

Streitverkündung im finanzgerichtlichen Verfahren

von Rechtsanwalt Dr. jur. Jörg Burkhard
Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Strafrecht, Wiesbaden

Problemstellung

Eine Streitverkündung soll es angeblich in einem finanzgerichtlichen Verfahren nicht geben. Das Warum ist nicht verständlich und eine nachvollziehbare Begründung wird eigentlich nirgends gegeben – es wird nur allseits behauptet, es sei so. Dieser Aufsatz wird vielleicht zum Nachdenken über diese Problematik und den Beginn einer Diskussion dieses Themas erreichen. Ein Bedürfnis gibt es jedenfalls für die Anwendung der aus der Zivilprozessordnung (ZPO) stammenden Streitverkündung, wie nachstehendes Beispiel zeigt:

Beispiel 1:

Der Steuerpflichtige S wechselt vom Steuerberater A zum Steuerberater B im Oktober 2002. Steuerberater A fertigte im Januar 2002 noch die Steuererklärung 2000; diese wurde unterschrieben vom Steuerpflichtigen S im Februar 2002 innerhalb der beantragten und stillschweigend gewährten Fristverlängerung eingereicht. Das Finanzamt erkennt die Ansparrücklage, die in Höhe von 160.000 DM gebildet worden war, in voller Höhe nicht an und weicht insoweit von der Gewinnfeststellung des Steuerpflichtigen S ab. Das Finanzamt behauptet, die Investitionsabsicht sei zum Zeitpunkt der Bildung der Ansparrücklage nicht klar nachgewiesen. Steuerberater B soll nun das Einspruchsverfahren und ggf. das sich anschließende Klage- und Revisionsverfahren durchführen. Steuerberater B belehrt den Steuerpflichtigen S, dass nach seiner Ansicht das Finanzamt nicht Recht hat, er jedoch nicht ausschließen kann, dass der Berufskollege A einen Beratungs- bzw. Gestaltungsfehler gemacht hat, da keine Kostenvoranschläge etc. zum Nachweis einer etwaigen Investitionsabsicht eingeholt wurden, also keine oder keine ausreichende Beweisvorsorge getroffen wurde. Der Steuerpflichtige S behauptet, der Vorberater A habe ihn nie darauf

hingewiesen, dass er eine derartige Beweisvorsorge treffen müsse, sonst hätte er dies selbstverständlich getan. Der Steuerberater B belehrt den Steuerpflichtigen S weiter, dass möglicherweise wegen dieses Beratungsfehlers zivilrechtliche Schadenersatzansprüche gegen den Vorberater A gegeben seien. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren, das der Steuerberater B führte, erhebt er auftrags- und fristgemäß Klage. Hier belehrt er den Steuerpflichtigen S, dass zwar in Rechtsprechung und Literatur eine Streitverkündung grundsätzlich abgelehnt werde, eine solche sich jedoch anbiete, um dem Vorberater A im sich anschließenden Zivilprozeß das Argument abzuschneiden, der Steuerpflichtige bzw. dessen jetziger Berater B habe den Finanzrechtsstreit schlecht geführt und bei ordnungsgemäßer Prozessführung wäre der Schaden niemals dem Steuerpflichtigen S entstanden. Damit bestreitet er die Kausalität seiner Beratung für den eingetretenen Schaden und behauptet, der Schaden sei durch die fehlerhafte Prozessführung von S bzw. B allein entstanden. Hätte er Recht, würde dies zu einer Abweisung der zivilrechtlichen Schadenersatzklage führen. Verliert nun auch S den Finanzrechtsstreit und wird eine Nichtzulassungsbeschwerde zurückgewiesen, so bleibt er auf seinem Schaden sitzen.

Rechtsgrundlage

In der FGO ist die Streitverkündung nicht geregelt. Die FGO regelt das Prozessverfahren jedoch nicht abschließend, weder bezüglich der Beteiligten noch auch sonst¹. Die sinnngemäße Anwendbarkeit der Streitverkündungsregeln im finanzgerichtlichen Verfahren ergibt sich aus der Generalverweisung in § 155 FGO. Dort heißt es wörtlich: „Soweit dieses Gesetz keine Bestimmungen über das Verfahren enthält, sind das Gerichtsverfassungsgesetz und, soweit die grundsätzlichen Unterschiede beider Verfahrensarten es nicht ausschließen, die Zivilprozessordnung anzuwenden.“ Da die FGO keine Regelungen über die Streitverkündung enthält, greift die Generalverweisung ein. Da die Beiladung auch dogmatisch etwas anderes ist als die Streitverkündung², ist auch insoweit in der FGO keine

¹ Tipke/Kruse, AO- und FGO-Kommentar, Loseblattsammlung, Stand: 94. Ergänzungslieferung, März 01, § 155 FGO RN 1.

² Wird unten unter Punkt 0. ausgeführt.

Regelung enthalten, die die Streitverkündung für die Besonderheiten der FGO regelt³. Im Zweifel spricht zunächst eine Vermutung für die Anwendbarkeit der ZPO-Regeln⁴. Kann auch eine Lücke über § 155 FGO nicht geschlossen werden, so kommt eine analoge Anwendung anderer Verfahrensnormen (etwa ZSBG, BGB etc.) in Betracht⁵. Damit ist die erste Voraussetzung für die Generalverweisung des § 155 FGO erfüllt, da keine abschließende Regelung bezüglich der Streitverkündung in der FGO enthalten ist und aus dem Gesetz nicht hervorgeht, dass die dortigen Regelungen bei Einbeziehung Dritter in das finanzgerichtliche Verfahren abschließend sind. Rechtsgrundlage für die Streitverkündung im Finanzrechtsstreit ist daher § 155 FGO in Verbindung mit § 74 ZPO.

Man könnte hier allerdings die Auffassung vertreten, es seien nur die Regeln der ZPO sinngemäß anwendbar, die aufgrund der systembedingten Unterschiede nicht ausgeschlossen seien. Diese These wirft allerdings gleich neue Probleme und Fragen auf: Ist die vom Gesetzgeber vorgenommene Einschränkung der Generalverweisung verfassungsrechtlich zulässig? Ist sie bestimmt genug⁶? Immerhin müssen aufgrund des Bestimmtheitsgrundsatzes alle Gesetze so klar und so präzise formuliert sein, dass der Normadressat, also der Bürger, verstehen kann, was der Gesetzgeber wollte⁷. Und falls man dies bei der Einschränkung in § 155 FGO bezüglich der Verweisung auf die ZPO bejaht, was sind dann die „grundsätzlichen Unterschiede“ beider Verfahrensordnungen und fällt vor allem dann die Streitverkündung nach § 74 ZPO in die Schublade mit den Normen, die durch die FGO ausgeschlossen sind oder in die Kategorie von ZPO-Normen, die (vielleicht gerade noch?) mit der Verfahrensart der FGO zu vereinbaren sind?

³ Vgl. unten, Punkte 5 – 7; Nur wenn die FGO keine oder keine abschließende Regelung getroffen hat, liegt eine Regelungslücke vor, die über § 155 FGO zu schließen ist, vgl. Schwarz in Hübschmann/Hepp/Spitaler (HHSp.), AO/FGO-Kommentar, Loseblattsammlung, Stand: 169. Erg.Lief. juli 2001, § 155 FGO RN 6, 16, 17.

⁴ Schwarz in HHSp., § 155 RN 24.

⁵ Schwarz in HHSp., § 155 FGO, RN 25.

⁶ BVerfG, Beschluß vom 1.3.1978, 1 BvR 786, 793/70, 168/71 und 95/73, BVerfGE 47, 285, 311; BVerfG, Beschluß vom 23.3.1982, 2 BvL 13/79, BVerfGE 60, 135, 155.

⁷ Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der Norm wegen der Globalverweisung und der Notwendigkeit des Selbstzusammensuchenmüssens der geltenden Normen durch den Rechtsanwender haben ebenfalls Tipke/Kruse, AO- und FGO-Kommentar, Loseblattsammlung, Stand: 94. Ergänzungslieferung, März 01, § 155 RN 1 m.w.N..

Hält man also die Einschränkung der Generalverweisung für verfassungswidrig⁸, ist zu entscheiden, ob dann die ganze Generalverweisung verfassungswidrig ist oder nur die Einschränkung. Dies wird man davon abhängig machen müssen, ob mit der isolierten Kassation der Einschränkung der gesetzgeberische Wille noch aufrecht erhalten werden kann oder ob dann ein entstelltes, unsinniges Gebilde bleibt, das allein so nie gewollt war. Da die Generalverweisung auch ohne Einschränkung Sinn macht, sprechen die besseren Gründe für die Aufhebung der Einschränkung und das Bestehen lassen der Generalverweisung auf GVG und ZPO im Übrigen. Der Gesetzgeber könnte zudem jederzeit problemlos einzelne Bücher oder einzelne Normen der ZPO für unanwendbar erklären⁹. Überhaupt verwundert es, dass der Gesetzgeber mit Rücksicht auf das verfassungsrechtliche Bestimmtheitsgebot nicht die paar Normen, die zur Diskussion stehen, in § 155 FGO aufgeführt hat und so für Klarheit sorgt.

Schließlich muss der Gesetzgeber aufgrund des Gewaltenteilungsprinzips selbst seine Gesetze machen und darf es nicht etwa der Rechtsprechung überlassen zu definieren, was aus der ZPO sinngemäß nach § 155 FGO anwendbar ist und was nicht. Denn die Justiz gehört zur zweiten Staatsgewalt

⁸ so wohl Tipke/Kruse, § 155 FGO RN 1; offen: von Wedel, der nichts gegen die Verfassungsrechtlichen Bedenken einwendet, diese wohl also teilt, weil er ihnen nichts entgegensetzen kann, aber es für nachteiliger hält, wenn § 155 FGO durch das BVerfG kassiert wird und die dann erforderliche Lückenfüllung durch Richterrecht vorgenommen wird, vgl. von Wedel in Schwarz, FGO-Kommentar, Loseblattsammlung, Stand: 20. Erg.Lief. Dezember 2002, § 155 RN 2. Der Ansatz von Wedels kann nicht überzeugen. Denn ob der Gesetzgeber aktiv würde und bei einer Verfassungswidrigen Norm im Fall der Kassation alsbald Ersatz schaffen würde oder aber vom BVerfG eine Reparaturfrist eingeräumt bekäme, wie etwa bei der VStG (vgl. BVerfG, Urteil vom 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 ff.), bliebe abzuwarten. Davon losgelöst ist es zwar ein praktisches, dogmatisch allerdings nicht zu akzeptierendes Argument von Wedels eine als verfassungswidrig eingestufte Norm bestehen lassen zu wollen, nur weil man Angst davor hat, dass die Regelungen danach schlimmer werden könnten; a. A.: Ehlers, Die Globalverweisungen in der Finanzgerichtsordnung, BB 1971, 429, der § 155 FGO für praktikabel hält.

