

# Beschluss vom 20. April 2010, II B 131/08

## Keine notwendige Hinzuziehung/Beiladung eines Gesamtschuldners im Verfahren eines anderen Gesamtschuldners

BFH II. Senat

AO § 44 Abs 1, FGO § 60 Abs 3, FGO § 73 Abs 2, FGO § 96 Abs 1 S 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 3 S 3, ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 10 Abs 1, ErbStG § 10 Abs 8, ErbStG § 20 Abs 1 S 1, GG Art 3 Abs 1, GG Art 14 Abs 1, AO § 360 Abs 3

vorgehend FG München, 03. Juni 2008, Az: 4 K 2141/04

## Leitsätze

NV: Legt einer von mehreren Gesamtschuldern gegen den an ihn gerichteten Bescheid ein Rechtsmittel ein, liegt grundsätzlich weder ein Fall notwendiger Hinzuziehung gemäß § 360 Abs. 3 AO noch ein Fall notwendiger Beiladung gemäß § 60 Abs. 3 FGO vor. Die Gesamtschuldnerschaft begründet kein Verhältnis gegenseitiger Abhängigkeit; die Entscheidung gegenüber den Gesamtschuldern muss nicht einheitlich ergehen. Dies gilt auch im Falle der Inanspruchnahme des Schenkers, der neben dem Beschenkten auch Steuerschuldner ist.

## Gründe

- 1 Die Beschwerde ist unbegründet. Die Klägerinnen und Beschwerdeführerinnen (Klägerinnen) haben keinen Verfahrensmangel in der vom Gesetz vorgeschriebenen Weise schlüssig dargelegt (§ 116 Abs. 3 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--); die Beschwerde ist --soweit den Begründungsanforderungen (noch) genügt wurde-- im Übrigen unbegründet, weil eine Rechtssache von grundsätzlicher Bedeutung nicht gegeben ist.
- 2 1. Die Klägerinnen haben das Vorliegen eines Verfahrensmangels (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) nicht den gesetzlichen Anforderungen entsprechend dargetan.
- 3 Gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO ist die Revision zuzulassen, wenn ein Verfahrensfehler geltend gemacht wird und vorliegt, auf dem die Entscheidung beruhen kann. Die schlüssige Rüge eines Verfahrensmangels verlangt, dass diejenigen Tatsachen --ihre Richtigkeit unterstellt-- genau und schlüssig bezeichnet werden, aus denen sich ergeben soll, dass der behauptete Verfahrensmangel vorliegt und das angefochtene Urteil auf ihm beruhen kann (vgl. z.B. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 1. September 2006 VIII B 81/05, BFH/NV 2006, 2297; vom 29. Februar 2008 IV B 21/07, BFH/NV 2008, 974). Diesen Anforderungen genügt das Beschwerdevorbringen nicht.
- 4 a) Ein Verfahrensmangel wegen unterlassener notwendiger Beiladung des Beschenkten T als Erwerber zum Verfahren der Klägerinnen als Rechtsnachfolgerinnen des Schenkers O ist nicht schlüssig dargelegt.
- 5 aa) Nach § 60 Abs. 3 FGO ist zu einem Klageverfahren ein Dritter beizuladen, wenn er an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt ist, dass die Entscheidung auch ihm gegenüber nur einheitlich ergehen kann. Das ist der Fall, wenn die Entscheidung notwendigerweise und unmittelbar Rechte Dritter gestaltet, bestätigt, verändert oder zum Erlöschen bringt, insbesondere also in Fällen, in denen das, was einen der Prozessbeteiligten begünstigt oder benachteiligt, notwendigerweise umgekehrt den Dritten benachteiligen oder begünstigen muss (BFH-Entscheidungen vom 27. Februar 1969 IV R 263/66, BFHE 95, 148, BStBl II 1969, 343; vom 29. Januar 1980 VII B 34/79, BFHE 129, 536, BStBl II 1980, 303; vom 26. Oktober 2001 VII B 165/01, BFH/NV 2002, 502; vom 23. Februar 2004 VII R 24/03, BFH/NV 2004, 808).
- 6 bb) Legt einer von mehreren Gesamtschuldern gegen den an ihn gerichteten Bescheid ein Rechtsmittel ein, liegt grundsätzlich weder ein Fall notwendiger Hinzuziehung gemäß § 360 Abs. 3 der Abgabenordnung --AO-- (Klein/Brockmeyer, AO, 10. Aufl., § 360 Rz 8) noch ein Fall notwendiger Beiladung gemäß § 60 Abs. 3 FGO vor (BFH-Urteil vom 12. Februar 1992 XI R 21/90, BFH/NV 1992, 516). Die Gesamtschuldnerschaft begründet kein Verhältnis gegenseitiger Abhängigkeit; die Entscheidung gegenüber den Gesamtschuldern muss nicht einheitlich ergehen

