Urteil vom 23. Oktober 2018, VII R 44/17

Duldungsbescheid wegen auf Vorauszahlungsbescheid beruhender Steuerforderung

ECLI:DE:BFH:2018:U.231018.VIIR44.17.0

BFH VII. Senat

AO § 191 Abs 1, AnfG § 14, AO § 120 Abs 2 Nr 2, AO § 125 Abs 1, AO § 127, FGO § 68

vorgehend FG Köln, 10. Oktober 2017, Az: 9 K 1566/14

Leitsätze

1. Ein auf die Vorschriften des AnfG gestützter Duldungsbescheid, der den Anfechtungsgegner verpflichtet, die Vollstreckung einer gegen den Schuldner bestehenden Steuerforderung zu dulden, die aus einem rechtsbeständigen Vorauszahlungsbescheid resultiert, ist mit einer Bedingung gemäß § 14 AnfG zu versehen .

2. Fehlt diese Bedingung, ist der Duldungsbescheid rechtswidrig . Der für das Vorliegen der Voraussetzungen des § 14 AnfG maßgebliche Zeitpunkt ist der Zeitpunkt der FG-Entscheidung .

3. Verpflichtet der Duldungsbescheid zur Duldung der Vollstreckung mehrerer Steuerforderungen, die nur zum Teil auf einem Vorauszahlungsbescheid beruhen, und fehlt insoweit die gemäß § 14 AnfG aufzunehmende Bedingung, ist der Duldungsbescheid nur insoweit rechtswidrig .

4. Das FA kann die fehlende Bedingung im finanzgerichtlichen Verfahren durch Erlass eines Änderungsbescheids nachholen .

Tenor

Auf die Revision des Finanzamts wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 11. Oktober 2017 9 K 1566/14 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Köln zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) erwarb im Februar 2010 von seinem Vater ein Grundstück. Da gegen diesen offene Steuerforderungen bestanden, erließ der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) unter dem 31. Januar 2014 einen gegen den Kläger gerichteten, auf § 191 der Abgabenordnung (AO) und § 4 des Anfechtungsgesetzes (AnfG) gestützten Duldungsbescheid, mit dem der Kläger unter Angabe der im Einzelnen gegen seinen Vater bestehenden Steuerforderungen verpflichtet wurde, wegen der bezeichneten Forderungen die Zwangsvollstreckung in das Grundstück zu dulden oder zur Abwendung der Vollstreckung den Betrag zu entrichten.

2 Die hiergegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, der Duldungsbescheid sei aufzuheben, weil es sich bei den im Bescheid angegebenen Steuerforderungen zum Teil um Forderungen aus Vorauszahlungsbescheiden handele, weshalb insoweit die Vollstreckung gemäß § 14 AnfG davon hätte abhängig gemacht werden müssen, dass die Vorauszahlungsbescheide durch rechtskräftige Jahresbescheide ersetzt und damit endgültig würden. Weder enthalte der angefochtene Duldungsbescheid eine solche Vollstreckungsklausel noch könne er um diese ergänzt werden. Auch komme keine Aufteilung nach den

zugrunde liegenden Steuerrückständen in Betracht. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1925 veröffentlicht.

3 Mit seiner Revision macht das FA geltend, das FG habe den Duldungsbescheid nicht insgesamt aufheben dürfen, weil dieser hinsichtlich der zugrunde liegenden Steuerrückstände teilbar sei. Die fehlende Bedingung gemäß § 14 AnfG könne nur dazu führen, dass die Steuerrückstände aus den Vorauszahlungsbescheiden nicht mittels Duldungsbescheids durchgesetzt werden könnten. Im Übrigen sei in der fehlenden Klausel gemäß § 14 AnfG nur ein formeller Verstoß zu sehen, der gemäß § 127 AO nicht die Aufhebung des Duldungsbescheids rechtfertige, da keine andere Entscheidung in der Sache hätte getroffen werden können.

4 Der Kläger schließt sich der Auffassung des FG an.

Entscheidungsgründe

II.

