Urteil vom 10. November 2020, VII R 55/18

Zur Duldungspflicht des Rechtsnachfolgers gemäß § 15 AnfG

ECLI:DE:BFH:2020:U.101120.VIIR55.18.0

BFH VII. Senat

AnfG § 1, AnfG § 3ff, AnfG § 3, AnfG § 7, AnfG § 8, AnfG § 12, AnfG § 15, AO § 191, AO § 231, BGB § 199 Abs 4

vorgehend FG München, 26. September 2018, Az: 10 K 2927/17

Leitsätze

1. Wird die Zahlungsverjährung gegenüber dem Steuerschuldner durch den Erlass eines Duldungsbescheids unterbrochen, beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Duldungsbescheid erlassen wurde, eine neue Zahlungsverjährungsfrist.

2. Die Fristen der §§ 3 ff. AnfG sind nicht in § 15 AnfG hineinzulesen; es genügt, wenn die jeweilige Frist durch Erlass eines Duldungsbescheids gegenüber einem Vorerwerber gewahrt wurde.

3. Wurde eine in den §§ 3 ff. AnfG genannte Frist gegenüber einem Vorerwerber gewahrt, ist es im Verhältnis zu den gemäß § 15 AnfG in Anspruch genommenen Rechtsnachfolgern unschädlich, wenn der fristwahrende Bescheid nach Weitergabe des Vermögensgegenstands wieder aufgehoben wird.

4. Ein Rechtsnachfolger kann nur innerhalb einer Frist von zehn Jahren nach seinem Erwerb durch Duldungsbescheid in Anspruch genommen werden.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts München, Außensenate Augsburg, vom 27.09.2018 - 10 K 2927/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München, Außensenate Augsburg, zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) wendet sich gegen ihre Inanspruchnahme für Steuerschulden ihres Bruders (Steuerschuldner) als Rechtsnachfolgerin ihres Neffen, des Sohns (S) des Steuerschuldners, gemäß § 191 Abs. 1 Sätze 1 und 2 der Abgabenordnung (AO) i.V.m. § 15 des Gesetzes über die Anfechtung von Rechtshandlungen eines Schuldners außerhalb des Insolvenzverfahrens (Anfechtungsgesetz --AnfG--). Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) hat die Klägerin verpflichtet, die Zwangsvollstreckung in Grundstücke zu dulden, die der Steuerschuldner dem S übertragen und welche die Klägerin von S erworben hat.

2 Mit notariellem Vertrag vom 28.08.2000 übertrug der Steuerschuldner unter Vorbehalt eines lebenslangen unentgeltlichen Nießbrauchs Grundstücke (im Folgenden: das Grundstück) auf S, der damals ein Kind war und von seiner mit dem Steuerschuldner nicht verheirateten Mutter und alleinigen Sorgerechtsinhaberin vertreten wurde. Am 20.11.2000 wurden eine auf dem Grundstück lastende Bankgrundschuld über 1,9 Mio. DM gelöscht und das Eigentum des S sowie der Nießbrauch des Steuerschuldners im Grundbuch eingetragen.

3 Am 05.07.2001 erließ das FA zu Lasten des Steuerschuldners einen auf einer Schätzung beruhenden Einkommensteuerbescheid für 1999 mit Fälligkeit 08.08.2001. Der Steuerschuldner legte gegen den Bescheid Einspruch ein.

4 Am 02.01.2002 erließ das Finanzamt G zur Beitreibung der Einkommensteuerverbindlichkeiten des Steuerschuldners für 1999 wegen der nach Auffassung des FA unentgeltlichen Grundstücksübertragung auf S diesem gegenüber einen Duldungsbescheid gemäß § 191 Abs. 1 Satz 2 AO i.V.m. § 4 AnfG und verpflichtete S, die Zwangsvollstreckung in das Grundstück zu dulden. S legte gegen den Bescheid Einspruch ein.

5 Mit notariellem Vertrag vom 26.03.2002 verkaufte der durch seine Mutter vertretene S das Grundstück für 37.500 € an die Klägerin. Der Nießbrauch zugunsten des Steuerschuldners blieb bestehen. Zusätzlich behielt sich auch S den Nießbrauch vor, aufschiebend bedingt auf den Tod des Steuerschuldners (vgl. Urteil des Finanzgerichts --FG-- München vom 27.09.2018 - 10 K 2338/17, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2019, 233, Rz 13, auf das die Vorentscheidung Bezug genommen hat). Das Recht, die Ausübung des Nießbrauchs einem Dritten zu überlassen, wurde ausgeschlossen. Für den Fall der Einleitung eines Zwangsversteigerungsverfahrens wurde eine Rückauflassungsvormerkung bewilligt.

6 Am 16.07.2002 wurde aufgrund eines Ersuchens des Schenkungsteuerfinanzamts eine Zwangssicherungshypothek zugunsten des Freistaats Bayern in Höhe von ca. 2,4 Mio. € im Grundbuch eingetragen; der zugrundeliegende Schenkungsteuerbescheid wurde 2015 wieder aufgehoben.

7 Aufgrund des Pfändungsbeschlusses eines Landgerichts (LG) vom 10.01.2003 wurde für den Freistaat Bayern die Pfändung des zugunsten des Steuerschuldners bestellten Nießbrauchs am 28.01.2003 in das Grundbuch eingetragen.

8 Am 09.09.2003 wurde der aufschiebend bedingte Nießbrauch zugunsten des S in das Grundbuch eingetragen.

9 Nach Einholung des Sachverständigengutachtens vom 11.07.2003, nach dem der Verkehrswert des Grundstücks am 26.03.2002 ohne Berücksichtigung der Nießbrauche zwischen 930.000 € und 950.000 € (Bodenwert 902.172 €, Ertragswert 930.000 €, Sachwert 950.000 €), nach Abzug der Wertminderung durch die beiden Nießbrauche jedoch nur rund 31.000 € betrug, genehmigte das Familiengericht den Verkauf des Grundstücks für 37.500 € an die Klägerin.

10 Am 24.02.2004 wurde ein Nachtrag zum Kaufvertrag zwischen der Klägerin und S vom 26.03.2002 vereinbart und die Auflassung erklärt.

11 Am 23.03.2004 erfolgten die Grundbucheintragung der Klägerin als Eigentümerin und die Eintragung der Rückauflassungsvormerkung zugunsten des S.

12 Das vom FA beauftragte Staatliche Bauamt erstellte am 19.02.2008 ein weiteres Gutachten, das von einem Verkehrswert des Grundstücks von rund 1.155.000 € ausging bzw. bei wertmindernder Berücksichtigung (nur) des Nießbrauchs des Steuerschuldners (Barwert am 20.11.2000 rund 612.000 € und am 19.02.2008 rund 544.000 €) am 20.11.2000, dem Tag der Eintragung des Eigentums des S in das Grundbuch, von 545.000 € und am 19.02.2008 von 611.000 €. Nach Ansicht des staatlichen Bauamts beruhte die Wertsteigerung des Grundstücks auf der Minderung des Barwerts des Nießbrauchs mit zunehmendem Alter des Steuerschuldners. Der Nießbrauch des S wurde nicht berücksichtigt.