⁹ A.A.: von Wedel in Schwarz, FGO, § 155 Rn 4, der behauptet, eine Aufzählung von einzelnen anwendbaren und unanwendbaren Normen sei dem Gesetzgeber nicht zuzumuten, was nicht überzeugt, da zumindest einzelne Bücher, Abschnitte oder Titel der ZPO für anwendbar erklärt werden könnten. Da die ZPO auch bloß 10 Bücher hat, die sich jeweils in 3 bis 10 Abschnitte teilen, erscheint es gerade im Hinblick auf die im Steuerrecht sehr umfangreichen Bandwurmparagraphen, die der Gesetzgeber sonst kreierte, dem Gesetzgeber es leicht zuzumuten, hier exakt die Normen zumindest nach Büchern oder Abschnitten geordnet zu benennen, die er für sinngemäß anwendbar hält. Schließlich muss klar sein, welche Normen (anders) gelten sollen, BVerfG, Beschluß vom 23.3.1982, 2 BvL 13/79, BVerfGE 60, 155; Ossenbühl, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Verweisung als Mittel der Gesetzgebungstechnik, DVBl. 1967, 401.

– der Gesetzgeber zur ersten und er kann seine Aufgaben nicht einfach einer anderen Staatsgewalt überlassen, Art 20 II 2 GG, Gewaltenteilungsprinzip¹⁰.

Überwindet man all diese Bedenken gegen die nicht verfassungskonforme Einschränkung der Generalverweisung in der Gesetzgebungstechnik in § 155 FGO¹¹, muss man bei der Frage der Vereinbarkeit mit der Verfahrensordnung erst einmal versuchen zu erfassen, welche Grundsätzlichkeiten die FGO als Verfahrensordnung beinhalten um in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob nicht die wörtliche, aber die sinngemäße Anwendung der einzelnen ZPO-Regeln, hier der Streitverkündung über § 155 FGO, möglich bzw. geboten erscheint¹². Hier stößt man auf das Problem, dass die FGO keineswegs eine klare Struktur hat, die vom Amtsermittlungsgrundsatz geprägt ist. Vielmehr gibt es auch hier wie im Zivilprozessrecht eine ganze Reihe von Präklusionsvorschriften, wie etwa §§ 76 III, 79 b, 65 II 2, 68 FGO, die dem typisch zivilrechtlichen Beibringungsgrundsatz¹³ folgen¹⁴. Auch das Unmittelbarkeitsprinzip¹⁵ oder das Mündlichkeitsprinzip werden in der FGO nicht stringent durchgehalten¹⁶. Denn eine Beweisaufnahme kann auch außerhalb der dafür vorgesehenen mündlichen Hauptverhandlung vorgenommen werden und der Kläger muss dies ausdrücklich in der mündlichen Verhandlung rügen, ansonsten verliert er sein diesbezügliches Rügerecht¹⁷. Auch das Mündlichkeitsprinzip wird durch den Gerichtsbescheid oder das Verhandeln auch ohne Erscheinen eines oder beider Beteiligten durchbrochen¹⁸. Was sind also nach alledem noch die grundsätzlichen Unterschiede beider Verfahrensarten? Da kein reinrassiges System erkennbar ist¹⁹, sondern die FGO eine Mischform aus vielen Verfahrensarten ist und im Rahmen vieler Novellen verändert und die Struktur keineswegs klarer wurde, ist unklar was die grundsätzlichen Ziele der FGO

¹⁰ Herzog in Maunz/Dürig, Komm. z. GG, Loseblattsammlung, Stand: 41. Erg.Lief. Okt. 2002, Art. 20 Abschnitt V RN 15.

¹¹ Hierzu vgl. Tipke/Kruse, § 155 FGO RN 1.

¹² von Wedel in Schwarz, FGO, § 155 RN 4.

¹³ Dies überraschend: Schwarz in HHSp., § 155 FGO RN 31; Zu Recht: Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Auflage, § 22 RN 161, 174 ff.

¹⁴ Schwarz in HHSp., § 155 FGO RN 33; Tipke/Lang, § 22 RN 165 m. w. N.

¹⁵ zur Durchbrechung insoweit: Tipke/Lang, § 22 RN 187.

¹⁶ Schwarz in HHSp., § 155 FGO, RN 33; Tipke/Lang, § 22 RN 165 m. w. N.

¹⁷ Zöller, ZPO-Kommentar, 23. Auflage, § 295 RN 8.

¹⁸ vgl. auch Schwarz in HHSp., § 155 FGO RN 42 betr. der analogen Anwendung der §§ 415 – 444 ZPO trotz § 82 FGO; a. A.: insoweit von Wedel in Schwarz, § 155 RN 1.

¹⁹ Tipke/Kruse, § 155 FGO RN 1.

sind²⁰. Was macht die FGO aus? Welche Prinzipien dominieren sie? Sind Prinzipien noch anzuerkennen, wenn sie mannigfach durchbrochen sind, oder ab wann handelt es sich dann um einen undefinierbaren Gemischtwarenladen? Vielleicht gab es auch früher einmal ein klares oder jedenfalls klareres dogmatisches System in der FGO, das sich erkennbar von der ZPO trennen ließ, so dass man tatsächlich die Unterschiede beider Verfahrensordnungen erkennen konnte, so haben jedoch die Präklusionsregelungen den eventuell typisch zivilrechtlichen Beibringungsgrundsatz auch in der FGO erzeugt und die möglicherweise typisch zivilrechtliche Dispositionsmaxime steckt wohl schon immer in der alleinigen Antragsbefugnis des Klägers, an den das Gericht gebunden ist und nicht darüber hinaus gehen darf, §§ 65 I 2, 96 I 2 FGO und in der Macht des Klägers, den Antrag bzw. die Klage ganz oder teilweise jederzeit bis zu einer Entscheidung zurückzunehmen § 72 I, II FGO. Was also sollen die typischen Merkmale des FGO-Verfahrens und die des ZPO-Verfahrens sein? Dass – zu welchem Ergebnis man auch gelangt – die Streitverkündung nicht systemwidrig gegenüber der FGO ist²¹ - zeigt sich daraus, dass die Streitverkündung stets nur gegen Dritte, wie etwa im Beispielsfall 1 gegen den Vorberater A wirkt und daher das finanzgerichtliche Verfahren -mit Ausnahme der zu erteilenden Abschriften und der Anzahl der Ladungen- nicht tangiert. Ob nun Abschriften und Ladungen an einen beigetretenen Dritten noch zusätzlich zu erteilen sind und auch diesem rechtliches Gehör zu gewähren ist, kann keine Systemwidrigkeit der Streitverkündung bezüglich der FGO entstehen lassen. Ob in den zusätzlichen Abschriften und Ladungen so viel Arbeit für das Gericht liegt, wie *Freyberger* meint²², erscheint eher zweifelhaft, begründet indes keine Systemwidrigkeit bezüglich der FGO.

Gleichwohl gibt es Verfahrensarten in der ZPO, wie etwa die Widerklage oder den Vergleich als Vollstreckungstitel, deren sinngemäße Anwendung in der FGO keinen Sinn macht²³. Es kann aber nicht Ziel oder Aufgabe dieses Aufsatzes sein, für alle in Betracht kommenden Normen der ZPO zu prüfen, ob sie sinngemäß über § 155 FGO anwendbar sind oder nicht. Es genügt

²⁰ Ebenso: Schwarz in HHSp., § 155 FGO RN 32 ff.

²¹ zu dem Erfordernis: unterschiedlicher Grundentscheidungen beider Verfahrensordnungen vgl. Tipke/Kruse, § 155 FGO RN 1.

²² Freyberger in Vorwerk, Prozeßformularbuch, 6. Auflage, Kapitel 19 RN 18.

²³ Von Wedel in Schwarz, FGO, § 155 RN 4.

entsprechend dem gesteckten Thema hinsichtlich der Streitgenossenschaft nach § 74 ZPO aufzuzeigen, dass ein Ausschluss über § 155 FGO nicht gegeben ist, vielmehr aufgrund der Generalverweisung die sinngemäße²⁴ Anwendung der Regeln der Streitgenossenschaft nach § 74 ZPO zu bejahen ist.

