen bringt. Die notwendige Einheitlichkeit der Entscheidung kann ihren Grund im materiellen Steuerrecht oder im Verfahrensrecht haben (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 2. Dezember 2014 VIII R 45/11, BFH/NV 2015, 683, m.w.N.; Senatsbeschluss vom 14. Oktober 2008 I B 48/08, BFH/NV 2009, 213).

18 (1) Diese Voraussetzungen sind hinsichtlich der Behandlung einer verdeckten Einlage bei der Besteuerung der Körperschaft (§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG) einerseits und der Besteuerung des Anteilseigners (z.B. zu der Höhe der Anschaffungskosten der Beteiligung) andererseits nicht erfüllt. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist bei der Qualifizierung eines Vorgangs als verdeckte Gewinnausschüttung im Verhältnis der Ebenen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter kein Fall des § 60 Abs. 3 FGO gegeben. Diese Beurteilung ist auf den vergleichbaren Fall einer verdeckten Einlage zu übertragen. An dieser Aussage ändern --hier wie dort-- auch die durch das Jahressteuergesetz 2007 vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878, BStBl I 2007, 28) eingeführten Korrespondenzregelungen des § 32a KStG nichts (zum Vorstehenden vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 683; Senatsbeschluss in BFH/NV 2009, 213; Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 60 FGO Rz 85; Gräber/Levedag, a.a.O., § 60 Rz 132).

19 (2) Eine notwendige Beiladung des Anteilseigners kommt auch dann nicht in Betracht, wenn --wie im Streitfall-- die Kapitalgesellschaft die Anerkennung einer verdeckten Einlage bei der Feststellung des steuerlichen Einlagekontos begehrt.

20 (a) Auch verdeckte Einlagen müssen auf dem steuerlichen Einlagekonto i.S. des § 27 Abs. 1 KStG ausgewiesen werden (vgl. z.B. Gosch/Bauschatz, a.a.O., § 27 Rz 38) und sind somit als Zugang eines Wirtschaftsjahres Gegenstand der gesonderten Feststellung gemäß § 27 Abs. 2 KStG. Nach der Senatsrechtsprechung ist allein die Kapitalgesellschaft Adressatin der in § 27 KStG enthaltenen Regelungsbefehle. Sie allein ist auch Beteiligte des Feststellungsverfahrens gemäß § 27 Abs. 2 KStG (vgl. Senatsurteil vom 19. Mai 2010 I R 51/09, BFHE 230, 128, BStBl II 2014, 937). Die Gesellschafter der Kapitalgesellschaft werden von den Feststellungen gemäß § 27 Abs. 2 KStG nicht unmittelbar betroffen. Der Feststellungsbescheid ist insbesondere kein Grundlagenbescheid mit Bindungswirkung i.S. des § 182 Abs. 1 der Abgabenordnung für die Einkommen- oder Körperschaftsteuerfestsetzung der an der Kapitalgesellschaft beteiligten Personen (Senatsurteil in BFHE 230, 128, BStBl II 2014, 937).

21 (b) Eine notwendig einheitliche Entscheidung hat auch nicht deswegen zu erfolgen, weil nach der Senatsrechtsprechung von der Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos gegenüber der Kapitalgesellschaft eine materiell-rechtliche Bindungswirkung für das Vorliegen einer Einlagenrückgewähr auf der Ebene des Gesellschafters ausgehen kann (Senatsurteile in BFHE 230, 128, BStBl II 2014, 937; vom 11. Februar 2015 I R 3/14, BFHE 249, 448, BStBl II 2015, 816). Denn durch den Feststellungsbescheid gemäß § 27 Abs. 2 KStG werden auch insoweit keine Rechte des Anteilseigners unmittelbar betroffen. Vielmehr wird über das Vorliegen einer steuerbaren oder nicht steuerbaren Leistung abschließend erst im Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheid des Anteilseigners entschieden (vgl. Senatsurteil vom 7. April 2010 I R 96/08, BFHE 229, 179, BStBl II 2011, 467).