5 Die Revision ist begründet und führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und Zurückverweisung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG-Urteil beruht auf der Verletzung von Bundesrecht. Das FG hat den angefochtenen Duldungsbescheid zu Unrecht aufgehoben.

6 1. Wer kraft Gesetzes verpflichtet ist, die Vollstreckung zu dulden, kann nach § 191 Abs. 1 Satz 1 AO durch Duldungsbescheid in Anspruch genommen werden. Aus § 4 Abs. 1 AnfG, auf den das FA den angefochtenen Duldungsbescheid stützt, folgt i.V.m. § 11 Abs. 1 Satz 1 AnfG die gesetzliche Pflicht des Anfechtungsgegners, die Vollstreckung zur Befriedigung der Forderung des Anfechtungsberechtigten zu dulden. Anfechtungsberechtigt ist nach § 2 AnfG jeder Gläubiger, der einen vollstreckbaren Schuldtitel erlangt hat und dessen Forderung fällig ist, wenn die Zwangsvollstreckung in das Vermögen des Schuldners nicht zu einer vollständigen Befriedigung des Gläubigers geführt hat oder wenn anzunehmen ist, dass sie nicht dazu führen wird.

7 a) Die Voraussetzungen des § 2 AnfG sind im Streitfall erfüllt. Nach den bisher nicht bestrittenen Angaben des FA im angefochtenen Duldungsbescheid vom 31. Januar 2014 hat das FA gegen den Vater des Klägers fällige Steuerforderungen aus vollstreckbaren Steuerbescheiden, die im Wege der Vollstreckung nicht haben beigetrieben werden können. Nähme man daher an, dass die Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 AnfG erfüllt sind, weil die Übertragung des Grundstücks eine unentgeltliche Leistung des Schuldners (des Vaters des Klägers) war, was das FG ausgehend von seiner Rechtsauffassung nicht geprüft hat, ist der Kläger verpflichtet, die Vollstreckung der Steuerforderungen in das übertragene Grundstück zu dulden, und war somit das FA berechtigt, den Kläger gemäß § 191 Abs. 1 Satz 1 AO durch Duldungsbescheid in Anspruch zu nehmen.

8 b) Ebenso wie bei einem im Wege der Klage geltend gemachten Anfechtungsanspruch (§ 13 AnfG) anzugeben ist, für welche vollstreckbare Forderung und für welchen Betrag der Anfechtungsanspruch erhoben wird (vgl. Huber, AnfG, 11. Aufl., § 13 Rz 9), muss ein Duldungsbescheid die der Anfechtung zugrunde liegenden Forderungen im Einzelnen aufführen sowie den Betrag, bis zu welchem der Anfechtungsgegner die Vollstreckung in das Erlangte zu dulden hat (vgl. Klein/Rüsken, AO, 14. Aufl., § 191 Rz 86). Diesen Anforderungen wird der angefochtene Duldungsbescheid des FA gerecht. Er bezeichnet die einzelnen gegen den Vater des Klägers gerichteten Steuerforderungen unter Angabe ihrer Fälligkeit, des jeweiligen Steuerbescheids und des Veranlagungszeitraums.

9 c) Ermessensfehler bezüglich der Inanspruchnahme des Klägers sind nicht ersichtlich. Die vierjährige Anfechtungsfrist gemäß § 4 Abs. 1 AnfG ist gewahrt.

10 2. Die Auffassung des FG, der angefochtene Duldungsbescheid sei in vollem Umfang rechtswidrig und aufzuheben, weil er trotz dort aufgeführter, zum Teil auf Vorauszahlungsbescheiden beruhender Steuerforderungen keine Einschränkung i.S. des § 14 AnfG enthalte, hält einer rechtlichen Prüfung nicht stand.