Literaturmeinungen

Brandis verneint ohne weitere Begründung die Anwendbarkeit der Streitverkündungsregeln im finanzgerichtlichen Verfahren²⁵. Er schreibt insoweit wörtlich: "auf dieser Grundlage sind jedenfalls unanwendbar ZPO §§ 72 bis 74 (Streitverkündung), ..." ²⁶. *Brandis* benennt danach noch verschiedene andere Normen der ZPO, die nach seiner Ansicht nicht anwendbar sein sollen, wie etwa § 251 a ZPO (Entscheidung nach Lage der Akten), § 282 ZPO (formelle Darlegungs- und Beweislast, § 307 ZPO (Anerkenntnisurteil) und §§ 330 ff. ZPO (Versäumnisurteil). Ob die ZPO tatsächlich in den vorgenannten Verfahrensvorschriften grundsätzlich abweichend von der FGO ist, dass diese Regeln nicht sinngemäß Anwendung finden, erscheint zumindest teilweise sehr zweifelhaft. *Brandis* übersieht, dass § 155 FGO keine direkte Anwendung der ZPO-Regelungen vorsieht, sondern nur eine sinngemäße. Und dass es beispielsweise Entscheidungen nach Aktenlage im finanzgerichtlichen Verfahren längst gibt, ergibt sich einerseits durch den Gerichtsbescheid, § 91 FGO, andererseits auch daraus, dass die Beteiligten nicht erscheinen müssen (wenn nicht ausnahmsweise das persönliche Erscheinen eines Beteiligten angeordnet ist), so dass es in der Praxis durchaus Termine gibt, zu denen weder ein Vertreter der Finanzverwaltung erscheint, noch der Kläger. Da in den Ladungen der Hinweis enthalten ist, dass auch bei Fernbleiben eines Beteiligten verhandelt werden kann, ergeht in diesen Fällen selbstverständlich eine Entscheidung nach Lage der Akten. Warum also beispielsweise die sinngemäße Anwendung von § 251 a ZPO im finanzgerichtlichen Verfahren nach Auffassung von *Brandis* ausgeschlossen sein soll, wobei nichts anderes Gesetzeslage und tägliche Praxis ist, ist nicht nachvollziehbar. Auch dass die anderen vorgenannten und

²⁴ Zur sinngemäßen Anwendung: Schwarz in HHSp., § 155 RN 20.

²⁵ Brandis in Tipke/Kruse, § 155 RN 7; ebenso: Eggers, Der Finanzprozeß, RN 115.

²⁶ Brandis in Tipke/Kruse, § 155 FGO, RN 7.

von *Brandis* als unanwendbar gehaltenen ZPO-Vorschriften tatsächlich nicht über § 155 FGO sinngemäß anwendbar sind, erscheint mindestens zweifelhaft, kann jedoch hier nicht weiter vertieft werden, da dies den Rahmen sprengen würde. Wie jedenfalls das Beispiel zu § 251 a ZPO zeigt, werden eine Reihe durchaus sinngemäß anwendbarer Normen nur allzu leicht für unanwendbar gehalten. Dieser Fehler scheint *Brandis* auch hinsichtlich § 74 ZPO, der Streitverkündung unterlaufen zu sein.

Auch *Schwarz* meint, dass im finanzgerichtlichen Verfahren „jedenfalls die §§ 72 bis 74 ZPO über die Streitverkündung unanwendbar“ seien²⁷. Eine Begründung hierzu gibt auch er nicht. Wortgleich halten auch *Tipke/Kruse* die Regelungen über die Streitverkündung nach §§ 72 bis 74 ZPO für unanwendbar²⁸. Ebenso sprechen sich *Sauer/Schwarz* gegen die Anwendbarkeit einer Streitverkündung im finanzgerichtlichen Verfahren aus²⁹. *Sauer/Schwarz* meinen, für die Regelungen über die Streitverkündung seien „angesichts der besonderen Regelung der Beiladung in § 174 Abs. 5 AO und § 60 FGO im finanzgerichtlichen Verfahren kein Raum“ und verweisen insoweit auf die Entscheidung des BFH vom 06.02.1986³⁰. Ähnlich äußert sich auch *Koch*, der ausführt, dass ein Streitverkündung im finanzgerichtlichen Verfahren nicht anwendbar sein soll, da „insoweit die Sonderregelungen der FGO über die Beiladung (§ 60) und den Beitritt (§§ 61, 122) maßgebend sind“³¹.

Diese Schlussfolgerung ist im Hinblick auf die Generalklausel des § 155 FGO aber nur dann zwingend, wenn aufgrund der Sonderregelung der Beiladung keine Notwendigkeit für eine Streitverkündung besteht, diese also deren Regelungsgehalt vollständig abdeckt. Dies ist indes nicht der Fall.

Nach *Koch* soll „durch die Beiladung soll im Interesse der Verfahrensökonomie ermöglicht (einfache Beiladung) bzw. sichergestellt (notwendige Beiladung) werden, dass streitige Rechtsverhältnisse nicht nur zwischen den Hauptparteien, sondern auch gegenüber Dritten, deren rechtliche Interessen durch die Entscheidung berührt werden, einheitlich geordnet und

²⁷ Schwarz in HHSp., § 155 FGO RN 35.

²⁸ Tipke/Kruse, § 155 FGO RN 7.

²⁹ Sauer/Schwarz, *Wie führe ich einen Finanzgerichtsprozess?*, 5. Auflage, RN 245.

³⁰ Sauer/Schwarz, *Wie führe ich einen Finanzgerichtsprozess?*, RN 697.

³¹ Koch, Gräber, FGO, 5. Auflage, § 59 RN 1.

widersprüchliche Entscheidungen vermieden werden“³². Die Bestimmung des rechtlichen Interesses erfolgt nach Maßgabe des materiellen Steuerrechts, d.h. es muss sich um steuerliche Interessen handeln³³.

Die Streitverkündung verfolgt dagegen das Ziel, im Falle des Unterliegens des Streitverkünders dem Dritten, welchem der Streit verkündet wurde, die Einwendung abzuschneiden, der Streitverkünder habe den Erstprozeß, Finanzprozess, nicht ordnungsgemäß geführt³⁴. Die Streitverkündung im Erstprozess dient mithin der Prozessökonomie im Hinblick auf einen zivilrechtlichen Schadensersatzprozess.

Praxishinweis:

Nur selten tritt der Streitverkündete einem Partei im Erstprozess bei. Das Mittel der Streitverkündung hat daher vorwiegend die prozesstaktische Bedeutung. Denn der Streitverkündete hätte dem Prozess aufgrund der Streitverkündung und der mit ihr übersandten Abschrift der Klageschrift und etwaiger bereits gewechselter Schriftsätze als Streitverkündeter auf Seiten des Klägers oder Beklagten beitreten können, wenn er Fehler in der Prozessführung gesehen hätte oder weitere Angriffs- oder Verteidigungsmittel kannte, die bislang noch nicht vorgebracht waren. Unterlässt er jedoch seinen Beitritt als Streitverkündeter, so entlarvt sich seine etwaige Behauptung im gegen ihn gerichteten Folgeprozess, der Erstprozess sei falsch entschieden bzw. durch den Streitverkünder und seinen jetzigen Klagegegner falsch geführt worden als offensichtliche Schutzbehauptung. Denn wer angesichts der Streitverkündung dem Prozess nicht beitrifft, dem sind entweder die sich gegen ihn abzeichnenden Regressansprüche vollends egal oder der sieht keine weiteren Angriffs- oder Verteidigungsmittel, so dass es in beiden Fallvarianten sachgerecht ist, ihm den Einwand der unrichtigen Entscheidung oder der falschen Prozessführung gegenüber dem Streitverkünder abzuschneiden.

³² Koch, Gräber, FGO, 5. Auflage, § 60 RN 2.

³³ BFHE 86, 327; BFHE 115, 5

³⁴ Freyberger in Vorwerk, Prozessformularbuch, Kap. 19 RN 2.

Ein Schadensersatzanspruch berührt aber nicht rechtliche Interessen nach den Steuergesetzen, sondern nur solche nach zivilrechtlichem Schadensersatzrecht³⁵. Aus diesem Grund hat der BFH in einem Fall die Beiladung des früheren Prozessbevollmächtigten, zwecks evtl. nachfolgender Geltendmachung bestehender Schadensersatzansprüche, abgelehnt³⁶. Die Beiladung vermag daher die Streitverkündung nicht zu ersetzen³⁷, so dass allein aufgrund von bestehenden Sonderregelungen der FGO die Anwendbarkeit der Streitverkündung über § 155 FGO nicht abgelehnt werden kann.

Rechtsprechungsmeinungen

Der BFH hat sich in diversen Entscheidungen mit der Zulässigkeit der Nebenintervention³⁸ bzw. der Streitverkündung³⁹ im finanzgerichtlichen Verfahren beschäftigt und die Anwendbarkeit abgelehnt. Dass der BFH in mehreren Entscheidungen die Streitverkündung ablehnt, darf nicht darüber hinwegtäuschen, dass dies regelmäßig nur begründungslose Statements sind. Lediglich in der Entscheidung vom 07.03.1990 hat der BFH seine Auffassung wie folgt wörtlich begründet: „Für Streitverkündung oder Nebenintervention ist im finanzgerichtlichen Verfahren kein Raum. Das folgt zum einen aus § 59 der Finanzgerichtsordnung (FGO), der die §§ 66 und 72 bis 74 der Zivilprozessordnung nicht erwähnt und damit für den Geltungsbereich der FGO ausschließt, zum anderen aus der Eigentümlichkeit des finanzgerichtlichen Verfahrens. Dieses sieht als einzige Form der Prozessbeteiligung Dritter neben dem Beitritt (§61 FGO)⁴⁰ nur die Beiladung (§ 60 FGO) vor und ist auch insoweit auf Rechtsschutzgewährung im Bereich des Abgabenrechts beschränkt. Der Streitfall gibt keine Veranlassung, diese von

³⁵ Vgl. Koch, Gräber, FGO, 5. Auflage, § 60 RN 15.

³⁶ BFH, Beschluß vom 05.02.1988, VI B 56/87, BFH/NV 1988, 455.

³⁷ Vgl. zur Regelung in der VwGO, Kopp/Schenke, VwGO, 11. Auflage, § 64 RN 2, § 65 RN 2.

³⁸ BFH, Beschluß vom 07.03.1990, X B 87/89, BFH/NV 1990, 787, 788, BFH, Beschluß vom 23.5.1997, IX S 12/96, BFH/NV 1997, 792.

³⁹ BFH, Beschluß vom 07.03.1990, X B 87/89, BFH/NV 1990, 787, 788, BFH, Urteil vom 20.02.1970, - III R 75/66-, BFHE 98, 553 = BStBl. 1970 II, 484, 487; BFH Beschluß vom 17.04.1986, - IX B 59/85 -, BFH/NV 1986, 745; BFH, Urteil vom 24.11.1978, - III R 81/76 -, BFH BStBl. 1979 II, 255;

⁴⁰ § 61 FGO mit Wirkung zum 01.01.1996 aufgehoben durch Gesetz vom 24.06.1994, BGBl 1994 I, 1395, 1403.