22 (c) Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die Entscheidung auf der Ebene des Anteilseigners nicht allein von der Feststellung des Bestands des Einlagekontos gemäß § 27 Abs. 2 KStG, sondern auch davon abhängt, ob und welche Bescheinigungen i.S. des § 27 Abs. 3 KStG die Kapitalgesellschaft erteilt hat. So kann etwa bei einer zu hoch bescheinigten Verwendung des steuerlichen Einlagekontos auf der Ebene des Anteilseigners von einer nicht steuerbaren Leistung auszugehen sein, weil einer derartigen Bescheinigung eine Gestaltungswirkung hinsichtlich der Verwendung des Einlagekontos zukommen kann oder die Kapitalertragsteuerhaftung der Körperschaft für den überhöht bescheinigten Betrag abgeltende Wirkung hat (vgl. § 27 Abs. 5 Satz 6 KStG; Berninghaus in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 27 KStG Rz 81 und 132; Blümich/Oellerich, § 27 KStG Rz 65). Da einzelne Anteilseigner ggf. auch unterschiedliche Bescheinigungen erhalten können, ist zudem denkbar, dass die Frage der Einlagenrückgewähr nicht für alle Gesellschafter einheitlich zu beurteilen ist. Gegen ein zwingendes Beiladungserfordernis spricht schließlich der Umstand, dass von der materiell-rechtlichen Bindungswirkung der Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos gemäß § 27 Abs. 2 KStG auch künftige Gesellschafter der Kapitalgesellschaft als potentielle Ausschüttungsempfänger erfasst werden (vgl. § 27 Abs. 2 Satz 2 KStG). Eine Entscheidung unter Einbezug aller, die es angeht, ist daher ausgeschlossen (Brühl, GmbH-Rundschau 2018, 206, 210) und die von § 60 Abs. 3 FGO intendierte Rechtskrafterstreckung auf alle materiell entscheidungsbetroffenen Personen sowie deren Rechtsnachfolger (§ 110 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 FGO) wird nicht zuverlässig erreicht.

23 d) Die Klägerin wurde durch die Entscheidung des FG, das Klageverfahren wegen Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbetrags 2006 abzutrennen, nicht in ihren Rechten beeinträchtigt.

24 aa) Nach § 73 Abs. 1 Satz 2 FGO kann das Gericht durch Beschluss anordnen, dass mehrere in einem Verfahren zusammengefasste Klagegegenstände in getrennten Verfahren verhandelt und entschieden werden. Der Trennungsbeschluss ist eine prozessleitende Verfügung, die der Senat im Revisionsverfahren grundsätzlich nicht nachprüfen kann (§ 128 Abs. 2 i.V.m. § 124 Abs. 2 FGO). Dies gilt ebenso für das Beschwerdeverfahren wegen Nichtzulassung der Revision (Senatsbeschluss vom 3. April 2008 I B 77/07, BFH/NV 2008, 1445). Derartige Anordnungen begründen allenfalls dann einen Verfahrensmangel i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO, wenn das FG sie willkürlich --also ohne sachlichen Grund-- erlassen hat oder wenn der Steuerpflichtige dadurch prozessual in der Wahrnehmung seiner Rechte behindert wird (Senatsbeschluss in BFH/NV 2008, 1445, m.w.N.).

25 bb) Im Streitfall hat das FG die Trennung der Verfahren damit begründet, dass nur in dem unter dem Aktenzeichen 10 K 1113/16 abgetrennten Verfahren wegen Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbetrags 2006 keine Entscheidungsreife gegeben sei, weil der Senat beabsichtige, noch eine Beweisaufnahme durchzuführen.

26 Diese sachliche Begründung schließt jedenfalls die Annahme von Willkür aus. Soweit die Klägerin darüber hinaus rügt, ihr würden Einwendungen in Bezug auf die Feststellungen gemäß § 27 KStG zum 31. Dezember 2006 genommen, weil die Beweisaufnahme für 2006 zum Ergebnis haben könne, dass Rechtsfragen zu möglichen Einlagen erörtert würden, ist mit diesem Vortrag die Behinderung in der Wahrnehmung von Rechten nicht schlüssig dargetan. Zum einen hatte sie im vorbereitenden Verfahren und in der mündlichen Verhandlung Gelegenheit, zu allen Fragen, die die Feststellung gemäß § 27 Abs. 2 KStG zum 31. Dezember 2006 betrafen, Einwendungen zu erheben und ggf. Beweisanträge zu stellen. Zum anderen ergibt sich aus den Akten, dass die vom FG beabsichtigte Beweisaufnahme einen eigenständigen Sachverhaltskomplex betraf (etwaige Betriebseinnahmen der GmbH im Zusammenhang mit dem Verkauf des "C-Centers"), dessen Zusammenhang mit "möglichen Einlagen" oder der Feststellung des Einlagekontos --ohne substantiierte Erläuterungen-- nicht ersichtlich ist. Solche Darlegungen, die schlüssig die Möglichkeit einer Rechtsverletzung aufzeigen, enthält die Beschwerdebegründung nicht.

27 4. Von einer weitergehenden Begründung sieht der Senat im Hinblick auf § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.

28 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de