Urteil vom 23. Oktober 2018, VII R 21/18

Duldungsbescheid wegen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehender Steuerforderungen

ECLI:DE:BFH:2018:U.231018.VIIR21.18.0

BFH VII. Senat

AO § 164, AO § 191 Abs 1, AnfG § 14, AO § 120 Abs 2 Nr 2, ZPO § 302, ZPO § 599

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 26. März 2018, Az: 3 K 1997/17

Leitsätze

Ein auf die Vorschriften des AnfG gestützter Duldungsbescheid, der den Anfechtungsgegner verpflichtet, die Vollstreckung gegen den Schuldner bestehender Steuerforderungen zu dulden, die aus rechtsbeständigen Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung resultieren, muss keine zusätzliche Bedingung i.S. des § 14 AnfG enthalten .

Tenor

Auf die Revision des Finanzamts wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 27. März 2018 3 K 1997/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Rheinland-Pfalz zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Mit Vertrag vom 6. März 2015 erwarb die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) "unentgeltlich und schenkungsweise" den Miteigentumsanteil ihres Ehemanns an einer beiden Eheleuten gehörenden Wohnung.

2 Da gegen den Ehemann der Klägerin offene Steuerforderungen bestanden (Einkommensteuer 2012 und 2013, Umsatzsteuer 2007, 2009, 2012), die im Wege der Vollstreckung nicht hatten beigetrieben werden können, erließ der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) unter dem 31. August 2016 einen gegen die Klägerin gerichteten, auf § 191 der Abgabenordnung (AO) und § 3 Abs. 2 des Anfechtungsgesetzes in der seinerzeit geltenden Fassung (AnfG) gestützten Duldungsbescheid, mit dem die Klägerin unter Angabe der im Einzelnen gegen den Ehemann bestehenden Steuerforderungen verpflichtet wurde, wegen der bezeichneten Forderungen die Zwangsvollstreckung in den erworbenen Gegenstand zu dulden oder zur Abwendung der Vollstreckung den Betrag zu entrichten. In dem Bescheid wurde darauf hingewiesen, dass die Steuerbescheide 2012 noch nicht bestandskräftig seien. Die Klägerin werde nur in Anspruch genommen, sobald und soweit die Einkommensteuer 2012 bestandskräftig festgesetzt sei. Hiergegen erhob die Klägerin Einspruch.

3 Die gegen den Ehemann gerichteten Einkommen-, Umsatz- und Gewerbesteuerbescheide 2012 wurden im Oktober 2016 rechtsbeständig, standen aber weiterhin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

4 Der Einspruch der Klägerin gegen den Duldungsbescheid blieb erfolglos. Das FA führte in der Einspruchsentscheidung u.a. aus, dass die der Duldung zugrunde liegenden Steuerforderungen ausnahmslos bestandskräftig festgesetzt worden seien. Daher bedürfe es auch nicht mehr eines Vorbehalts i.S. des § 14 AnfG.

5 Die Klage hatte dagegen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, der Duldungsbescheid sei aufzuheben, weil es sich

bei den im Bescheid angegebenen Steuerforderungen zum Teil um Forderungen aus unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Steuerbescheiden handele, weshalb insoweit die Vollstreckung gemäß § 14 AnfG von der Vorbehaltslosigkeit der Steuerfestsetzung hätte abhängig gemacht werden müssen. Von einer solchen Vollstreckungsklausel habe das FA in der Einspruchsentscheidung aber ausdrücklich abgesehen. Weder könne der Duldungsbescheid durch Urteil um eine solche Klausel ergänzt werden noch komme eine Aufteilung nach den zugrunde liegenden Steuerrückständen in Betracht. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 1162 veröffentlicht.

6 Mit seiner Revision macht das FA geltend, bestandskräftige Jahressteuerbescheide, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 AO stünden, seien mit den in § 14 AnfG genannten vorläufig vollstreckbaren Urteilen und Vorbehaltsurteilen nicht vergleichbar. Solche Steuerbescheide könnten ebenso vollstreckt werden wie bestandskräftige vorbehaltlose Steuerbescheide. Jedenfalls habe das FG den Duldungsbescheid wegen nur zum Teil unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehender Steuerbescheide nicht insgesamt aufheben dürfen. Im Übrigen könne der Duldungsbescheid um eine ggf. fehlende Bedingung i.S. des § 14 AnfG ergänzt werden.