13 Am 19.02.2008 erließ das FA wegen der Einkommensteuerschulden des Steuerschuldners für 1999 in Höhe von (damals) rund 4.066.423 € (u.a. jeweils zum 08.08.2001 fällige Einkommensteuer 1999 in Höhe von 3.613.425,37 €, Solidaritätszuschlag in Höhe von 197.759,14 €, Säumniszuschläge zur Einkommensteuer 1999 in Höhe von 187.991,79 € und zum Solidaritätszuschlag 1999 in Höhe von 10.338,31 €) den streitgegenständlichen Duldungsbescheid gegenüber der Klägerin, der ihr mit Postzustellungsurkunde (PZU) am 21.02.2008 zugestellt wurde. Darin focht das FA die notariellen Verträge vom 26.03.2002 und vom 24.02.2004 an.

14 Dagegen legte die Klägerin am 20.03.2008 Einspruch ein. Das Einspruchsverfahren ruhte bis zur Entscheidung über die Klage des Steuerschuldners gegen seinen Einkommensteuerbescheid 1999 mit Urteil des FG München vom 15.05.2014 und Rücknahme der Nichtzulassungsbeschwerde am 29.10.2014. Hierdurch wurde die Einkommensteuerfestsetzung 1999 gegenüber dem Steuerschuldner in Höhe von 2.726.416,92 € (hier wie im Folgenden einschließlich steuerlicher Nebenleistungen) bestandskräftig. In der Folge ermäßigten sich dessen Steuerschulden aufgrund von Umbuchungen, Zahlungen oder erfolgreichen Vollstreckungsmaßnahmen weiter.

15 Am 08.12.2016 erließ das FA wegen der Einkommensteuerschulden 1999 des Steuerschuldners in Höhe von (zu diesem Zeitpunkt) 2.696.643,65 € nach Wiederaufnahme des Einspruchsverfahrens gegenüber der Klägerin ein Leistungsgebot gemäß § 254 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. §§ 11, 14 AnfG zum Duldungsbescheid vom 19.02.2008, das ihr mit PZU am 10.12.2016 zugestellt wurde. Auch hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein.

16 Außerdem erließ das FA am 08.12.2016 gegenüber dem S gemäß § 254 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. §§ 11, 14 AnfG ein Leistungsgebot zu dem Duldungsbescheid vom 02.01.2002, gegen das S Einspruch einlegte.

17 Mit Einspruchsentscheidungen vom 14.08.2017 und vom 28.08.2017 wies das FA die Einsprüche des S zurück. Hierauf erhob S Klage.

18 Mit Einspruchsentscheidungen vom 19.10.2017 wies das FA auch die Einsprüche der Klägerin gegen den Duldungsbescheid vom 19.02.2008 und das Leistungsgebot vom 08.12.2016 zurück. Hierauf erhob die Klägerin Klage.

19 Während des Klageverfahrens des S widerrief das FA mit Bescheid vom 04.07.2018 das an die Klägerin adressierte Leistungsgebot vom 08.12.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19.10.2017 wegen Zahlungen eines Gesamtschuldners in Höhe von 283.952,07 € gemäß § 131 Abs. 1 AO. Es bestimmte, die Klägerin habe wegen Steuerschulden des Steuerschuldners in Höhe von 2.412.691,58 € (darunter jeweils am 08.08.2001 fällige Einkommensteuer 1999 in Höhe von 2.214.361,47 €, Säumniszuschläge zur Einkommensteuer 1999 in Höhe von 187.991,79 € und zum Solidaritätszuschlag 1999 in Höhe von 10.338,32 €) die Zwangsvollstreckung in das Grundstück zu dulden. Sie könne die Vollstreckung durch Zahlung des Gesamtbetrags in Höhe von 2.412.691,58 € abwenden.

20 Mit Urteil in EFG 2019, 233 hob das FG auf Klage des S den Duldungsbescheid vom 02.01.2002 und das Leistungsgebot vom 08.12.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 14.08.2017 und 28.08.2017 auf.

21 Am selben Tag (27.09.2018) erging die Vorentscheidung. Das FG urteilte, der gegenüber der Klägerin ergangene Duldungsbescheid vom 19.02.2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19.10.2017 und das Leistungsgebot vom 08.12.2016, zuletzt geändert mit Bescheid vom 04.07.2018, zur Duldung der Zwangsvollstreckung in das Grundstück wegen Steuerschulden des Steuerschuldners in Höhe von (zu diesem Zeitpunkt noch) 2.412.691,58 € seien rechtmäßig. Gemäß § 191 Abs. 1 Satz 2 AO i.V.m. § 15 Abs. 2 Nr. 2 AnfG könne die Anfechtbarkeit u.a. auch gegen einen (sonstigen) Rechtsnachfolger geltend gemacht werden, wenn er zur Zeit seines Erwerbs zu den Personen gehört habe, die dem Schuldner gemäß § 138 der Insolvenzordnung (InsO) nahestanden. Die Klägerin gehöre als Schwester zu diesen Personen. Sie habe nicht nachgewiesen, dass ihr die Umstände unbekannt gewesen seien, welche die Anfechtbarkeit des Erwerbs ihres Rechtsvorgängers --des S-- gemäß § 4 Abs. 1 AnfG begründet hätten. Der Erwerb des S sei anfechtbar gewesen. Der an den S gerichtete Duldungsbescheid vom 02.01.2002 sei innerhalb der Anfechtungsfrist des § 4 AnfG ergangen. Hierauf könne sich das FA gegenüber der Klägerin berufen. Dass der Duldungsbescheid vom 02.01.2002 und die Leistungsgebote vom 08.12.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 14. und 28.08.2017 durch das Urteil in EFG 2019, 233 aufgehoben worden seien, sei für die Inanspruchnahme der Klägerin ohne Bedeutung.

22 Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die Vorentscheidung verwiesen, die in EFG 2019, 73 veröffentlicht worden ist.

23 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der Revision.

24 Während des Revisionsverfahrens wurde das Leistungsgebot im Hinblick auf Zahlungen eines Gesamtschuldners mit Bescheid vom 04.04.2019 erneut gemäß § 131 Abs. 1 AO mit Wirkung für die Zukunft geändert. Das FA bestimmte, dass die Klägerin wegen der Steuerschulden 1999 des Steuerschuldners in Höhe von noch 2.371.462,50 € (darunter jeweils zum 08.08.2001 fällige Einkommensteuer 1999 in Höhe von 2.173.132,39 €, Säumniszuschläge zur Einkommensteuer für 1999 in Höhe von 187.991,79 € und zum Solidaritätszuschlag zur Einkommensteuer für 1999 in Höhe von 10.338,32 €) die Zwangsvollstreckung in das Grundstück zu dulden habe und diese durch Zahlung von "2.371.462,17 €" abwenden könne.