(BFH-Entscheidungen in BFH/NV 1992, 516; vom 18. Mai 2006 II B 28/04, BFH/NV 2006, 1849; Gräber/Stapperfend, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 60 Rz 74). Abweichungen in der Bestands- und Rechtskraft --und damit letztlich unterschiedliche Steuerfestsetzungen gegenüber den Gesamtschuldnern-- sind hinnehmbar (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 11. Januar 1994 VII B 100/93, BFHE 173, 207, BStBl II 1994, 405).

- 7** Diese Grundsätze gelten auch im Fall der Inanspruchnahme des Schenkers, der neben dem Erwerber auch Steuerschuldner (§ 20 Abs. 1 Satz 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes --ErbStG--) ist. Schenker und Beschenkte sind Gesamtschuldner (§ 44 Abs. 1 AO).
- 8** cc) Mit den in der Beschwerdebegründung herausgestellten "Besonderheiten des Streitfalles" wird nicht schlüssig dargetan, dass gleichwohl die Voraussetzungen einer notwendigen Beiladung des Erwerbers gemäß § 60 Abs. 3 FGO vorliegen. Die Notwendigkeit einer einheitlichen Entscheidung gegenüber Schenker und Beschenktem kann nicht daraus abgeleitet werden, dass zwischen diesen widerstreitende Interessen im Hinblick darauf bestehen, ob überhaupt eine Schenkung vorlag. Der Hinweis der Klägerinnen auf das zur notwendigen Beiladung zusammen veranlagter Ehegatten gemäß § 26 des Einkommensteuergesetzes ergangene BFH-Urteil in BFHE 95, 148, BStBl II 1969, 343 geht fehl. Die Beschwerdebegründung setzt sich nicht mit der seit dem BFH-Beschluss vom 20. Januar 1972 I B 51/68 (BFHE 104, 45, BStBl II 1972, 287) ständigen Rechtsprechung auseinander, wonach es bei der Klageerhebung durch nur einen der zusammen veranlagten Ehegatten der Beiladung des anderen Ehegatten gemäß § 60 Abs. 3 FGO auch dann nicht bedarf, wenn nicht von übereinstimmenden Interessen der Beteiligten ausgegangen werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 12. Mai 1992 VIII R 33/88, BFH/NV 1992, 793, m.w.N.; vgl. auch Spindler in Hübschmann/ Hepp/Spitaler --HHSp--, § 60 FGO Rz 75). Ebenso geht der Hinweis der Klägerinnen auf die Notwendigkeit einer Beiladung in Fällen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen (§§ 179 ff. AO) fehl, weil sich hier die Beiladung im Klageverfahren nicht beteiligter Dritter gemäß § 60 Abs. 3 FGO aus der in § 179 Abs. 2 Satz 2 AO begründeten Notwendigkeit einer einheitlichen gerichtlichen Entscheidung ableitet (vgl. z.B. Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 60 FGO Rz 24). Im Fall der Gesamtschuldnerschaft besteht hingegen, wie dargelegt, das Gebot einer einheitlichen Entscheidung gegenüber allen Gesamtschuldnern nicht.
- 9** dd) Ob im Streitfall eine einfache Beiladung des Beschenkten geboten gewesen wäre, kann offen bleiben. Das Unterlassen einer einfachen Beiladung (§ 60 Abs. 1 FGO) ist nach ständiger Rechtsprechung kein Verfahrensmangel und hat lediglich zur Folge, dass die Entscheidung gegenüber dem nicht Beigeladenen keine Bindungswirkung zukommt (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 29. Juli 2004 VI B 174/02, BFH/NV 2004, 1547; Gräber/ Stapperfend, a.a.O., § 60 Rz 153).
- 10** b) Da die Voraussetzungen einer notwendigen Beiladung des T als Erwerber nicht schlüssig dargelegt sind, geht der gerügte Verstoß gegen § 73 Abs. 2 FGO fehl.
- 11** c) Die Klägerinnen haben nicht schlüssig gerügt, dass dem Finanzgericht (FG) ein Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO unterlaufen sei.
- 12** Eine Verletzung des § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO ist gegeben, wenn das FG seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde gelegt hat, der dem schriftlichen oder protokollierten Vorbringen der Beteiligten nicht entspricht, oder wenn es eine nach den Akten klar feststehende Tatsache unberücksichtigt gelassen hat und die angefochtene Entscheidung darauf beruht (z.B. BFH-Beschlüsse vom 21. November 2002 X B 86/02, BFH/NV 2003, 337; vom 24. Februar 2006 II B 102/05, BFH/NV 2006, 1064, m.w.N.). Zur ordnungsgemäßen Rüge dieses Verfahrensmangels müssen die vom FG nach Ansicht des Beschwerdeführers nicht berücksichtigten Aktenteile genau bezeichnet und ferner dargelegt werden, dass die Entscheidung unter Zugrundelegung der materiell-rechtlichen Auffassung des FG auf der Nichtberücksichtigung dieser Aktenteile beruhen kann (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 21. September 2000 XI B 13/99, BFH/NV 2001, 200; Lange in HHSp, § 96 FGO Rz 161, m.w.N.).
- 13** aa) Mit dem Vorbringen, das FG habe sich nicht zur Zulässigkeit der Inanspruchnahme der Klägerinnen als Steuerschuldner (§ 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG) geäußert, ist eine Verletzung des § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO nicht schlüssig dargetan. Es fehlt bereits an Darlegungen, inwiefern die Vorentscheidung auf dem behaupteten Verfahrensfehler beruhen kann. Das Vorbringen, die Inanspruchnahme der Klägerinnen sei hier "besonders kritisch", reicht insoweit nicht aus. Im Übrigen gebietet § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO nicht, alle im Einzelfall gegebenen Umstände im Urteil zu erörtern. Vielmehr ist im Allgemeinen davon auszugehen, dass ein Gericht auch denjenigen Akteninhalt in Erwägung gezogen hat, mit dem es sich in den schriftlichen Entscheidungsgründen nicht ausdrücklich auseinander gesetzt hat (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 15. September 2006 IX B 209/05, BFH/NV 2007, 80, m.w.N.).