Rechtsprechung und Literatur einhellig vertretene Ansicht in Zweifel zu ziehen.“ Aus der Analyse der Entscheidung kristallisieren sich drei Begründungselemente heraus: 1. die Streitverkündung soll wegen § 59 FGO ausgeschlossen sein; 2. dies soll sich aus der Eigentümlichkeit der FGO ergeben und 3. weil es keine andere Auffassungen gibt, wird auch nicht darüber nachgedacht und nicht das Gesetz ausgelegt. Mindermeinungen scheint der BFH jedenfalls in diesem Punkt nicht vertreten zu wollen – wenn er sich sonst doch immer einhelligen anderen Auffassungen anschließen würde!?! So funktioniert Auslegung und Gesetzesanwendung nicht – oder besser gesagt: So sollte sie nicht funktionieren! Dass das letzte Argument kein taugliches Begründungselement für eine Auslegung ist, liegt evident auf der Hand. Dass niemand diese Auffassung vertritt, heißt nun nicht, dass sie nicht richtig wäre. Jedem neuen Ansatz, jedem neuen Gedankengang wäre der Erfolg versagt, nur weil es bislang niemand so gesehen hat. Ein solcher Ansatz kann niemals in einer fachlichen, wissenschaftlichen oder juristischen Diskussion überzeugen. Was veranlasst jedoch den BFH ein solch unfachliches Scheinargument in einer Entscheidungsbegründung zu bringen? Dann traut er wohl –und dies zu Recht– seinen ersten beiden Argumenten noch nicht genügend Überzeugungskraft zu, denn niemand, der von zwei guten Argumenten und deren Richtigkeit überzeugt ist, bringt ein drittes, völlig unfachliches, zur weiteren Stützung seiner bisherigen Argumentation.

Was ist von diesen beiden erstgenannten Begründungselementen des BFH im Einzelnen zu halten:

a) § 59 FGO

§ 59 FGO erklärt die Regeln über die Streitgenossenschaft gemäß §§ 59 bis 63 ZPO für entsprechend anwendbar. Zur Streitverkündung sagt er nichts. § 59 FGO lautet wie folgt wörtlich: „Die Vorschriften der §§ 59 bis 63 der Zivilprozessordnung über die Streitgenossenschaft sind sinngemäß anzuwenden“. Damit enthält er keine Aussage dahingehend, dass nur Vorschriften über die Streitgenossenschaft anwendbar seien, noch enthält er einen sonst abschließenden Hinweis. Auch kann man nicht aus der Formulierung entnehmen, er sei abschließend hinsichtlich der entsprechenden Beteiligung Dritter an dem Finanzrechtsstreit bezüglich sinngemäßer Anwendbarkeiten der ZPO-Regelungen gemeint, da der

Gesetzgeber es auch übersehen haben kann, eine entsprechende Anwendung der Streitverkündungsregelungen in die FGO aufzunehmen, also insoweit der klassische Fall der Regelungslücke für eine analoge Anwendung vorläge, wenn es die Generalverweisung in § 155 FGO nicht gäbe. Jedenfalls lässt sich aus den Motiven des Gesetzgebers nicht entnehmen, dass er die Streitverkündung bewusst nicht für entsprechend anwendbar im Finanzrechtsstreit ansah und er deshalb § 59 FGO so formulierte. Insbesondere ist die Streitgenossenschaft etwas anderes als die Streitverkündung. Es ist also keineswegs zwingend, wenn man über Streitgenossenschaft nachdenkt und insoweit die entsprechende Anwendbarkeit der zivilprozessualen Regeln in § 59 FGO normiert, an einen ganz anderen Fall, nämlich den der Streitverkündung zu denken und sich zu dessen Anwendbarkeit oder Unanwendbarkeit zu äußern. Denn die Streitgenossenschaft betrifft den Fall, dass auf Kläger- oder Beklagtenseite mehrere Personen bzw. Finanzämter beteiligt sind, sog. subj. Klagehäufung⁴¹. Bei der einfachen Streitgenossenschaft sind aus ökonomischen Gründen die Verfahren zusammenzufassen und bei der notwendigen Streitgenossenschaft aus zwingenden rechtlichen Gründen, § 62 FGO⁴². Zur Streitgenossenschaft im Finanzrechtsstreit kommt es durch gemeinsame Klageerhebung oder durch eine Klage gegen mehrere Finanzämter, durch Verbindung mehrerer Verfahren nach § 73 FGO, durch Beitritt nach § 122 II FGO, u.U. durch Gesamtrechtsnachfolge, wenn der Kläger verstirbt und mehrere Erben den Prozeß fortführen⁴³. Dies sind völlig andere Sachverhalte als der der Streitverkündung, in dem der Kläger einen Anspruch (meist Schadenersatzanspruch) für den Fall des Unterliegens gegen den Streitverkündeten zu haben glaubt und ihm –den Folgeprozess insoweit vorbereitend- den Einwand im Folgeprozess abschneiden will, er habe den finanzgerichtlichen Erstprozess schlecht oder fehlerhaft geführt und deswegen sei dieser falsch entschieden und ein Schadenersatzanspruch gegen ihn –den Streitverkündeten- bestünde mangels Schaden nicht bzw. er habe ihn nicht schuldhaft verursacht bzw. dieser sei wegen des Eigenverschulden des Klägers (schlechte Prozessführung) nicht ersatzfähig. Hier wird also vom Gericht § 59 FGO ist vielmehr neutral gegenüber der Streitverkündung. Weder

⁴¹ Brandt in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht, AO/FGO-Kommentar, Loseblattsammlung, Stand: 39. Erg.Lief. Jan. 2003, § 59 FGO RN 19

⁴² Brandt in Beermann, § 59 FGO RN 20.

⁴³ Brandt in Beermann, § 59 FGO RN 30.

können aus § 59 FGO Argumente für noch gegen die entsprechende Anwendbarkeit der Streitverkündungsregelung nach § 74 ZPO gefunden werden. Die Argumentation des BFH ist insoweit nicht schlüssig. Vielmehr übersieht er, dass § 155 FGO eine entsprechende Anwendbarkeit aller ZPO-Regeln statuiert, soweit sie nicht der Eigenart des finanzgerichtlichen Verfahrens zuwiderlaufen. Insoweit heißt es in § 155 FGO einschränkend bezüglich der Anwendbarkeit der ZPO wie folgt wörtlich: „soweit die grundsätzlichen Unterschiede der beiden Verfahrensarten (gemeint sind FGO und ZPO) es (gemeint ist die sinngemäße Anwendbarkeit der betreffenden ZPO-Norm) nicht ausschließen.“ Damit kommt man bei zutreffender Gesetzesanwendung zum Gegenteil dessen, was der BFH in obiger Entscheidung als Begründung anführte: Grundsätzlich ist die Streitverkündung, § 74 ZPO, sinngemäß über § 155 FGO im finanzgerichtlichen Verfahren anwendbar. Die einzige Voraussetzung, die § 155 FGO normiert, dass nämlich die FGO keine Bestimmung insoweit über das Verfahren enthält, ist bereits, wie oben dargelegt, erfüllt, denn es gibt in der FGO keine Regelung über die Streitverkündung. Dieser Grundsatz kann aber ausnahmsweise nicht gelten, wenn der „Soweit“-Satz eingreift. Dazu unter b).

b) Eigentümlichkeit des Finanzgerichtlichen Verfahrens

Dies setzt voraus, dass diese Einschränkung in § 155 FGO verfassungsrechtlich zulässig bzw. wirksam ist⁴⁴. Für die weitere Prüfung hier einmal deren Wirksamkeit für eine logische Sekunde unterstellt, wäre die Regelung der Streitverkündung nicht anwendbar, wenn also die Eigenart des Steuerprozesses eine Abweichung von der ZPO insoweit verlangt⁴⁵. Dann müsste man die Eigenart der FGO definieren und wissen, was die Streitverkündung ist und wie sie wirkt und dann prüfen, ob sie im Widerspruch zu den FGO-Regeln steht und die Durchführung des finanzgerichtlichen Verfahrens behindert, erschwert, den Grundgedanken der FGO zuwiderläuft oder ähnlich störend sich auswirkt. Da die Streitverkündung sich jedoch in dem laufenden Finanzgerichtsprozess in der Praxis sich wohl in den meisten Fällen nicht auswirkt, da der Streitverkündete nicht beitreten wird, falls er aber beitrifft lediglich ein weiterer Beteiligter im Rahmen der Sachverhaltsaufklärung vorträgt und damit den Amtsermittlungsgrundsatz unterstützt und ggf. noch

⁴⁴ Vgl. oben, Punkt 2.

⁴⁵ v. Groll in Gräber, FGO, § 155 RN1; a.M: Kopp/Schenke, VwGO-Kimmentar, 12. Auflage, § 173 RN 2.

weitere Argumente liefert, hierbei also der Rechtsfindung dient, können also schlimmstenfalls keine Wirkungen von einem nicht beitretenden und bestenfalls den Prozess fördernde Effekte im Falle eines Beitritts und entsprechenden Sach- oder Rechtsvortrags von dem beigetretenen Streitverkündeten ausgehen. Wie soll dies dem Wesen oder der Eigenart des finanzgerichtlichen Verfahrens widersprechen?

Wollte man aber dem nicht folgen, dass die Streitverkündung nicht dem Wesen der FGO widerspreche, bleibt immer noch zu prüfen, wie die entsprechende Anwendung des § 74 ZPO aussehen könnte⁴⁶. Denn § 155 FGO statuiert nicht die unmittelbare, sondern bloß die entsprechende Anwendung des § 74 ZPO, so dass die Frage bliebe, ob und wie er für die Eigenarten des finanzgerichtlichen Verfahrens angepasst werden müsste, damit er nicht den FGO-Grundsätzen widerspricht.