25 Die Klägerin trägt vor, das FG sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass § 15 AnfG anwendbar sei. Es habe bereits keinen anfechtbaren Ersterwerb gegeben, wie aus dem zwischen dem FA und dem S ergangenen rechtskräftigen Urteil des FG München in EFG 2019, 233 folge, mit dem der Duldungsbescheid vom 02.01.2002 aufgehoben worden sei. Unabhängig davon komme eine Duldungsinanspruchnahme nicht mehr in Betracht, nachdem die Steuerschuld

am 31.12.2006 zahlungsverjährt sei und die Voraussetzungen für eine Inanspruchnahme gemäß § 15 AnfG auch im Übrigen nicht erfüllt seien.

26 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung und den Duldungsbescheid vom 19.02.2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19.10.2017 und das Leistungsgebot vom 08.12.2016 in der Gestalt des letzten Änderungsbescheids vom 04.04.2019 aufzuheben.

27 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

28 Es hält die Vorentscheidung für richtig.

29 Mit Beschluss vom 08.10.2020 - VII S 35/20 (PKH) ist der Klägerin Prozesskostenhilfe bewilligt und der Prozessbevollmächtigte beigeordnet worden.

Entscheidungsgründe

II.

30 Die Revision ist begründet. Das Urteil entspricht nicht dem Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Klage abgewiesen, ohne hinreichende Feststellungen zu der Frage getroffen zu haben, ob die Zahlungsverjährung der Schuld des Steuerschuldners bis zum Erlass der streitgegenständlichen Einspruchsentscheidung am 19.10.2017 durchgehend unterbrochen war.

31 Da der Senat die fehlenden Feststellungen nicht selbst treffen kann, ist die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

32 Das Urteil ist nicht aus anderen Gründen richtig (§ 126 Abs. 4 FGO), denn Umstände, die eine Klageabweisung unabhängig von einer möglicherweise eingetretenen Verjährung tragen, sind nicht ersichtlich. Die Vorentscheidung und der angefochtene Bescheid können auch nicht ersatzlos aufgehoben werden, da die übrigen Rügen der Klägerin unter Berücksichtigung der Feststellungen des FG gemäß § 118 Abs. 2 FGO nicht durchgreifen oder allenfalls eine Zurückverweisung rechtfertigen würden.

33 1. Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass das FA wegen der Einkommensteuerschulden des Steuerschuldners einen Duldungsbescheid gemäß § 191 Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO i.V.m. §§ 1 ff., 15 AnfG erlassen konnte; ein Insolvenzverfahren über das Vermögen des Steuerschuldners war nicht anhängig. Das FA hatte kein Wahlrecht, ob es stattdessen Klage vor einem Zivilgericht erhebt; Ermessenserwägungen waren insoweit nicht notwendig (vgl. Senatsurteil vom 30.06.2020 - VII R 63/18, BFHE 270, 7, BStBl II 2021, 191).

34 2. Den Feststellungen des FG lässt sich allerdings nicht entnehmen, ob die zugrunde liegenden Steuerschulden im Zeitpunkt des Erlasses der streitgegenständlichen Einspruchsentscheidung noch vollstreckbar waren oder ob diesbezüglich bereits Zahlungsverjährung eingetreten war. Zu entsprechenden Feststellungen bestand im Hinblick auf die lange Verfahrensdauer und den Vortrag der Klägerin jedoch Anlass.

35 a) Zur Anfechtung gemäß § 2 AnfG sind nur Gläubiger befugt, die gegen den Schuldner einen vollstreckbaren (§ 251 AO, § 14 AnfG) Schuldtitel erlangt haben und deren Forderungen fällig sind. An einem vollstreckbaren Schuldtitel fehlt es u.a., wenn der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis mit dem Eintritt der Zahlungsverjährung erloschen ist (§ 47 und § 232 AO).

36 Die Zahlungsverjährung beginnt grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Anspruch erstmals fällig geworden ist (§ 229 Abs. 1 Satz 1 AO). Gemäß § 228 Satz 2 AO beträgt sie im Regelfall fünf Jahre, in den Fällen der §§ 370, 373 oder 374 AO zehn Jahre. Abzustellen ist auf den Zeitpunkt der letzten belastenden Behördenentscheidung. Eine Duldungsinanspruchnahme kommt nicht mehr in Betracht, wenn hinsichtlich des Anspruchs, zu dessen Durchsetzung die Anfechtung erfolgt ist, im Zeitpunkt des Ergehens der letzten belastenden Behördenentscheidung, hier also der Einspruchsentscheidung, Zahlungsverjährung eingetreten ist (vgl. z.B. Senatsurteil vom 07.03.2006 - VII R 12/05, BFHE 212, 388, BStBl II 2006, 584, unter II.2.b bb 3.).

37 b) Im Streitfall ist unklar, ob der am 08.08.2001 erstmals fällige Steueranspruch bei Erlass der Einspruchsentscheidung am 19.10.2017 noch bestand, da das FG weder festgestellt hat, ob die Voraussetzungen der §§ 370, 373 oder 374 AO vorliegen, noch, ob und wie lange die Verjährung gemäß § 231 AO unterbrochen war. Aus

dem Sachurteil des FG München vom 15.05.2014 - 10 K 1082/12 betreffend den Einkommensteuerbescheid 1999 des Steuerschuldners folgt lediglich, dass am 15.05.2014 in der Höhe, in der die dortige Klage abgewiesen worden ist, noch keine Zahlungsverjährung eingetreten war; andernfalls wäre die Hauptsache erledigt gewesen und hätte kein Sachurteil mehr ergehen dürfen (vgl. Senatsbeschluss vom 06.08.1996 - VII B 24/96, BFH/NV 1997, 95). Für die Zeit nach dem 15.05.2014 fehlt es jedoch an entsprechenden Feststellungen.

38 aa) Das vom FG München in seinem Urteil in EFG 2019, 233, Rz 51 f. referierte Vorbringen des FA, aus dem sinngemäß folgt, dass das FA u.a. durch eine Zahlungsaufforderung, die der inländischen Empfangsbevollmächtigten des Steuerschuldners am 27.05.2014 zugestellt worden sein soll, die Zahlungsverjährung des Steueranspruchs durchgehend bis mindestens 31.12.2019 und durch andere Maßnahmen auch darüber hinaus unterbrochen haben will (vgl. § 231 AO i.V.m. § 228 Satz 2 AO), hat sich das FG nicht zu eigen gemacht, also nicht i.S. des § 118 Abs. 2 FGO festgestellt.