- 14** bb) Auch mit der Rüge, das FG habe die Vereinbarung einer verdeckten treuhänderischen Vermögensverwaltung zwischen Schenker und Beschenkten "ausgeklammert" und die objektiv für eine Treuhand sprechenden Umstände nicht in Erwägung gezogen, ist ein Verstoß des FG gegen den klaren Inhalt der Akten nicht schlüssig dargetan.
- 15** Soweit die Klägerinnen die vom FG unterlassene Berücksichtigung des dem Vertrag vom 8. Mai 1992 nachfolgenden Geschehens, eine vom FG nicht erwogene "nicht nur...ganz fern liegende Möglichkeit" einer zwischen O und T geschlossenen Treuhandvereinbarung sowie schließlich die rechtsfehlerhafte Anwendung des § 25 ErbStG durch das FG rügen, wendet sich ihr Vortrag allein gegen die Richtigkeit der Vorentscheidung und die ihm zugrunde liegende rechtliche Würdigung. Revisionsrechtlich sind jedoch die Grundsätze der Tatsachen- und Beweiswürdigung dem materiellen Recht zuzuordnen und deshalb der Prüfung des BFH im Rahmen eines Verfahrensmangels entzogen. Die Rüge fehlerhafter Rechtsanwendung vermag die Zulassung der Revision nicht zu begründen (BFH-Beschlüsse vom 29. Mai 2006 VIII B 191/05, BFH/NV 2006, 1658; vom 29. November 1995 XI B 69/95, BFH/NV 1996, 421; Lange in HHSp, § 115 FGO Rz 246, jeweils m.w.N.).
- 16** Es ist im Übrigen auch materiell-rechtlich nicht zu beanstanden, dass das FG bei der Prüfung des Zuwendungstatbestands des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses am 8. Mai 1992 und nicht auf den der nachfolgenden Vereinbarung vom 21. März 1995 abgestellt hat. Dem einer Schenkungsabrede nachfolgenden Geschehen kann eine rechtliche Bedeutung nur insoweit zukommen, als dieses --was das FG verneint hat-- für den Zuwendungstatbestand von Bedeutung ist. Das Vorbringen, das FG habe die Frage eines Dissenses zwischen O und T nicht geprüft, ist unzutreffend. Das FG hat (vgl. Urteilsabdruck S. 15 unten) ausdrücklich ausgeführt, es erkenne keine Anhaltspunkte für einen Dissens. Soweit schließlich das FG hinsichtlich der von T geleisteten Zahlung von ca. ... Mio. DM von unwidersprochenen Ausführungen des Beklagten und Beschwerdegegners (Finanzamt --FA--) ausgegangen ist, ist für den gerügten Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten ebenfalls kein Raum. Das FG ist von einem unwidersprochenen Vorbringen des FA nur hinsichtlich des Gegenstands des Klagevortrags des T in dem in der Schweiz geführten Zivilrechtsstreit ausgegangen. Der Umstand, dass die Klägerinnen die Richtigkeit dieses Klagevortrags des T ihrerseits im finanzgerichtlichen Verfahren vor dem FG bestritten haben, ist insoweit ohne Bedeutung.