In dem Urteil des BFH vom 20.02.1970⁴⁷ führt der BFH ein weiteres Argument an, warum aus seiner Sicht die Streitverkündung nicht zulässig sein soll. Er verweist insoweit auf die Vorschriften der FGO über die Beiladung und den Beitritt und schließt daraus, sowie „aus der Tatsache, dass das gegen ein Finanzamt ergehende Urteil auch gegenüber dem für das Finanzamt zuständige Land wirkt“ (§ 110 Abs. 1 FGO), dass eine Streitverkündung im finanzgerichtlichen Verfahren nicht in Betracht kommen kann⁴⁸. Der Hinweis des BFH auf Beiladungen und Beitritt, wovon § 61 FGO aufgehoben wurde, jedoch die Beiladung nach § 60 FGO sowie der Beitritt nach § 122 FGO noch anwendbar ist, sollen möglicherweise, ohne dass der BFH dies ausspricht, bedeuten, dass die Regelungen über die Beteiligten abschließend sein sollen⁴⁹. Wäre dem so, wäre der Anwendungsbereich des § 155 FGO verschlossen, da § 155 FGO eine Regelungslücke voraussetzt. Es ergibt sich jedoch an keiner Stelle des Gesetzes, dass diese Regelungen abschließend sein sollen. Zudem erfüllt die Beiladung wie aufgezeigt auch nur zum Teil den Regelungsgehalt der Streitverkündung⁵⁰. Der BFH hat dies auch nicht in dem

⁴⁶ Schwarz in HHSp., § 155 RN 20.

⁴⁷ BFH, Urteil vom 20.02.1970, - III R 75/66 -, BStBl. 1970 II, 484.

⁴⁸ BFH, Urteil vom 20.02.1970, - III R 75/66, BStBl. 1970 II, 484, 487.

⁴⁹ Vgl. oben unter 3. a.E.

⁵⁰ Vgl. oben unter 3. a.E.

Urteil vom 20.02.1970 angedeutet. Was er sonst mit dem Hinweis auf die Beiladung und den Beitritt meint, bleibt in der Entscheidung völlig unklar.

Auch der Umstand, dass das Urteil gegen die öffentlich-rechtliche Körperschaft, der die beteiligte Finanzbehörde angehört, wirkt, § 110 Abs. 1 Satz 2 FGO, und damit die Streitverkündung im Einzelfall möglicherweise überflüssig oder vielleicht auch unzulässig macht, wenn neben einem Rechtsstreit gegen das betreffende Finanzamt auch gegenüber dem betreffenden Land der Streit verkündet wird, ist indes kein Argument gegen die Streitverkündung per se, sondern möglicherweise nur ein Argument gegen die Streitverkündung gegenüber der betroffenen Körperschaft, dem der Beklagte angehört. Sind jedoch verschiedene Finanzämter verschiedener Bundesländer beteiligt, ist keineswegs einzusehen, warum eine Streitverkündung gegenüber dem Bundesland, dessen Finanzamt nicht beklagt ist, unzulässig sein soll. Ebenso ist es vorstellbar, dass auch das Land, dem das beklagte Finanzamt angehört, den Streit verkündet bekommt:

Beispiel 2:

Der Betriebsprüfer öffnet bei der Steuerpflichtigen S-GmbH im Rahmen der Betriebsprüfung einige Schränke und glaubt bei der rechtswidrigen, ungenehmigten Durchsicht des Inhalts der Schränke einen Hinterziehungssachverhalt entdeckt zu haben. Er informiert die Steuerfahndung, die wegen der angeblichen Gefahr im Verzug ohne Durchsuchungsbeschluss erscheint und verursacht bei dem Unternehmen der S-GmbH einen erheblichen Ruf- und Imageschaden bei Geschäftsfreunden und Kunden. Hätte sich der Betriebsprüfer ordnungsgemäß verhalten und nicht rechtswidrig ohne Erlaubnis die Schränke nicht geöffnet, hätte er die Unterlagen nicht gesehen. Hätte er sie gesehen und den Geschäftsführer nach dem Inhalt und der Bedeutung der Unterlagen gefragt, hätte er ohne Probleme erkennen können, dass kein Hinterziehungssachverhalt vorliegt. Obwohl der Hinterziehungssachverhalt vollständig ausgeräumt ist, glaubt der Betriebsprüfer hieran nicht und versucht gesichtswahrend eine Hinzuschätzung vorzunehmen. Der Einspruch gegen die Zuschätzung blieb erfolglos.

Lösungsvorschlag:

Hier hat der Steuerpflichtige eine Klage wegen der rechtswidrigen Zuschätzungen vorzunehmen. In dem finanzgerichtlichen Verfahren wird er, da der Hinterziehungssachverhalt vollständig ausgeräumt ist, obsiegen, da das Finanzamt nicht der ihm obliegenden Beweislast (Feststellungslast) nachkommen kann. Eine Streitverkündung ist, auch wenn das Urteil gegenüber der betreffenden öffentlich-rechtlichen Körperschaft wirkt, dem die beklagte Finanzbehörde angehört, § 110 Abs. 1 Satz 2 FGO, im Hinblick auf den möglichen Amtshaftungsanspruch wegen des durch den Betriebsprüfer verursachten Ruf- und Imageschadens bei Geschäftsfreunden und Kunden notwendig, Art. 34 GG, § 839 BGB i. V. m. § 155 FGO i. V. m. § 74 ZPO. Denn Streitgegenstand war nur die Zuschätzung und nicht die Feststellung einer schadensersatzauslösenden Sorgfaltspflichtverletzung des Betriebsprüfers. Durch die Vorschrift des § 110 Abs. 1 Satz 2 FGO soll nur die Frage geklärt werden, welche öffentlich-rechtliche Körperschaft für die Verpflichtungen einzustehen hat, die sich aus dem jeweiligen finanzgerichtlichen Urteil für die Verwaltung ergeben können⁵¹.

Im Ergebnis bedarf es jedoch keiner Anpassung über die entsprechende Anwendung, da die Streitverkündung nicht systemwidrig ist. Wie die Regeln über die Streitgenossenschaft und Beiladung zeigen, ging der Gesetzgeber selbst von einer möglichen Mehrheit von Klägern und Beklagten aus. Auch die Möglichkeit der Beteiligung von Dritten, nämlich (einfach oder notwendig) Beizuladenden erkannte der Gesetzgeber. Und er erkannte, dass Dritte von Amts wegen oder auf Antrag bei der Streitverkündung wie auch bei der Beiladung mit in das Verfahren gezogen werden könnten. Da ist es bezüglich der Streitverkündung nicht systemwidrig, dass hier die Beteiligten Dritte ebenfalls auf Antrag, nämlich durch Antrag auf Zustellung der Streitverkündung Dritte ins Boot ziehen können.

⁵¹ Vgl. BT-DS IV/1446, 56.

So bleibt festzustellen, dass keines der vom BFH zur Ablehnung der entsprechenden Anwendbarkeit gegebenen Begründungselemente, weder allein, noch in ihrer Addition, durchgreift.

Praxishinweis:

Im Regelfall wird nur der Kläger mögliche Ersatzansprüche gegen Dritte (steuerliche (Vor-) Berater) haben. Im Regelfall wird daher nur er eine Streitverkündung vornehmen.

BFH/NV 86, 476 (BFH, Urteil vom 06.02.1986 – VII R 61 – 62/85 – zitiert bei Sauer/Schwarz RN 697.

Das FG Baden-Württemberg meint, eine Streitverkündung gäbe es im finanzgerichtlichen Verfahren nicht⁵². Es lehnte daher die beantragte Streitverkündung in einem dem Beispielsfall 1 ähnlichen Fall einfach ab⁵³. Eine fachliche Begründung gab es leider nicht⁵⁴. Die Entscheidung zeigt, dass das Gericht das Wesen der Streitverkündung ebenfalls nicht erfasst hat. Denn ob eine Interventionswirkung eintritt, prüft nicht das Finanzgericht, sondern das im Folgeprozess zuständige Amts- oder Landgericht. Wirkungen, die den Finanzgerichtsprozess beeinflussen oder gar beeinträchtigen könnten, gehen nicht von der Streitverkündung aus. Die Wirkungen entstehen erst im Folgeprozess, der in der Regel ein Zivilprozess sein wird wie im Beispielsfall 1. Wie hier die Streitverkündung dem Wesen nach der Verfahrensart „Finanzgerichtsprozess“ zuwiderlaufen soll, ist nicht ersichtlich. Warum also die entsprechende Anwendbarkeit der Streitverkündungsregel gemäß § 74 ZPO nach § 155 FGO ausgeschlossen sein soll, ist nicht verständlich.

Interessant ist schließlich die Frage noch, ob die Streitverkündung aus anderen Gründen ausgeschlossen sein könnte. Vielleicht könnte man sogar eine vermeintliche Systemwidrigkeit unter Berufung auf eine mögliche Verletzung des Steuergeheimnisses zu konstruieren versuchen, indem man problematisiert, das finanzgerichtliche Verfahren und die Streitverkündung

⁵² FG Baden-Württemberg, - 7 K 51/01-, nicht veröffentlicht.

⁵³ FG Baden-Württemberg, - 7 K 51/01-, nicht veröffentlicht.

⁵⁴ FG Baden-Württemberg, - 7 K 51/01-, nicht veröffentlicht.

passten nicht zueinander, weil der Streitverkündete den Sachverhalt erfährt und damit das Steuergeheimnis nach § 30 AO gefährdet sei. Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass derjenige, der den Antrag auf Streitverkündung stellt, damit auch stillschweigend auf die Einhaltung seines Steuergeheimnisses gegenüber dem Streitverkündeten verzichtet, denn er beantragt gerade damit, dass die Klageschrift mit dem Sachverhalt und allen wesentlichen Schriftstücken und Anlagen dem Streitverkündeten zum Zwecke der Streitverkündung zugestellt wird. Wenn nun nicht der Kläger, wie wohl zumeist, sondern ein anderer Beteiligter, etwa ein Beigeladener oder der Beklagte die Streitverkündung vornimmt, lässt sich prüfen, ob der Antrag Sinn macht oder bloß z.B. rechtsmissbräuchlich allein in Schädigungs- bzw. in Veröffentlichungsabsicht der streitgegenständlichen Sachverhalte an Dritte zugestellt werden soll und daher der Antrag ausnahmsweise abzulehnen wäre. Soweit aber hier evident an mögliche Regressverpflichtete zugestellt wird, dürfte nichts gegen eine solche Zustellung sprechen. Denn insoweit liegen befugte Offenbarungen im Sinn des § 30 IV AO vor, bzw. schon ggf. überhaupt keine Offenbarung, weil der Streitverkündete als Vorberater den Sachverhalt bereits kennt. Schließlich ist zu bedenken, dass die Hauptverhandlung öffentlich ist und jeder Dritte sie als Zuschauer miterleben kann. Ob da durch die Übersendung der Klageschrift bzw. aller bis zu diesem Zeitpunkt gewechselten Schriftsätze tatsächlich eine Verletzung des Steuergeheimnisses im Sinn des § 30 AO vorliegen kann, erscheint schon mehr als fraglich.