11 a) Bei einem nur vorläufig vollstreckbaren Schuldtitel des Gläubigers oder einem unter Vorbehalt ergangenen Urteil ist nach dieser Vorschrift in dem Urteil, das den Anfechtungsanspruch für begründet erklärt, die Vollstreckung davon abhängig zu machen, dass die gegen den Schuldner ergangene Entscheidung rechtskräftig oder vorbehaltlos wird. Diese Vorschrift ist auf die Verfolgung des Anfechtungsanspruchs durch die Finanzbehörde im Wege eines Duldungsbescheids entsprechend anzuwenden, wobei noch nicht rechtsbeständige Steuerbescheide einem vorläufig vollstreckbaren Schuldtitel und Vorauszahlungsbescheide einem unter Vorbehalt ergangenen Urteil gleichstehen

(Senatsurteil vom 9. Februar 1988 VII R 62/86, BFH/NV 1988, 752; Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 3. März 1976 VIII ZR 197/74, BGHZ 66, 91). Deshalb ist bei einem sich aus einem Vorauszahlungsbescheid ergebenden Steueranspruch in analoger Anwendung des § 14 AnfG der Vorbehalt aufzunehmen, dass die Vollstreckung davon abhängt, dass die Steuerfestsetzung für den Veranlagungszeitraum, für den der Vorauszahlungsbescheid gilt, rechtsbeständig wird (vgl. Senatsurteile vom 31. Mai 1983 VII R 7/81, BFHE 138, 416, BStBl II 1983, 545; in BFH/NV 1988, 752; BGH-Urteil in BGHZ 66, 91). Es handelt sich dabei um eine Nebenbestimmung zum Verwaltungsakt in Gestalt einer Bedingung i.S. des § 120 Abs. 2 Nr. 2 AO.

12 Fehlt im Duldungsbescheid, der wegen einer auf einem Vorauszahlungsbescheid beruhenden Steuerforderung erlassen wird, eine solche Bedingung, ist der Duldungsbescheid rechtswidrig. Gründe, den Verwaltungsakt in einem solchen Fall sogar als nichtig gemäß § 125 Abs. 1 AO anzusehen, bestehen nicht. Anders als das FA meint, liegt in der unterbliebenen Bedingung gemäß § 14 AnfG auch keine Verletzung einer bloßen Verfahrensvorschrift; die Voraussetzungen des § 127 AO liegen daher nicht vor.

13 b) Verpflichtet dagegen der Duldungsbescheid --wie im Streitfall-- den Anfechtungsgegner, die Vollstreckung zur Befriedigung mehrerer fälliger und vollstreckbarer Steuerforderungen zu dulden, die nur zum Teil auf einem Vorauszahlungsbescheid beruhen, und fehlt insoweit die gemäß § 14 AnfG aufzunehmende Bedingung, ist der Duldungsbescheid dementsprechend nur teilweise rechtswidrig.

14 Der Ansicht des FG, die Rechtswidrigkeit erfasse den gesamten Duldungsbescheid, weil dessen Gegenstand die "Grundstücksübertragung als solche" sei, ist nicht zu folgen. Wie bereits ausgeführt, muss ein Duldungsbescheid die der Anfechtung zugrunde liegenden Forderungen im Einzelnen aufführen sowie den Betrag, bis zu welchem der Anfechtungsgegner die Vollstreckung in das Erlangte zu dulden hat (vgl. Klein/Rüsken, a.a.O., § 191 Rz 86). Mit der Anfechtung der den Gläubiger benachteiligenden Rechtshandlung sind die zu vollstreckenden Forderungen untrennbar verknüpft. Der sich aus der Anfechtung ergebende Duldungsanspruch wird in seinem Umfang durch die (mit der Klage oder im Bescheid) angegebenen Forderungen begrenzt. Stützt sich daher der Anfechtungsanspruch auf mehrere Forderungen, die nicht alle die Voraussetzungen des § 2 AnfG erfüllen oder zum Teil solche i.S. des § 14 AnfG sind, ergeht ein nur teilweise stattgebendes Urteil, das den Anfechtungsanspruch nur teilweise für begründet erklärt oder ihn mit einem Vorbehalt versieht bzw. ergeht ein den Duldungsbescheid teilweise aufhebendes Urteil.