- 17** d) Auch der gerügte Verstoß gegen das Gebot rechtlichen Gehörs ist nicht schlüssig dargelegt. Der Anspruch auf rechtliches Gehör gewährt keinen Schutz gegen gerichtliche Entscheidungen, die den Vortrag eines Beteiligten aus materiell-rechtlichen oder formellen Gründen ganz oder teilweise außer Betracht lassen (z.B. BFH-Beschlüsse vom 3. Juni 2004 VII B 295/03, BFH/NV 2004, 1415; vom 27. September 2006 VI B 59/06, BFH/NV 2007, 88).
- 18** 2. Die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) ist ebenfalls teilweise nicht schlüssig dargelegt, teilweise ist die Beschwerde insoweit unbegründet.
- 19** a) Zur Darlegung dieses Zulassungsgrundes bedarf es substantiiert Ausführungen zur Klärungsbedürftigkeit einer hinreichend bestimmten Rechtsfrage, die im konkreten Streitfall voraussichtlich auch klärbar ist und deren Beurteilung zweifelhaft oder umstritten ist. Wird die Verfassungswidrigkeit einer Norm geltend gemacht, bedarf es einer substantiierten, an den Vorgaben des Grundgesetzes (GG) und der einschlägigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) und des BFH orientierten Auseinandersetzung (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 19. Dezember 2003 II B 152/02, BFH/NV 2004, 533; vom 21. Januar 2005 VIII B 93/03, BFH/NV 2005, 894; vom 3. Dezember 2008 VII B 65/08, BFH/NV 2009, 707, jeweils m.w.N.).
- 20** b) Diesen Anforderungen genügt das Vorbringen hinsichtlich der als rechtsgrundsätzlich herausgestellten Rechtsfrage, ob bei Heranziehung des Schenkers zur Schenkungsteuer der Beschenkte gemäß § 60 Abs. 3 FGO jedenfalls beim Bestreiten einer Schenkung seitens des Schenkers notwendig beizuladen ist, nicht. Die Beschwerdebegründung zeigt nicht auf, inwieweit ein über die unter 1.a) angeführte BFH-Rechtsprechung hinausgehender weiterer Klärungsbedarf besteht.
- 21** c) Die als rechtsgrundsätzlich aufgeworfene Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 10 Abs. 8 und § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG ist ebenfalls nicht ausreichend dargelegt.
- 22** aa) Hinsichtlich der als rechtsgrundsätzlich herausgestellten Frage nach der Vereinbarkeit der in § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG angeordneten Schuldnerschaft des Schenkers mit dem für das ErbStG geltenden Leistungsfähigkeitsprinzip sowie mit Art. 3 Abs. 1 und Art. 14 Abs. 1 GG fehlt eine substantiierte Auseinandersetzung mit den Grundlagen und der Reichweite des Leistungsfähigkeitsprinzips im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht. Nach der Rechtsprechung des BVerfG (Beschluss vom 7. November 2006 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1) zielt die vom Gesetzgeber mit dem ErbStG getroffene Belastungsentscheidung darauf ab, die aus