Was ist eigentlich eine Streitverkündung?

Droht jemand in einem Prozess zu unterliegen und glaubt er in diesem Fall Regressansprüche gegen einen Dritten zu haben, kann er diesem den Streit verkünden. Prozessual tritt gegenüber dem Streitverkündeten die Interventionswirkung nach § 68 ZPO ab dem Zeitpunkt der Zustellung der Streitverkündung ein. Ob die Voraussetzungen der wirksamen Streitverkündung vorliegen, wird erst in dem Folgeprozess gegen den Streitverkündeten geprüft, da erst hier die Interventionswirkung zu prüfen ist⁵⁵.

⁵⁵ Freyberger in Vorwerk, Prozessformularbuch, Kap. 19, RN 36.

Abgrenzung Streitverkündung von Nebenintervention

Im Zivilrecht kann bei der Nebenintervention ein Dritter, der ein rechtliches Interesse daran hat, dass eine Partei obsiegt, sich im eigenen Namen an diesem fremden Prozess beteiligen und eine Partei unterstützen, sog. Streithilfe, §§ 66-71 ZPO⁵⁶. Der Beitritt des Streithelfers erfolgt durch Erklärung gegenüber dem Gericht⁵⁷. Ob die Voraussetzungen gegeben sind, wird nur auf Rüge geprüft. Lediglich die persönlichen Prozesshandlungsvoraussetzungen werden von Amts wegen geprüft. Durch den Beitritt erlangt der Streithelfer eine Rechtsposition, so dass er wirksam Prozesshandlungen vornehmen kann, so als hätte die Hauptpartei sie vorgenommen⁵⁸. Der Nebenintervenient kann jedoch nur solche Prozesshandlungen vornehmen, die nicht im Widerspruch zur Hauptpartei stehen⁵⁹. Vielmehr kann er nur die Prozesshandlungen im Rahmen der Klage vornehmen, so wie sie vom Kläger erhoben wurde⁶⁰. Er kann insbesondere keine Rechtshandlungen vornehmen, durch die die Instanz beendet wird (Anerkenntnis, Erledigungserklärung, Vergleich, Klage- oder Rechtsmittelrücknahme) oder die die Klage in ihrem Wesen verändern (Teilanerkenntnis, Teilrücknahme etc., Klageänderung, Klageerweiterung, Widerklage)⁶¹. Da der Nebenintervenient nicht Partei wird, kann er als Zeuge vernommen werden, soweit nicht die Voraussetzungen des § 69 ZPO vorliegen⁶². Er kann also umgekehrt sich nicht aus seiner Zeugenpflicht in die Nebenintervention flüchten, nur weil er etwa nicht aussagen will. Überhaupt werden durch die Nebenintervention nur prozessuale Befugnisse verliehen; materiell-rechtliche Handlungen wie etwa die Ausübung von Gestaltungsrechten, Aufrechnungen mit Forderungen der Hauptpartei sind dadurch nicht möglich⁶³. Die Fristen laufen nur im Verhältnis zur Hauptpartei⁶⁴. Diese Fristen wirken für und gegen den Nebenintervenienten⁶⁵. Mangels

⁵⁶ Zöller, ZPO, 23. Auflage, § 66 RN 1.

⁵⁷ Thomas/Putzo, ZPO-Kommentar, 22. Auflage, § 70 RN 2.

⁵⁸ Zöller, ZPO, 23. Auflage, § 67 RN 2.

⁵⁹ Zöller, ZPO, 23. Auflage, § 67 RN 9.

⁶⁰ Zöller, ZPO, 23. Auflage, § 67 RN 9a-9c.

⁶¹ Zöller, ZPO, 23. Auflage, § 67 RN 9a.

⁶² Zöller, ZPO, 23. Auflage, § 67 RN 1.

⁶³ Zöller, ZPO, 23. Auflage, § 67 RN 11.

⁶⁴ Zöller, ZPO, 23. Auflage, § 67 RN 5.

⁶⁵ Zöller, ZPO, 23. Auflage, § 67 RN 5.

Parteistellung kann dem Nebenintervenienten nichts zugesprochen werden, genauso wenig, wie er verurteilt werden kann⁶⁶.

Abgrenzung Nebenintervention, Streitverkündung und Beiladung

Ein Dritter, der ein rechtliches Interesse daran hat, dass eine Partei obsiegt (weil er einer Partei im Falle ihres Unterliegens z.B. regresspflichtig wäre) und er sich deshalb an einem fremden Zivilrechtsstreit beteiligen möchte, kann von sich aus dem Prozess beitreten, um eine Partei zu unterstützen, Nebenintervention, §§ 66 ff. ZPO.

Zum anderen kann eine Partei einen Dritten förmlich von einem anhängigen Prozeß benachrichtigen, um die für sie günstigen Interventionswirkungen gegenüber einem Dritten auszulösen, Streitverkündung, § 74 ZPO.

Das Finanzgericht kann nach § 60 I 1 FGO von Amts wegen oder auf Antrag andere beiladen, deren rechtliche Interessen nach den Steuergesetzen durch die Entscheidung berührt werden, insbesondere solche, die nach den Steuergesetzen neben dem Steuerpflichtigen haften⁶⁷. Vor der Beiladung ist der Steuerpflichtige zu hören, wenn er am Verfahren beteiligt ist.

Bei der Beiladung ist zwischen der einfachen (§ 60 I, II FGO) und der notwendigen Beiladung (§ 60 III FGO) zu unterscheiden⁶⁸. Die einfache Beiladung erfolgt aus prozessökonomischen Gründen, etwa um sich widersprechende Entscheidungen zu vermeiden oder weitere streitige Verfahren zu vermeiden⁶⁹. Durch die Beiladung soll im Interesse der Prozessökonomie ermöglicht (einfache Beiladung) bzw. sichergestellt (notwendige Beiladung) werden, dass streitige Rechtsverhältnisse nicht nur zwischen den Hauptbeteiligten, sondern auch gegenüber Dritten, deren

⁶⁶ Zöller, ZPO, 23. Auflage, § 67 RN 1.

⁶⁷ Stahl-Sura in Steuerliches Vertrages- und Formularbuch, 4. Auflage, D. 2.05 RN 2.

⁶⁸ Stahl-Sura, D 2.05 RN 1 ff.

⁶⁹ zum Zweck der Beiladung: Stober, Beiladung im Verwaltungsprozeß, in Menger-Festschrift, S. 401, 406 ff. m.w.N.

rechtliche Interessen durch die Entscheidung berührt werden, einheitlich geordnet und widersprüchliche Entscheidungen vermieden werden⁷⁰.

Der auffälligste formale Unterschied zwischen Beiladung einerseits und Streitverkündung bzw. Wirkung wie bei der Nebenintervention andererseits ist, dass das Gericht bei der einfachen und notwendigen Beiladung allein tätig werden kann um einen Dritten in den Prozeß zu ziehen. Dies geht bei der Nebenintervention und bei der Streitverkündung nicht. Bei ersterer wird der Nebenintervenient (Streithelfer) von sich aus durch Erklärung gegenüber dem Gericht tätig, während bei der Streitverkündung der Streitverkünder über das Gericht dem Dritten den Streit verkündet und ihn so in den Prozess zieht⁷¹. Materiell-rechtlich unterscheidet sich die Beiladung dadurch von der Streitverkündung, dass die Interventionswirkung der Streitverkündung nur im Innenverhältnis zwischen Streitverkünder und Streitverkündeten wirkt, während der Beigeladene an das zwischen den Beteiligten ergehende Urteil gebunden ist⁷².

Auf die Tatsache, dass die Beiladung den Regelungsgehalt der Streitverkündung nur zum Teil ausfüllt, wurde bereits hingewiesen⁷³.

Parallelen in der AO

Die Streitverkündung ist im Verfahrensrecht der AO keineswegs ein systemfremdes Gebilde. Denn § 316 AO kennt die Streitverkündung. Nach § 316 Abs. 3 AO sind die §§ 841 bis 843 der Zivilprozessordnung anzuwenden sind. Nach § 841 ZPO besteht sogar eine Pflicht zur Streitverkündung⁷⁴. *Kruse* schreibt insoweit wörtlich: "über die Form der Streitverkündung s. § 73 ZPO. Die Wirkungen der Streitverkündung ergeben sich aus § 74 ZPO. Unterlässt der Pfändungspfandgläubiger die Streitverkündung, so ist er dem Vollstreckungsschuldner zum Ersatz des daraus entstandenen Schadens

⁷⁰ Koch in Gräber, § 60 RN 2.

⁷¹ Bettermann, Streitgenossenschaft, Beiladung Nebenintervention und Streitverkündung, ZZP 90 (1977), 121.

⁷² Bettermann, ZZP 90 (1977), 121, 128.

⁷³ Vgl. oben unter 3. a.E.

⁷⁴ Kruse in Tipke/Kruse, § 316 AO RN 18 ff., 19.

verpflichtet. Hat der Pfändungspfandgläubiger den Prozess verloren, so muss er beweisen, dass der Prozess auch bei Streitverkündung verlorengegangen wäre."⁷⁵

Danach muss also der Pfändungspfandgläubiger, d.h. die Finanzverwaltung, dem Schuldner, Steuerpflichtigen, im Fall der Einklagung der gepfändeten Forderung den Streit verkünden. Unterlässt der Pfändungspfandgläubiger dies, so macht er sich ggf. zivilrechtlich schadenersatzpflichtig.