7 Die Klägerin schließt sich der Auffassung des FG an.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision ist begründet und führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache 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.

9 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 § 3 Abs. 2 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.

10 a) Die Voraussetzungen des § 2 AnfG sind im Streitfall erfüllt. Nach den Feststellungen des FG und den Angaben des FA im angefochtenen Duldungsbescheid hat das FA gegen den Ehemann der Klägerin fällige Steuerforderungen aus vollstreckbaren Steuerbescheiden, die im Wege der Vollstreckung nicht haben beigetrieben werden können. Nähme man daher an, dass die Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 AnfG erfüllt sind, was das FG ausgehend von seiner Rechtsauffassung nicht geprüft hat, ist die Klägerin verpflichtet, die Vollstreckung der Steuerforderungen in den übertragenen Miteigentumsanteil zu dulden, und war somit das FA berechtigt, die Klägerin gemäß § 191 Abs. 1 Satz 1 AO durch Duldungsbescheid in Anspruch zu nehmen.

11 b) Ebenso wie bei einem im Wege der Klage geltend gemachten Anfechtungsanspruch gemäß § 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 im Streitfall angefochtene Duldungsbescheid gerecht. Er bezeichnet die einzelnen gegen den Ehemann der Klägerin gerichteten Steuerforderungen unter Angabe ihrer Fälligkeit, der Steuerart und des betreffenden Veranlagungszeitraums.

12 c) Ermessensfehler bezüglich der Inanspruchnahme der Klägerin sind nicht ersichtlich. Die zweijährige Anfechtungsfrist gemäß § 3 Abs. 2 Satz 2 AnfG (in der seinerzeit geltenden Fassung) ist gewahrt.

13 2. Die Auffassung des FG, der angefochtene Duldungsbescheid sei rechtswidrig und aufzuheben, weil er trotz dort aufgeführter, zum Teil auf Steuerbescheiden unter dem Vorbehalt der Nachprüfung beruhender Steuerforderungen keinen Vorbehalt i.S. des § 14 AnfG enthalte, hält einer rechtlichen Prüfung nicht stand.

14 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 den Fall der Verfolgung des Anfechtungsanspruchs im Wege eines Duldungsbescheids der Finanzbehörde entsprechend anzuwenden; dabei stehen noch nicht rechtsbeständige Steuerbescheide einem vorläufig vollstreckbaren Schuldtitel gleich (Senatsurteil vom 9. Februar 1988 VII R 62/86, BFH/NV 1988, 752).

15 Deshalb ist im Fall eines auf einem noch nicht rechtsbeständigen Steuerbescheid beruhenden Steueranspruchs in analoger Anwendung des § 14 AnfG der Vorbehalt aufzunehmen, dass die Vollstreckung davon abhängt, dass der noch nicht rechtsbeständige Steuerbescheid rechtsbeständig wird (vgl. Senatsurteile vom 31. Mai 1983 VII R 7/81, BFHE 138, 416, BStBl II 1983, 545; in BFH/NV 1988, 752). Es handelt sich dabei um eine Nebenbestimmung zum Verwaltungsakt in Gestalt einer Bedingung i.S. des § 120 Abs. 2 Nr. 2 AO.

16 Auf den Fall eines Steueranspruchs, der auf einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) beruht, lässt sich vorgenannte Rechtsprechung indes nicht übertragen, da insoweit keine vergleichbare Lage hinsichtlich der im Tatbestand des § 14 AnfG aufgeführten zivilrechtlichen Schuldtitel besteht. Sowohl im Fall eines vorläufig vollstreckbaren Urteils (§§ 708 ff. der Zivilprozessordnung --ZPO--) als auch im Fall eines Vorbehaltsurteils (§ 302, § 599 ZPO) ist der durch Erhebung der Klage verfolgte Anspruch des Gläubigers weiterhin streitbefangen und kann durch Einlegung bzw. Aufrechterhalten des entsprechenden Rechtsbehelfs ggf. noch zu Fall gebracht werden. Eine dieser zivilprozessualen Lage vergleichbare Situation, welche die analoge Anwendung des § 14 AnfG rechtfertigt, besteht zwar --wie ausgeführt-- im Fall eines auf einem noch nicht rechtsbeständigen Steuerbescheid beruhenden Steueranspruchs, nicht jedoch bei einem Steueranspruch, der auf einem rechtsbeständigen, wenn auch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Steuerbescheid beruht. Dieser Anspruch ist, da der Steuerbescheid unanfechtbar ist, nicht mehr streitbefangen (so auch App, Betriebs-Berater --BB-- 1983, 309, 310 f.).