39 bb) Entsprechende Feststellungen sind auch nicht im Hinblick darauf entbehrlich, dass das FA gegenüber der Klägerin den streitgegenständlichen Duldungsbescheid erlassen hat, über den noch nicht rechtskräftig entschieden worden ist.

40 Zwar kann auch der Erlass eines Duldungsbescheids die Zahlungsverjährung gegenüber dem Steuerschuldner gemäß § 231 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO unterbrechen (Senatsurteil in BFHE 270, 7, BStBl II 2021, 191). Diese Unterbrechung führt jedoch lediglich dazu, dass gemäß § 231 Abs. 3 AO mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Duldungsbescheid erlassen wurde, eine neue Verjährungsfrist beginnt. Sie dauert nicht fort, bis über den Duldungsbescheid bestandskräftig entschieden worden ist. Derartiges kann insbesondere nicht aus § 231 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO abgeleitet werden. Denn die Vorschrift regelt nur die Fortdauer der Unterbrechung bis zum Erlöschen eines Pfändungspfandrechts, einer Zwangshypothek oder eines sonstigen Vorzugsrechts auf Befriedigung. Anhaltspunkte dafür, dass es sich dabei nur um Regelbeispiele handelt und dass die Verjährung stets bis zur bestandskräftigen Entscheidung über die unter § 231 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO fallenden Vollstreckungsmaßnahmen unterbrochen wird, lassen sich der Vorschrift nicht entnehmen. Dies bestätigt ein Umkehrschluss zu § 231 Abs. 2 Satz 2 AO, der eine derartige Regelung nur für gegen eine Finanzbehörde gerichtete Ansprüche enthält. § 231 Abs. 2 Satz 1 AO erwähnt die nur punktuell wirkenden (so etwa Frotscher in Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 231 AO Rz 59, oder Klein/Rüsken, AO, 15. Aufl., § 231 Rz 1a) bzw. nicht auf Dauer angelegten (vgl. Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 231 AO Rz 35) Unterbrechungshandlungen generell nicht. Mit den Unterbrechungstatbeständen der Wohnsitz- oder Aufenthaltsermittlung (§ 231 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 AO) oder der schriftlichen Geltendmachung des Anspruchs (§ 231 Abs. 1 Satz 1 Nr. 8 AO) korrespondiert kein Tatbestand in § 231 Abs. 2 Satz 1 AO. Für die nicht genannten Fälle besteht jedoch keine durch Analogie zu schließende Regelungslücke, sondern gilt gemäß § 231 Abs. 3 AO, dass mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Unterbrechungshandlung vorgenommen worden ist, eine neue Verjährungsfrist beginnt.

41 3. Wenn man von der Frage der Zahlungsverjährung absieht, greifen die Einwände der Klägerin gegen ihre Duldungsinanspruchnahme nicht durch bzw. rechtfertigen allenfalls eine Zurückverweisung. Im Übrigen liegen die Voraussetzungen für die Duldungsinanspruchnahme der Klägerin gemäß § 191 Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO i.V.m. § 15 Abs. 2 Nr. 2 AnfG als Rechtsnachfolgerin des S vor.

42 a) Im Streitfall liegt nach den Feststellungen des FG ein gemäß §§ 1 ff., 4 Abs. 1 AnfG anfechtbarer unentgeltlicher Erwerb des S vor, dem eine anfechtbare und gläubigerbenachteiligende Rechtshandlung des Steuerschuldners zugrunde liegt.

43 aa) Der Steuerschuldner hat, indem er das Grundstück auf S übertragen hat, eine anfechtbare Rechtshandlung i.S. des § 1 Abs. 1 AnfG vorgenommen.

44 (1) Eine Rechtshandlung ist jedes rechtliche oder tatsächliche Handeln oder Unterlassen, das rechtliche Folgen hat bzw. rechtliche Wirkungen auslöst. Nach Sinn und Zweck des Gesetzes genügt es für die Annahme einer Rechtshandlung, dass das Gesetz an die konkrete Willensbetätigung eine Rechtswirkung knüpft. Rechtliche Folgen in diesem Sinn liegen auch dann vor, wenn das Handeln oder Unterlassen dem Erwerber nur eine formelle Rechtsstellung bzw. eine Buchposition verschafft. Auch die Nichtigkeit einer Rechtshandlung schließt deren Anfechtbarkeit nicht ohne Weiteres aus. Bei der Anfechtung einer unwirksamen Rechtshandlung ist lediglich besonders zu prüfen, ob trotz der Unwirksamkeit eine objektive Gläubigerbenachteiligung eingetreten ist (vgl. Senatsurteil in BFHE 270, 7, BStBl II 2021, 191, Rz 25, m.w.N.).

45 (2) Bei der Übertragung des Eigentums an den Grundstücken auf S handelte es sich nach diesen Rechtsgrundsätzen

um eine Rechtshandlung i.S. der §§ 1 ff. AnfG. Dies wäre gleichermaßen bei der Übertragung lediglich einer Buchposition gegeben, wovon die Klägerin wegen der ihrer Auffassung nach notwendigen, aber fehlenden vormundschaftsgerichtlichen Genehmigung des Vertrags vom 28.08.2000 ausgeht.

46 bb) Die Übertragung des Grundeigentums auf S im Jahr 2000 benachteiligte die Gläubiger des Steuerschuldners objektiv i.S. des § 1 AnfG.

47 (1) Eine objektive Gläubigerbenachteiligung ist gegeben, wenn der Schuldner durch Weggabe eines Vermögenswerts die Befriedigungsmöglichkeit seines Gläubigers vereitelt, beeinträchtigt, erschwert oder verzögert. Der Eintritt der objektiven Gläubigerbenachteiligung ist isoliert mit Bezug auf die Minderung des Aktivvermögens oder die Vermehrung der Passiva des Schuldners zu beurteilen. Eine Vorteilsausgleichung findet dabei grundsätzlich nicht statt; zu berücksichtigen sind lediglich solche Folgen, die an die angefochtene Rechtshandlung selbst anknüpfen (vgl. Senatsurteil vom 25.04.2017 - VII R 31/15, BFH/NV 2017, 1297, Rz 12, m.w.N.). Die Feststellung der objektiv gläubigerbenachteiligenden Wirkung unterscheidet sich insoweit von der Feststellung der (Un-)Entgeltlichkeit; jedoch setzen beide keine dauerhafte Entreicherung des Schuldners oder dauerhafte Bereicherung des Anfechtungsgegners voraus (Umkehrschluss zu § 11 Abs. 2 AnfG; Senatsurteil in BFH/NV 2017, 1297, Rz 12, m.w.N.). Es genügt deshalb, wenn sich der Schuldner zumindest vorübergehend irgendeines der Zwangsvollstreckung zugänglichen Gegenstands oder Rechts entäußert hat (vgl. §§ 11, 13, 15 Abs. 2 AnfG; Huber, AnfG, 11. Aufl., § 1 Rz 35). Welchen Wert der übertragene Vermögenswert für den Erwerber hat, ist unbeachtlich (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2017, 1297). Nur die Weggabe wertloser Gegenstände oder solcher, auf die eine Zugriffsmöglichkeit zum Zwecke der Verwertung nicht besteht, kann das Vermögen des Schuldners nicht zum Nachteil der Gläubiger verkürzen (vgl. Senatsurteile vom 14.07.1981 - VII R 49/80, BFHE 133, 501, BStBl II 1981, 751, unter III.1.c, und vom 30.03.2010 - VII R 22/09, BFHE 229, 29, BStBl II 2011, 327, Rz 34; Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 30.03.1983 - VIII ZR 7/82, BGHZ 87, 166-168, unter I.2.).