Fazit

Es ist nach alledem nicht erkennbar, warum die Generalverweisung in § 155 FGO sich nicht auch auf die Streitverkündung nach §§ 72 ff. ZPO beziehen soll.

Was hat das Finanzgericht auch zu verlieren? Der Steuerberater, dem im Beispielsfall 1 der Kläger den Streit verkünden wollte, kann danach den Streit auf Seiten des Beklagten und des Klägers beitreten und vortragen. Ob er beitrifft, ist nicht klar. In den meisten Verfahren, in denen eine Streitverkündung vorgenommen wird, tritt der Streitverkündete nicht einmal bei, so dass das Verfahren danach mit den bisherigen Prozessbeteiligten fortgesetzt werden kann, ohne dass der Streitverkündete noch jemals eine Beachtung erhalte. Er wird lediglich bei Ladungen usw. und beim Schriftverkehr als Verteiler mitberücksichtigt⁷⁶. Was der Streitverkündete mit den Schreiben und den Ladungen macht, kann dahinstehen; jedenfalls wird dem Streitverkündeten in dem sich anschließenden zivilgerichtlichen Schadenersatzprozess der Einwand abgeschnitten, das finanzgerichtliche Verfahren sei nicht richtig oder nicht ordentlich geführt worden. Warum dies systemfremd oder für das

⁷⁵ Kruse in Tipke/Kruse, § 316 AO, RN 19.

⁷⁶ Thomas/Putzo, ZPO-Kommentar, 22. Auflage, § 67 RN 8; A.A. bezüglich des Arbeitsumfangs für das Gericht durch die Streitverkündung: Freyberger in Vorwerk, Prozessformularbuch, Kap. 19 RN 18, der auf die umfangreicheren Schriftsätze in den Streitverkündungsfällen hinweist. Dieser größere Umfang betrifft i.d.R. nur den Streitverkündungsschriftsatz. Mehrarbeit kommt tatsächlich auf das Gericht und alle Beteiligten zu, wenn der Streitverkündete beitrifft und Schriftsätze einreicht, Beweisanträge stellt etc. Dies ist jedoch das Tribut, das stets an mehr Aufklärung und mehr Sachvortrag zu zollen ist.

finanzgerichtliche Verfahren störend sein soll, ist nicht verständlich. Im Gegenteil: Tritt der Streitverkündete bei, kann vielleicht auch er etwas zum Sachverhalt sagen. Dies erhellt vielleicht den Sachverhalt und dürfte doch letztendlich auch im Sinne der FGO und des angerufenen Gerichts sein.

Die beabsichtigten Wirkungen treten erst im Folgeprozess (meist der zivilrechtliche Schadenersatzprozess) ein. Derartige, in einem späteren zivilgerichtlichen Verfahren zu erörternden Streitigkeiten können aber auch der Finanzverwaltung gleichgültig sein und tangieren das finanzgerichtliche Verfahren nicht. Da § 30 AO lediglich den Schutzbereich des Steuerpflichtigen berührt dieser aber jedoch darauf verzichten kann und hier im Rahmen der Streitverkündung natürlich auch darauf verzichtet, stehen öffentlich-rechtliche Vorschriften oder andere Gedanken aus der AO oder FGO der Streitverkündung nicht entgegen. Wie aus § 316 Abs. 3 der AO zu entnehmen, ist die Streitverkündung auch ein normales und in der AO ein vorgesehenes Rechtsinstitut. Warum sollte sie also auch nicht in der FGO gelten?

Richtiger bzw. spätester Zeitpunkt der Streitverkündung

Die Streitverkündung kann frühestens mit der Klageerhebung und muss vor einer Entscheidung des Gerichts ergehen. Eine Streitverkündung erst im Revisionsverfahren hält der BFH für unzulässig⁷⁷

Richtiger Zeitpunkt wäre so früh wie möglich, damit in einem eventuellen Folgeprozess gegen den Streitverkündeten die Interventionswirkungen anerkannt werden.

Ab Urteilsverkündung kann die Streitverkündung die gewünschte Interventionswirkung nicht mehr erreichen, wenn das Urteil rechtskräftig wird. Unzulässig wäre daher der Antrag auf Zustellung zwecks Streitverkündung, wenn das Urteil des FG rechtskräftig ist, also die Rechtsmittelfristen abgelaufen sind und nicht etwa gleichzeitig Wiedereinsetzungsantrag in den vorigen

⁷⁷ BFH, Beschluß vom 06.02.1986, - VII R 61 – 62/85 -, BFH/NV 1986, 476.

Stand nach § 56 FGO oder ein Wiederaufnahmeantrag nach § 134 FGO zusammen mit der Streitverkündung gestellt wird.

Da das Finanzgericht nicht über eine wirksame Streitverkündung und das Eintreten der Interventionswirkungen im Folgeprozess zu entscheiden hat und es immerhin möglich ist, dass aufgrund einer Nichtzulassungsbeschwerde bzw. Revision das Urteil aufgehoben und zu einer neuerlichen Verhandlung und Entscheidung vom BFH zurückverwiesen wird, § 126 III 1 Nr. 2 FGO, hat das FG eine Zustellung der beantragten Streitverkündung auch nach Verkündung des Urteils bis zum Eintritt der Rechtskraft vorzunehmen. Es darf hier die Zustellung auch nicht erst einmal liegen lassen um zu prüfen, ob überhaupt eine Nichtzulassungsbeschwerde oder eine Revision eingelegt wird, da es dann für die verjährungsunterbrechende Wirkung im Folgeprozess zu spät sein kann. Da auch eine Zurückverweisung vom BFH nur in Betracht kommt, wenn die Sache noch nicht entscheidungsreif ist, muss also auf der Ebene der Tatsacheninstanz der Sachverhalt zumindest punktuell weiter ermittelt werden, so dass man schon deswegen bei einer Streitverkündung nach Urteilsverkündung die Zulässigkeit der Streitverkündung dieser nicht versagen kann. Es können zwar keine neuen Tatsachen in der Revisionsinstanz vorgebracht werden, aber es können ggf. weitere Angriffs- und Verteidigungsmittel, jedenfalls rechtliche Ausführungen auch nach Ablauf der Begründungsfrist bezüglich der Nichtzulassungsbeschwerde bzw. im Revisionsverfahren denkbar sein⁷⁸, so dass keineswegs nach Verkündung der Entscheidung durch das FG die beantragte Zustellung zum Zweck der Streitverkündung als unzulässig abzulehnen wäre, selbst wenn es später nicht zu einer Zurückverweisung kommt⁷⁹.

Ob die Interventionswirkungen eintreten, hat das FG nicht zu entscheiden, so dass auch kaum ein Missbrauch oder eine Unzulässigkeit wegen etwaiger

⁷⁸ Die Gründe für die Zulassung der Revision müssen innerhalb der Begründungsfrist in der gebotenen Form dargelegt werden. Nach Ablauf der Begründungsfrist ist nur noch eine Erläuterung und Vervollständigung der „mit einem Mindestmaß an Klarheit und Verständlichkeit geltend gemachten Zulassungsgründe möglich“, BFH, Beschluß vom 10.10.1994, V B 178/93, BFH/NV 1995, 491; BFH, Beschluß vom 24.11.1994, V B 80/94, BFH/NV 1995, 691; BFH, Beschluß vom 31.3.1995, XI B 151/94, BFH/NV 1995, 1071; BFH, Beschluß vom 26.8.1998, V B 67/98, BFH/NV 1999, 334; BFH, Beschluß vom 29.1.1999, V B 130/98, BFH/NV 1999, 993; BFH, Beschluß vom 23.7.1999, V B 63/99, BFH/NV 2000, 65; BFH, Beschluß vom 10.8.1999, III B 87/98, BFH/NV 2000, 437; BverwG, Beschluß vom 20.6.1973, VI CB 10.73, BayVBl. 1974, 52, Ruban in Gräber, FGO, 5. A., § 116 RN 22.

⁷⁹ A. A.: BFH, Beschluß vom 06.02.1986, - VII R 61-62/85 -, BFH/NV 1986, 476.

verspäteter Streitverkündung an dieser Stelle vom FG zu diskutieren wäre. Auch vor dem BFH wird dann noch im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren oder im Revisionsverfahren der Antrag auf Streitverkündung nicht unzulässig sein. Erst die Aufhebung des erstinstanzlichen Urteils die Zurückverweisung der Sache wird dann die Streitverkündung in die Lage versetzen, die Interventionswirkung zu entfalten. Ob es hierzu kommt, ist jedoch bis zu einer Entscheidung des BFH unklar und die Streitverkündung kann nicht einfach unvollzogen liegen gelassen werden, da damit die beabsichtigte Verjährungsunterbrechung im Verhältnis zum Streitverkündeten nicht eintritt.

Hat der BFH die Nichtzulassungsbeschwerde oder die Revision als unzulässig verworfen oder als unbegründet zurückgewiesen und ist diese Entscheidung bereits verkündet, wird der Antrag auf Streitverkündung wohl als unzulässig zu verwerfen sein. Bis zu einer Verkündung einer Entscheidung wird ein gestellter Antrag auf Zustellung der Streitverkündung allerdings zu vollziehen sein. Dass die Entscheidung des BFH möglicherweise aufgrund einer Verfassungsbeschwerde hin aufgehoben werden könnte, dürfte zu keiner anderen Entscheidung führen. Wird die Entscheidung des BFH allerdings durch das BVerfG kassiert, muss man wohl von einem Wiederaufleben der Streitverkündungsmöglichkeit bis zu einer erneuten Verkündung einer neuen Entscheidung des BFH ausgehen.