einem Erbfall oder einer Schenkung resultierende Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (die durch Erbfall oder Schenkung vermittelte Bereicherung) des Erwerbers zu besteuern (§ 10 Abs. 1 ErbStG). Aus welchen Gründen auch die Inanspruchnahme des Schenkers als Steuerschuldner gemäß § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG am Leistungsfähigkeitsprinzip zu messen sein soll, obgleich der Schenker schon bei der Bemessung der Höhe seiner freigebigen Zuwendung seine etwaige Steuerschuldnerstellung gemäß § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG berücksichtigen kann und muss, wird in der Beschwerdebegründung nicht substantiiert dargelegt. Im Übrigen ist auch für eine auf das Leistungsfähigkeitsprinzip zurückgehende Begrenzung der Inanspruchnahme des Schenkers als Steuerschuldner nichts erkennbar.

- 23** bb) Auch für die Frage, ob die Steuerschuldnerschaft des Schenkers gemäß § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG gegen die Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG und den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verstößt, fehlt es an schlüssigen Darlegungen. Die Beschwerdebegründung legt nicht dar, dass diese Frage umstritten sei. Zudem lässt das Beschwerdevorbringen unberücksichtigt, dass der Schenker aufgrund seiner durch § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG begründeten Stellung als Steuerschuldner in die Verantwortung für die Steuerentrichtung einbezogen wird und aufgrund dieser gesetzlichen Regelung von vornherein gehalten ist, bei der Bemessung der Schenkung für eine hinreichende Deckung der Steuerschuld Vorsorge zu treffen.
- 24** cc) Schließlich ist auch die grundsätzliche Bedeutung der Frage, ob § 10 Abs. 8 ErbStG gegen Art. 3 Abs. 1 GG sowie "gegen das Übermaßverbot und die verfassungsrechtlichen Grundprinzipien und Grenzen des Besteuerungsrechts des Staates" verstößt, nicht schlüssig dargelegt. Es fehlt jede Auseinandersetzung mit der § 10 Abs. 8 ErbStG zugrunde liegenden Wertung, die eigene Erbschaftsteuer bzw. Schenkungsteuer im Ergebnis wie eine nicht beachtliche Verwendung des Erwerbs nach dem Erbfall bzw. der Schenkung zu behandeln (BFH-Urteil vom 20. Juni 2007 II R 29/06, BFHE 217, 187, BStBl II 2007, 722). Der in der Beschwerdebegründung behauptete Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip genügt aus den vorstehend unter 2.b)aa) angeführten Gründen nicht den Darlegungsanforderungen.
- 25** d) Soweit die Klägerinnen die Erhebung einer Erdrosselungsteuer sowie einen Verstoß gegen die "Belastungsgrenze in Höhe der Hälfte des Besteuerungsgutes" geltend machen, ist die Beschwerde unbegründet. Die Rechtsfrage ist bereits höchstrichterlich geklärt und deswegen nicht mehr klärungsbedürftig. Denn der BFH hat mit Beschluss vom 27. März 2006 II B 161/05 (BFH/NV 2006, 1301, m.w.N.) bereits entschieden, dass der Frage eines Verstoßes des ErbStG gegen den sog. Halbteilungsgrundsatz keine grundsätzliche Bedeutung zukommt.

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