48 Die Frage, ob ein übertragenes Grundstück wertlos war, ist gegebenenfalls durch Einholung eines Sachverständigengutachtens zu klären, welches auf der Grundlage der gemäß § 195 Abs. 1 Satz 2 des Baugesetzbuchs zur amtlichen Kaufpreissammlung mitgeteilten Zuschlagsbeschlüsse das voraussichtliche Zwangsversteigerungsergebnis --und nicht den Verkehrswert bei einem freihändigen Verkauf-- feststellt (vgl. BGH-Urteile vom 13.09.2018 - IX ZR 190/17, Neue Zeitschrift für Insolvenz und Sanierungsrecht --NZI-- 2018, 934, Rz 29, und vom 20.10.2005 - IX ZR 276/02, Zeitschrift für Wirtschaftsrecht --ZIP-- 2006, 387, Rz 7 und 9 ff.).

49 Erfordert der Anfechtungstatbestand die unmittelbare Gläubigerbenachteiligung (s. § 3 Abs. 2 AnfG), kommt es grundsätzlich auf den nach § 8 AnfG zu bestimmenden Zeitpunkt der Vornahme der Rechtshandlung an. Genügt --wie im Fall des § 4 Abs. 1 AnfG-- eine mittelbare Benachteiligung, kann auch die spätere Entwicklung bis zum Erlass der den Duldungsbescheid betreffenden Einspruchsentscheidung miteinzubeziehen sein (zum Zivilrecht vgl. etwa BGH-Urteil in NZI 2018, 934, Rz 25; Huber, AnfG, a.a.O., § 1 Rz 41, m.w.N.; vgl. auch Senatsurteile vom 15.10.1996 - VII R 35/96, BFHE 181, 268, BStBl II 1997, 17, Rz 10, und in BFHE 133, 501, BStBl II 1981, 751, Rz 25 und 31; Senatsbeschluss vom 18.12.1987 - VII B 156/97, BFH/NV 1998, 681, wobei die älteren Entscheidungen nur sinngemäß übertragbar sind, vgl. § 8 Abs. 2 AnfG n.F.).

50 (2) Im Streitfall kam es bei der Übertragung des (Buch-)Eigentums auf den S zu einer objektiven Gläubigerbenachteiligung, da nach der Übertragung eine Vollstreckung in das Grundstück nicht mehr aufgrund eines gegen den Steuerschuldner gerichteten Vollstreckungstitels möglich war. Die Befriedigung der gegen den Steuerschuldner gerichteten Forderungen wurde durch die Übertragung des Grundstücks (oder Bucheigentums) zumindest vorübergehend erschwert oder verzögert (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2017, 1297, m.w.N., und BGH-Urteil vom 11.07.1996 - IX ZR 226/94, ZIP 1996, 1516, unter II.2.a.bb).

51 (3) Umstände, die eine Gläubigerbenachteiligung in Bezug auf die Übertragung des (Buch-)Eigentums vom Steuerschuldner auf den S ausschließen, hat das FG im ersten Rechtsgang nicht festgestellt.

52 Das gilt insbesondere für die Frage, ob das Grundstück wertausschöpfend belastet war. Dies ist im Hinblick darauf, dass es im Jahr 2000 ausweislich der Gutachten einen Wert von mindestens 930.000 € hatte (wofür auch die auf dem Grundstück lastende und bei der Übertragung des Grundstücks auf den S gelöschte Bankgrundschuld von über 1,9 Mio. DM ein Indiz ist) und nur der Vorbehaltsnießbrauch des Steuerschuldners im Wert von rund 600.000 € wertmindernd zu berücksichtigen war, naheliegend. Da die Sache aus anderen Gründen zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen ist, kann dahinstehen, ob die im ersten Rechtsgang vorliegenden Gutachten den oben genannten Anforderungen entsprachen. Im zweiten Rechtsgang werden gegebenenfalls noch ein den oben genannten Anforderungen entsprechendes Sachverständigengutachten einzuholen und das voraussichtliche

Zwangsversteigerungsergebnis in dem nach dem Anfechtungstatbestand maßgeblichen Zeitpunkt (§ 8 AnfG, bei mittelbaren Benachteiligungen gegebenenfalls auch unter Einbeziehung der späteren Entwicklung) festzustellen sein.

53 Die anlässlich der Übertragung des Grundstücks auf den S gelöschte Bankgrundschuld von über 1,9 Mio. DM und die am 16.07.2002 aufgrund eines Ersuchens des Schenkungsteuerfinanzamts in Höhe von ca. 2,4 Mio. € im Grundbuch eingetragene Zwangssicherungshypothek sind --wovon das FG zutreffend ausgegangen ist-- nicht vom Grundstückswert abzuziehen. Infolge der Löschung waren die Grundpfandrechte für den Wert des Grundstücks ohne Bedeutung (vgl. Senatsbeschluss vom 24.08.1998 - VII B 151/98, BFH/NV 1999, 155, unter I.). Die Hypothek bestand bei der Übertragung auf den S im Jahr 2000 noch nicht und im Zeitpunkt des Erlasses der Einspruchsentscheidungen im August 2017 nicht mehr. Infolge der Aufhebung des zugrundeliegenden Schenkungsteuerbescheids im Jahr 2015 war sie im Übrigen gemäß § 1163 Abs. 1 Satz 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) zur Eigentümergrundschuld geworden und stand der Klägerin zu. Dies ist eine objektiv gläubigerbenachteiligende Folge der angefochtenen Übertragungen, weshalb die Eigentümergrundschuld bei der Ermittlung des Grundstückswerts keine berücksichtigungsfähige Wertminderung darstellt. Dies gilt auch für den Nießbrauch zugunsten des S (obwohl dieser vor Erlass der Einspruchsentscheidung im August 2017 bestellt wurde), weil diese Belastung von ihm bzw. ihm zurechenbar von seiner gesetzlichen Vertreterin begründet wurde (vgl. etwa Urteil des Oberlandesgerichts --OLG-- München vom 20.05.2003 - 23 U 4260/02, Zeitschrift für Verbraucherinsolvenzrecht 2003, 650; Huber, AnfG, a.a.O., § 1 Rz 41, m.w.N.).