Strategieüberlegungen

Eine Strategieüberlegung hinsichtlich der Frage, ob man eine Streitverkündung beantragen möchte, ist weniger bezüglich des Finanzgerichtsprozesses anzustellen, sondern primär, ob man den Schadenersatzprozess als Folgeprozess wirklich führen will⁸⁰. Bislang dürfte man auf Schwierigkeiten bei der Durchsetzung der Zustellung der Streitverkündung durch das Finanzgericht stoßen, so dass ein erheblicher Zwischenstreit nur allein wegen der beantragten Streitverkündung droht. Will man jedoch dem (vermeintlich) Schadenersatzpflichtigen die Einwendungen im Sinn der §§ 74, 68 ZPO im Folgeprozess abschneiden, bleibt einem nichts anderes übrig, als den Antrag auf Streitverkündung im finanzgerichtlichen Verfahren zu stellen.

⁸⁰ Freyberger in Vorwerk, Prozessformularbuch, Kap. 19 RN 18.

Praxishinweis:

Da der Antrag auf Zustellung zum Zwecke der Streitverkündung kostenfrei gestellt bzw. über diesen ohne Kostenfolge entschieden wird, spricht vieles dafür, mangels Kostenrisikos den Antrag zu stellen und auszutesten, ob sich die Rechtsprechung wandelt. Eine Klimaverschlechterung im finanzgerichtlichen Verfahren etwa durch eine Missstimmung des Richters dürfte nicht eintreten, selbst wenn dieser eine abweichende Auffassung über die Zulässigkeit von Verfahrensanträgen hat, da er andere rechtliche Auffassungen tolerieren sollte und dies meist auch wird.

Rechtsmittel

Gegen die Ablehnung der Zustellung der Streitverkündung steht dem dies beantragenden Beteiligten die Beschwerde nach § 128 FGO zu⁸¹. Der Streitverkündete hat gegen die erfolgte Streitverkündung kein Beschwerderecht nach § 128 FGO⁸², da er sich nicht an dem Rechtsstreit beteiligen muss.

Formulierungsvorschlag, Technik

Eine Formulierung der Streitverkündung könnte etwa im Beispielfall 1 wie folgt aussehen:

„An das
Finanzgericht

.....

.....

⁸¹ Stahl/Sura, D 2. 03 RN 13 für die Beschwerde bei der Ablehnung der Beiladung, ders. D 2.07 zur Beschwerde.

⁸² A. A. bei Beiladung: Stahl-Sura, D 2.05, RN 13.

Az:

In dem Finanzrechtsstreit

des(Vorname, Name, Str., PLZ, Ort)

-Kläger-

Prozessbevollmächtigter: ...

gegen

das Finanzamt, vertreten durch seinen Vorsteher, (Str., PLZ, Ort),
Steuer-Nr.:, RbINr.: ...

-Beklagter-

wegen

EST 1997 bis 1999

erhebe ich namens und im Auftrag des Klägers unter Vorlage auf mich
lautender Vollmacht Klage und beantrage

1.

2.

3.

4.

Gleichzeitig verkünde ich hiermit

der XY-Steuerberatungsgesellschaft mbH, vertreten durch ihren
Geschäftsführer (Vorname, Name), (Str., PLZ, Ort)

-Streitverkündete-

den Streit, verbunden mit der Aufforderung, dem Rechtsstreit auf Seiten des
Klägers beizutreten.

Weiter beantrage ich zum Zwecke der Streitverkündung eine diesem Schriftsatz beigefügte beglaubigte Abschrift mit einem Satz Anlagen, wie im Schriftsatz bezeichnet, dem Streitverkündeten zuzustellen.

Ein Schadenersatzanspruch gegen die Streitverkündete ergibt sich aus folgendem: ...

Steuerberater/Rechtsanwalt⁸³“

Stets ist darauf zu achten, dass der Streitverkündete über den gesamten bisherigen Prozessstoff informiert wird. Bei einer Streitverkündung schon mit Klageerhebung ist dies noch meist wenig umfangreich, da i.d.R. hier die Übersendung der angefochtenen Bescheide und der Einspruchsentscheidung (zusammen mit einem ggf. dem zugrundeliegenden BP- oder Steufa-Bericht) sowie der Klage und Klagebegründung mit allen Anlage ausreichen dürfte. Erfolgt erst in einem späteren Verfahrensstadium die Streitverkündung, muss die Lage des Rechtsstreits exakt und vollständig für den Streitverkündeten geschildert werden, so dass dieser den gesamten Prozessstoff und seine mögliche Haftung bzw. etwaige Verteidigungs- und Angriffsmittel erkennen kann. Sinnvoller als die Schilderung des gesamten Prozessstandes und -stoffes ist in derartigen Fällen die Zustellung aller Kopien der gewechselten Schriftsätze nebst Anlagen zuzüglich der streitgegenständlichen Bescheide und der betreffenden Einspruchsentscheidung⁸⁴. Sind die Auswirkungen aus einem BP- oder Steufa-Bericht streitig, dürfte die Zustellung einer Kopie dieses Berichtes an den Streitverkündeten nicht nur sinnvoll, sondern auch erforderlich sein.

Tritt der Streitverkündete weder auf Seiten des Klägers noch des Beklagten bei, ändert sich am Rubrum nichts. Tritt der Streitverkündete bei, dann kann das Langrubrum in den nachfolgenden Schriftsätzen wie folgt aussehen und erinnert stets alle Beteiligten an die Anzahl und Anschrift der Verteileradressaten in diesem Verfahren:

⁸³ Freyberger in Vorwerk, Prozessformularbuch, Kap. 19 RN 19: Die Streitverkündung erfolgt in einem von einem zu unterzeichnenden Schriftsatz. Die Streitverkündung ist ein bestimmender Schriftsatz, der die Prozessparteien unzweifelhaft für den Streitverkündeten erkennen lassen muss und in dem der Regressanspruch näher darzulegen ist.

⁸⁴ Freyberger in Vorwerk, Prozessformularbuch, Kap. 19 RN 22.

„An das
Finanzgericht

.....

.....

Az:

In dem Finanzrechtsstreit

des(Vorname, Name, Str., PLZ, Ort)

-Kläger-

Prozessbevollmächtigter: ...

gegen

das Finanzamt, vertreten durch seinen Vorsteher, (Str., PLZ, Ort),

Steuer-Nr.:, RbINr.: ...

-Beklagter-

auf Seiten des (Klägers/Beklagten) beigetretene Streitverkündete: XY-

Steuerberatungsgesellschaft mbH, vertreten durch ihren Geschäftsführer

(Vorname, Name), (Str., PLZ, Ort)

-Streitverkündete-⁸⁵

wegen

Est 1997 bis 1999

⁸⁵ Der beigetretene Streitverkündete wird auch als Streithelfer oder Nebenintervenient bezeichnet: Freyberger in Vorwerk, Prozessformularbuch, Kap. 19 RN 43.

repliziere ich namens und im Auftrag des Klägers auf den Schriftsatz des Beklagten vom wie folgt:

Steuerberater/Rechtsanwalt“

Insoweit wächst also das Langrubrum genauso wie bei einer Streitgenossenschaft oder einer Beiladung.

Eine Beantragung weiterer Zustellungen an den Streitverkündeten ist nach deren Beitritt zum Verfahren nicht erforderlich, da das Gericht in diesem Fall automatisch den Streitverkündeten in den Verteiler aufzunehmen und mit zu laden hat⁸⁶.

Rechtsfolgen einer Streitverkündung

Hierbei ist insbesondere die durch die Zustellung der Streitverkündung eintretende Hemmung der Verjährung, § 204 Abs. 1 Nr. 6 BGB, hervorzuheben. Darüber hinaus muss beachtet werden, dass das Urteil gemäß § 317 ZPO nur den Parteien zuzustellen ist. Daher soll nach umstrittener Ansicht eine Zustellung an den Nebenintervienten nicht geboten sein und mithin nur eine formlose Mitteilung erfolgen⁸⁷. Die Fristberechnung richtet sich dabei ausschließlich nach den Zustellungen an die Hauptparteien⁸⁸, so dass selbst eine Zustellung an den Nebenintervienten keine gesonderte Rechtsmittelfrist in Lauf setzt⁸⁹.

Berufspflicht der Steuerberater zur Aufklärung

Zu den Berufspflichten des Steuerberaters gehört die vollständige und umfassende Aufklärung über die Sach- und Rechtslage. In den Fällen, in

⁸⁶ Thomas/Putzo, ZPO-Kommentar, 22. Auflage, § 67 RN 8.

⁸⁷ Zöller, ZPO, 23. Auflage, § 67 RN 5, § 317 RN 1.

⁸⁸ BGH NJW-RR 1997, 919; BGH, Beschluß vom 27.6.1985, III ZB 18/85, NJW 1986, 257 = MDR 1986, 36; Freyberger in Vorwerk, Prozessformularbuch, Kap. 19 RN 45.

⁸⁹ Zöller, ZPO, 23. Auflage, § 317 RN 1.

denen eine Streitverkündung aufgrund etwaiger Schadenersatzansprüche gegen einen eventuellen Vorberater wie im Beispielsfall 1 in Betracht kommen, muss der Berater, der den Steuerpflichtigen in dem Finanzgerichtsprozess vertritt bzw. berät, über die Rechtslage hinsichtlich der Streitverkündung aufklären. Er muss damit die Literatur- und Rechtsprechungsmeinungen darlegen.

Ergebnis

Damit bleibt als Ergebnis zunächst einmal festzuhalten, dass die Streitverkündung zumindest in der AO kein unbekanntes, sondern im Gegenteil ein vorgesehenes und pflichtgemäßes Instrument ist. Es mag sein, dass sie in der FGO ein bislang relativ unbekanntes Instrument ist. Dies ändert jedoch nichts daran, dass die AO die Streitverkündung nicht als systemwidrig, sondern als systemimmanent und pflichtgemäß ansieht. Nichts anderes gilt auch für die FGO, da etwas, was systemkonform bei der AO ist, nicht systemwidrig bei der FGO sein kann. Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus § 59 FGO oder aus dem Wesen bzw. der Eigentümlichkeit der FGO. Die entsprechende Anwendbarkeit der Streitverkündungsregelung nach § 74 ZPO ergibt sich somit aus § 155 FGO.