15 3. Die Sache ist nicht spruchreif, weil im finanzgerichtlichen Verfahren die Frage ungeprüft geblieben ist, ob es sich bei der Übertragung des Grundstücks auf den Kläger um eine unentgeltliche Leistung des Schuldners i.S. des § 4 Abs. 1 AnfG gehandelt hat. Diese Prüfung wird im zweiten Rechtsgang nachzuholen sein.

16 a) Dabei wird zu berücksichtigen sein, dass das FA hinsichtlich der Anfechtungsvoraussetzungen zwar die Feststellungslast trägt, den Anfechtungsgegner jedoch eine Mitwirkungspflicht hinsichtlich in seinen Wissensbereich fallender Umstände trifft (vgl. Klein/Rüsken, a.a.O., § 191 Rz 87a). Der Kläger wird daher seine Behauptungen zu den angeblich gegen den Vater (Schuldner) bestehenden Ansprüchen, die mit der Grundstücksübertragung abgegolten sein sollten, glaubhaft zu belegen haben. Hinsichtlich des Verkehrswerts des Grundstücks wird erforderlichenfalls ein Sachverständigengutachten einzuholen sein.

17 b) Sollten die Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 AnfG erfüllt sein, wird zu prüfen sein, ob es sich bei den Steuerforderungen des FA, derentwegen der Kläger die Vollstreckung dulden soll, um fällige und vollstreckbare Forderungen (§ 2 AnfG) handelt (was allerdings bisher nicht streitig war) und inwieweit diese auf Vorauszahlungsbescheiden beruhen. Der insoweit maßgebende Prüfungszeitpunkt ist die mündliche Verhandlung vor dem FG und nicht --wie die Vorinstanz meint-- der Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung. Da sich die verfahrensrechtlichen Bedingungen der Anfechtung durch die Finanzbehörde im Wege einer Klage einerseits oder im Wege eines Duldungsbescheids andererseits entsprechen sollten und es im erstgenannten Fall nicht zweifelhaft sein kann, dass für das Vorliegen der Voraussetzungen des § 14 AnfG der Zeitpunkt der gerichtlichen Entscheidung maßgebend ist, kann für einen im Wege des Duldungsbescheids geltend gemachten Anfechtungsanspruch nichts anderes gelten.

18 Auch Sinn und Zweck der Gläubigeranfechtung, Vermögensgegenstände wieder dem Vollstreckungszugriff des Gläubigers zuzuführen, die der Schuldner aus seinem Vermögen weggegeben hat, sprechen für diese Betrachtungsweise. Es erschließt sich nicht, warum ein Duldungsbescheid, mit dem ein bestehender Anfechtungsanspruch der Finanzbehörde geltend gemacht wird, gleichwohl wegen einer fehlenden Bedingung gemäß § 14 AnfG vom FG aufzuheben sein soll, obwohl im Zeitpunkt der gerichtlichen Entscheidung die Voraussetzungen des § 14 AnfG nicht mehr vorliegen. Anders als das FG meint, lässt sich ein solches Ergebnis auch

nicht mit dem Umstand begründen, dass es sich bei der Inanspruchnahme durch Duldungsbescheid um eine Ermessensentscheidung handelt, denn die Hinzufügung einer Bedingung gemäß § 14 AnfG ist jedenfalls keine im Ermessen der Finanzbehörde liegende Entscheidung.

19 c) Sollte sich im zweiten Rechtsgang nach erneuter Prüfung herausstellen, dass die im Duldungsbescheid aufgeführten vollstreckbaren Steuerforderungen weiterhin teilweise auf Vorauszahlungsbescheiden beruhen, kann das FG zwar den Bescheid nicht um die nach § 14 AnfG erforderliche Bedingung ergänzen, da die Vorschriften der FGO dies nicht vorsehen. Allerdings kann das FA die fehlende Bedingung durch Erlass eines Änderungsbescheids nachholen, der gemäß § 68 FGO Gegenstand des Klageverfahrens wird.

20 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de