54 cc) Die Voraussetzungen des § 2 AnfG sind erfüllt, wenn man unterstellt, dass die Zahlungsverjährung unterbrochen war.

55 (1) Nach dieser Vorschrift ist jeder Gläubiger zur Anfechtung berechtigt, der einen vollstreckbaren Schuldtitel erlangt hat und dessen Forderung fällig ist, wenn die Zwangsvollstreckung in das Vermögen des Schuldners nicht zu seiner vollständigen Befriedigung geführt hat oder wenn anzunehmen ist, dass sie nicht dazu führen würde (vgl. Senatsbeschluss vom 28.05.2003 - VII B 106/03, BFH/NV 2003, 1146, Rz 8; Senatsurteil vom 09.02.1988 - VII R 62/86, BFH/NV 1988, 752, unter 2.).

56 (2) Im Streitfall waren das FA Gläubiger und der Steuerschuldner Schuldner der im Steuerbescheid vom 05.07.2001 festgesetzten und am 08.08.2001 fälligen Steuern und steuerlichen Nebenleistungen. Diese waren, wenn keine Zahlungsverjährung eingetreten ist, auch vollstreckbar. Die Zwangsvollstreckung in das Vermögen des Steuerschuldners hat nicht zu einer vollständigen Befriedigung des FA geführt (§ 2 AnfG). Anhaltspunkte dafür, dass der Steuerschuldner nach 2004 noch über pfändbares Vermögen in Höhe der Steuerschulden (von derzeit immer noch mehr als 2 Mio. €) verfügte oder später neu gebildet hat, ergeben sich aus den Feststellungen des FG nicht. Es hat im Gegenteil festgestellt, dass gegen den Steuerschuldner in dem Strafurteil vom 04.05.2004 u.a. der Verfall von Wertersatz in Höhe von 4,5 Mio. € gemäß § 73a des Strafgesetzbuchs a.F. angeordnet worden sei und dass danach kein Schuldnervermögen mehr zur Verwertung zur Verfügung gestanden habe.

57 Der Freistaat Bayern konnte nach Aufhebung des Schenkungsteuerbescheids nicht von der zu seinen Gunsten bestellten Zwangssicherungshypothek Gebrauch machen, da diese mit Erlöschen der gesicherten Forderung im Jahr 2015 zur Eigentümergrundschuld geworden war und der Klägerin zustand.

58 Der Erlös aus einer etwaigen Zwangsversteigerung des Nießbrauchs zugunsten des Steuerschuldners hätte, falls sie überhaupt zulässig gewesen wäre (vgl. dazu Senatsurteile in BFHE 229, 29, BStBl II 2011, 327, Rz 29, und in BFHE 133, 501, BStBl II 1981, 751, unter III.1.d und VI.b), jedenfalls nicht zu einer vollständigen Tilgung der Steuerschulden in Höhe von (immer noch) mehr als 2 Mio. € ausgereicht, da der Nießbrauch deutlich weniger wert war.

59 dd) S hat das Grundstück nach den Feststellungen des FG i.S. des § 4 Abs. 1 AnfG unentgeltlich erworben.

60 (1) Die Frage, ob Unentgeltlichkeit vorliegt, ist danach zu beurteilen, ob sich Leistung und Gegenleistung objektiv in etwa ausgleichen. Ergibt diese Gegenüberstellung wegen der Schwierigkeit der Bewertung einzelner Faktoren kein eindeutiges Bild, kann auch die Wertung der Beteiligten in Betracht zu ziehen sein (Senatsurteil in BFHE 133, 501, BStBl II 1981, 751, unter III.3.a, insoweit nicht überholt). Vorbehaltene Nießbrauche oder die bloße Übernahme von dinglichen Belastungen des Grundstücks ohne Übernahme einer persönlichen Haftung sind keine Gegenleistung; Gegenstand der Schenkung ist vielmehr das belastete Grundstück (vgl. Senatsurteile in BFHE 229, 29, BStBl II 2011, 327, Rz 34, m.w.N., und in BFHE 133, 501, BStBl II 1981, 751, unter III.3.a).

61 (2) Im Streitfall hat das FG keine Gegenleistung des S festgestellt; der Nießbrauch zugunsten des Steuerschuldners ist nicht zu berücksichtigen.

62 ee) Die Frist des § 4 Abs. 1 AnfG wurde gewahrt.

63 (1) Bei der Anfechtung einer unentgeltlichen Leistung muss der einer gerichtlichen Geltendmachung gleichstehende (vgl. § 191 Abs. 1 Satz 2 AO) Duldungsbescheid (grundsätzlich) innerhalb von vier Jahren nach der Leistung ergehen (§ 4 Abs. 1 AnfG i.V.m. § 7 f. AnfG; das Senatsurteil in BFHE 181, 268, BStBl II 1997, 17, auf das sich die Klägerin bezieht, betrifft das AnfG a.F., von dem § 8 Abs. 2 AnfG n.F. abweicht). Es genügt, dass der Duldungsbescheid wirksam ist. Er muss bekanntgegeben worden sein und darf nicht nichtig sein. Nicht erforderlich ist, dass der Bescheid rechtmäßig und bestandskräftig ist.

64 Wurde eine der in §§ 3 ff. AnfG genannten Fristen durch einen wirksamen Bescheid gegenüber dem Ersterwerber gewahrt, ist es im Verhältnis zu dem gemäß § 15 AnfG in Anspruch genommenen Rechtsnachfolger unschädlich, wenn der Bescheid nach Weitergabe des Vermögensgegenstands wieder aufgehoben wird. Denn § 15 Abs. 2 AnfG bezieht den oder die Rechtsnachfolger gerade dann ein, wenn der ursprüngliche Erwerber nicht mehr (vollumfänglich) auf Duldung der Zwangsvollstreckung in den anfechtbar erworbenen Gegenstand in Anspruch genommen werden kann, weil er diesen (teilweise) veräußert, verschenkt oder sonst weitergegeben hat. Dies kommt vor allem dann in Betracht, wenn der beschenkte Ersterwerber minderjährig ist und deshalb nach Weitergabe des Vermögensgegenstands und Entreicherung nicht mehr in Anspruch genommen werden kann. Anders als die Klägerin vorträgt, kann somit aus dem Scheitern der Inanspruchnahme des Ersterwerbers nicht abgeleitet werden, dass der Rechtsnachfolger nicht in Anspruch genommen werden darf. Das Gegenteil ist der Fall. Vor diesem Hintergrund ist es --anders als die Klägerin vorträgt-- auch unschädlich, ob das FA zwischenzeitlich vom Ersterwerber (erfolglos) Wertersatz verlangt hat. Die von der Klägerin zitierten Entscheidungen (vgl. etwa BGH-Urteil vom 23.10.2008 - IX ZR 202/07, NZI 2009, 67, Rz 27 ff.; offengelassen im BGH-Urteil vom 05.12.1991 - IX ZR 270/90, BGHZ 116, 222, Rz 12) sind auf den Streitfall nicht übertragbar.