17 Allein der Umstand, dass der gemäß § 164 AO ergangene Steuerbescheid von Amts wegen oder auf Antrag des Steuerpflichtigen aufgehoben oder geändert werden kann, solange der Vorbehalt wirksam ist (§ 164 Abs. 2 AO), führt nicht zu einer Vergleichbarkeit eines solchen Steuerbescheids mit den in § 14 AnfG genannten Schuldtiteln. Denn nicht nur die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Steuerbescheide, sondern sämtliche Steuerbescheide sind unter den in §§ 172 ff. AO genannten Voraussetzungen änderbar. § 164 AO erweitert lediglich diese Änderungsvoraussetzungen (App, BB 1983, 309, 311), ändert aber nichts daran, dass der aus einem rechtsbeständigen Steuerbescheid folgende Steueranspruch der Finanzbehörde nicht mehr streitbefangen ist. Das Wort "Vorbehalt" in § 302 und § 599 ZPO sowie in § 14 AnfG einerseits und in § 164 AO andererseits meint mit anderen Worten in rechtlicher Hinsicht nicht dasselbe. Es besteht bei rechtsbeständigen Bescheiden gemäß § 164 AO allein die bei Steuerbescheiden generell gegebene --und in dem Fall der vorbehaltenen Nachprüfung erweiterte-- Möglichkeit, dass sich später bei Eintritt bestimmter Voraussetzungen der Steueranspruch der Finanzbehörde (Gläubiger i.S. des AnfG) ändert und neu festzusetzen ist. In dieser rechtlichen Situation bedarf der Anfechtungsgegner nicht des Schutzes des § 14 AnfG, zumal es der Steuerpflichtige (Schuldner i.S. des AnfG) in der Hand hat, den gegen ihn gerichteten Steueranspruch streitig zu stellen.

18 Auch hinsichtlich der vom Bundesgerichtshof (BGH) mit Urteil vom 3. März 1976 VIII ZR 197/74 (BGHZ 66, 91) angestellten Erwägungen zu Fällen von Vorauszahlungsbescheiden, für deren Vollstreckung durch Duldungsbescheid § 14 AnfG entsprechend anwendbar sein soll, finden sich keine Parallelen zu Steuerbescheiden unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Solche Steuerbescheide sind nicht --wie der BGH zu Vorauszahlungsbescheiden ausführt-- "wirtschaftlich gesehen ein Vollstreckungstitel für eine Forderung, die in ihrer endgültigen Höhe noch nicht feststeht, sondern von der betreffenden Steuerfestsetzung abhängt". Vielmehr handelt es sich bereits um die eigentliche Steuerfestsetzung. Aus dem Umstand, dass § 164 Abs. 1 Satz 2 AO für Festsetzungen von Vorauszahlungen den Vorbehalt der Nachprüfung fingiert, lässt sich ebenfalls nichts für die vom FG vertretene Rechtsauffassung herleiten. Wenn es sich in Anbetracht der vom BGH dargestellten Besonderheit von Vorauszahlungsbescheiden rechtfertigen lässt, für Steuerforderungen, die auf solchen Bescheiden beruhen, § 14 AnfG analog anzuwenden, so kann daraus nicht gefolgert werden, dass sämtliche unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Steuerfestsetzungen ebensolche Besonderheiten aufweisen.

19 3. Die Sache ist nicht spruchreif, weil im finanzgerichtlichen Verfahren die Frage ungeprüft geblieben ist, ob hinsichtlich der Übertragung des Miteigentumsanteils auf die Klägerin die Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 AnfG (in der seinerzeit geltenden Fassung) vorliegen. Diese Prüfung wird im zweiten Rechtsgang nachzuholen sein.

20 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).

21 b) Sollten die Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 AnfG (in der seinerzeit geltenden Fassung) erfüllt sein, wird zu prüfen sein, ob es sich bei den Steuerforderungen des FA, derentwegen die Klägerin die Vollstreckung dulden soll, um fällige und vollstreckbare Forderungen (§ 2 AnfG) handelt (was allerdings bisher nicht streitig war).

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

Quelle: www.bundesfinanzhof.de