65 (2) Im Streitfall wurde die Vier-Jahres-Frist des § 4 Abs. 1 AnfG i.V.m. §§ 7 f. AnfG durch den gegenüber dem Ersterwerber S ergangenen Duldungsbescheid vom 02.01.2002 gewahrt. Der an S gerichtete Bescheid ist nach den Feststellungen des FG, das dem Vortrag der Klägerin insoweit nicht gefolgt ist, innerhalb der --seit der Übertragung des Grundstücks (oder der Buchposition) auf den S im Jahr 2000 laufenden-- Frist ergangen und der Mutter des S als dessen gesetzliche Vertreterin bekanntgegeben worden.

66 Da für die Fristwahrung der Erlass eines wirksamen, nicht notwendig rechtmäßigen Duldungsbescheids genügt, gehen die Einwendungen der Klägerin, welche die Rechtmäßigkeit des gegenüber S am 02.01.2002 ergangenen Duldungsbescheids in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom August 2017 betreffen (fehlende örtliche Zuständigkeit des FA, mangelnde Bestimmtheit des Bescheids, Inanspruchnahme des S als Eigentümer, obwohl er nach Auffassung der Klägerin nicht Eigentümer geworden war, etc.), ins Leere.

67 Anhaltspunkte dafür, dass der gegenüber dem S ergangene Duldungsbescheid nichtig gewesen sein könnte, gibt es nicht. Ausweislich des Urteils des FG München in EFG 2019, 233 wurde der Bescheid aufgehoben, weil S im maßgeblichen Zeitpunkt des Erlasses der Einspruchsentscheidung im August 2017 infolge der Weiterveräußerung des Grundstücks an die Klägerin nicht mehr zur Duldung der Zwangsvollstreckung in der Lage war. Dies ist eine im Anwendungsbereich des § 15 Abs. 2 AnfG typische Konstellation, die keine Einschränkung der Duldungspflicht rechtfertigt. Dass der Duldungsbescheid durch Urteil des FG München in EFG 2019, 233 aufgehoben wurde, spielt somit keine Rolle.

68 ff) Die Duldungspflicht des Ersterwerbers unterliegt nach herrschender Meinung keiner Festsetzungsverjährung; ein Duldungsbescheid kann ergehen, solange der Duldungsanspruch besteht (vgl. etwa Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 13.02.1987 - 8 C 25/85, BVerwGE 77, 38, BStBl II 1987, 475, juris, Rz 29; FG Düsseldorf, Urteil vom 05.06.2013 - 15 K 2870/12 AO, juris, Rz 24; vgl. auch Banniza in HHSp, § 169 AO Rz 13, m.w.N.; Boeker in HHSp, § 191 AO Rz 223, m.w.N.; Loose in Tipke/Kruse, § 191 AO Rz 77; Klein/Rüsken, AO, a.a.O., § 191 Rz 104). Der Ersterwerber wird durch die Fristen in den §§ 3 ff. AnfG hinreichend geschützt. Durch § 191 Abs. 3 AO wird die Inanspruchnahme des Duldungspflichtigen weder zeitlich begrenzt noch ausgedehnt. Im Streitfall ist der Duldungsbescheid gegenüber dem S innerhalb von zwei Jahren nach dem anfechtbaren Rechtsgeschäft und damit jedenfalls rechtzeitig ergangen.

69 b) Die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 Nr. 2 AnfG, der im Interesse eines umfassenden Gläubigerschutzes die Anfechtbarkeit von Rechtshandlungen gemäß §§ 1 ff. AnfG auf Sonderrechtsnachfolger ausdehnt (s. Senatsurteil in

BFHE 229, 29, BStBl II 2011, 327, Rz 19), sind auch im Übrigen erfüllt.

70 aa) Im Streitfall gehörte die Klägerin im Zeitpunkt ihres Erwerbs zu den Personen, die dem Schuldner gemäß § 138 Abs. 1 Nr. 2 InsO nahestehen, denn sie ist seine Schwester.

71 bb) Die Klägerin war Rechtsnachfolgerin des S.

72 (1) Der Begriff der Rechtsnachfolge i.S. des § 15 Abs. 2 AnfG ist funktional weit zu verstehen und erfasst alle (aus dem Vollrecht abgeleiteten) Rechtspositionen, welche die Verpflichtung zur Duldung der Zwangsvollstreckung vereiteln oder erschweren (vgl. BGH-Urteil vom 13.07.1995 - IX ZR 81/94, BGHZ 130, 314, unter B.I.2.a; MüKoAnfG/Kirchhof, AnfG, § 15 Rz 1, 1. Aufl. 2012; einschränkend für Gläubiger, welche nur deshalb Sicherung oder Befriedigung aus dem Anfechtungsgegenstand erlangt haben, weil sie ihrerseits gemäß §§ 1 ff. AnfG angefochten haben, vgl. Urteil des LG Augsburg vom 10.01.2005 - 3 O 3921/04, Neue Juristische Online Zeitschrift 2006, 1713, m.w.N., und BGH-Urteil vom 26.01.1959 - II ZR 235/57, BGHZ 29, 230 zu § 11 AnfG a.F.).

73 Eine Rechtsnachfolge i.S. des § 15 Abs. 2 AnfG setzt somit nicht die Vollübertragung des anfechtbar Erlangten voraus, sondern kann schon vorliegen, wenn aus dem anfechtbar Erworbenen ein neues, beschränktes Recht geschaffen, eine besondere Befugnis abgezweigt (Senatsurteil in BFHE 229, 29, BStBl II 2011, 327, Rz 21; BGH-Urteil in BGHZ 130, 314, unter B.I.1.a, m.w.N.) oder wenn aufgrund des mit dem Ziel der Weiterübertragung vorgenommenen Rechtsgeschäfts dem Erwerber lediglich eine Buchposition oder ein gutgläubiger Eigentumserwerb vermittelt wird, solange es um ein Recht an dem anfechtbar weggegebenen Gegenstand oder Recht selbst --und nicht um ein Surrogat (wie etwa eine Versicherungsleistung)-- geht. Rechtsnachfolger kann deshalb auch sein, wer vom Nichtberechtigten gemäß § 892 oder §§ 932 ff. BGB gutgläubig wirksam erwirbt (Huber, AnfG, § 15 Rz 11; MüKoAnfG/Kirchhof, AnfG § 15 Rz 17, a.a.O.). § 15 Abs. 2 AnfG verhindert auch, dass durch die Aufspaltung einer Vermögenszuwendung ein anfechtungsfreier Raum geschaffen wird (vgl. BGH-Urteil in BGHZ 130, 314, unter B.I.1.c). Nur ein originärer Erwerb, der auf keiner Rechtshandlung i.S. des § 1 Abs. 1 AnfG beruht, ist anfechtungsfrei (Jaeger, InsO, § 145 Rz 43 nennt als Beispiel zu § 145 InsO den Eigentumserwerb durch Ersitzung, §§ 937, 945 BGB).

74 (2) Im Streitfall war die Klägerin nach diesen Grundsätzen Rechtsnachfolgerin des S. Dies gilt auch für den Fall, dass S nur eine Buchposition innegehabt und sie das Eigentum an dem Grundstück somit gutgläubig erworben haben sollte.

75 cc) Die Rechtsnachfolge, d.h. die Weiterübertragung des zwischenzeitlich mit zwei Nießbrauchen belasteten Grundstücks auf die Klägerin, benachteiligt die Gläubiger des Steuerschuldners wenigstens mittelbar i.S. des § 1 Abs. 1 AnfG.

76 (1) Dazu genügt es, dass durch die Weiterübertragung des anfechtbar Erlangten auf einen Einzelrechtsnachfolger die Benachteiligung der Gläubiger des Hauptschuldners i.S. von § 1 Abs. 1 AnfG ganz oder teilweise aufrechterhalten wird. Der Zweiterwerb muss nicht zu einer über den Ersterwerb hinausgehenden, zusätzlichen bzw. neuen Gläubigerbenachteiligung führen. § 15 AnfG nimmt auf den Ersterwerb Bezug und enthält insoweit keine zusätzlichen Tatbestandsmerkmale (vgl. BGH-Urteil in BGHZ 130, 314, unter B.I.1.d; MüKoAnfG/Kirchhof, a.a.O., AnfG § 15 Rz 26 f.).

77 (2) Im Streitfall liegen diese Voraussetzungen vor. Durch die Übertragung des Grundstücks (gegebenenfalls auch nur einer Buchposition) auf die Klägerin wurde der durch die Übertragung des Grundeigentums (bzw. einer Buchposition) auf den S eingetretene, gläubigerbenachteiligende Zustand aufrechterhalten, denn die Gläubiger konnten infolge der Übertragungen aufgrund eines gegen den Steuerschuldner ergangenen Titels weiterhin nicht auf das Grundstück zugreifen.

78 Die Ausführungen der Klägerin dazu, dass zwischen ihr und dem S ein Bargeschäft (i.S. des § 142 InsO) vorgelegen habe, führen zu keiner anderen Beurteilung. Denn dass sie dem S ein Entgelt für den Grunderwerb gezahlt hat, kommt den Gläubigern des Steuerschuldners nicht zu Gute - vor allem, wenn der minderjährige Ersterwerber (wie im Streitfall) gemäß § 11 Abs. 2 AnfG nur eingeschränkt oder nach Entreicherung nicht mehr zur Herausgabe des Erlangten verpflichtet ist.

79 dd) Der Duldungsbescheid ist gegenüber dem Ersterwerber S innerhalb der in den § 4 Abs. 1 AnfG genannten Frist von vier Jahren nach der anfechtbaren Übertragung ergangen. Das genügt, um diese Frist gegenüber allen Rechtsnachfolgern des S, also auch gegenüber der Klägerin, zu wahren.

80 (1) Die Fristen der §§ 3 ff. AnfG können auf § 15 AnfG nicht übertragen werden; es ist nicht erforderlich, dass die Frist gegenüber jedem einzelnen Erwerber oder zumindest auch gegenüber dem in Anspruch genommenen Rechtsnachfolger eingehalten wird (OLG Hamm, Urteil vom 28.09.2000 - 27 U 176/99, Insolvenz & Vollstreckung 2001, 337; Huber, AnfG, 11. Aufl., § 15 Rz 15, 24; MüKoAnfG/Kirchhof, AnfG, § 15 Rz 42, a.a.O.; anderer Ansicht Frege/Nicht in: Keller [Hrsg.], Handbuch Zwangsvollstreckungsrecht, 1. Aufl. 2013, Kapitel 7, C. Das Verfahren zur Durchsetzung der Anfechtung nach dem AnfG, Rz 31*).*

81 Diese Interpretation entspricht dem Wortlaut und dem Sinn und Zweck des Gesetzes. Der durch das AnfG zu gewährleistende Gläubigerschutz könnte andernfalls durch eine (wiederholte) Weitergabe des anfechtbar erworbenen Gegenstands kurz vor oder nach Ablauf der Frist allzu leicht ausgehebelt werden, vor allem, wenn der Ersterwerber eine nahestehende Person ist oder unentgeltlich erworben hat und minderjährig ist, also nur eingeschränkt zum Wertausgleich verpflichtet ist (vgl. § 11 Abs. 2 Satz 1 AnfG; Senatsurteil vom 22.06.2004 - VII R 16/02, BFHE 206, 217, BStBl II 2004, 923).

82 Aus § 15 Abs. 3 AnfG folgt nichts anderes. Vielmehr bestätigt diese Vorschrift die hier vertretene Auffassung. Gemäß § 7 Abs. 2 AnfG, auf den sich § 15 Abs. 3 AnfG bezieht, kann der Anfechtungsgläubiger die Anfechtungsfrist vorläufig wahren, indem er seine Anfechtungsabsicht dem ersten Erwerber des anfechtbar weggegebenen Gegenstands schriftlich mitteilt. Gemäß § 15 Abs. 3 AnfG ist eine schriftliche Mitteilung gegenüber dem Rechtsnachfolger ausreichend, aber nicht erforderlich ("genügt"). Damit soll die Anfechtung diesem gegenüber erleichtert --nicht erschwert-- werden (vgl. etwa MüKoAnfG/Kirchhof, a.a.O., § 15 AnfG Rz 49). Dass eine schriftliche Mitteilung gegenüber dem Rechtsnachfolger ausreichend, aber nicht erforderlich ist, spricht dafür, dass auch der Erlass eines Duldungsbescheids innerhalb der in den §§ 3 ff. AnfG genannten Fristen diesem gegenüber ausreichend, aber nicht erforderlich ist (so RGH-Urteil vom 24.11.1899 - II 251/99, RGZ 45, 45 zu § 11 AnfG a.F.).

83 Nach diesen Grundsätzen kann die Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers also auch noch nach Ablauf der Fristen erfolgen, wenn die Frist gegenüber dem Ersterwerber (oder einem Zwischenerwerber) gewahrt wurde.

84 (2) Im Streitfall wurde die Anfechtungsfrist des § 4 Abs. 1 AnfG durch Bekanntgabe eines jedenfalls nicht nichtigen Duldungsbescheids gegenüber dem S gewahrt; dass der Bescheid später aufgehoben wurde, ist irrelevant. Der Duldungsbescheid gegenüber der Klägerin als Rechtsnachfolgerin des S konnte auch nach Ablauf der Frist des § 4 Abs. 1 AnfG erlassen werden.

85 ee) Der Duldungsbescheid gegenüber der Klägerin ist innerhalb von zehn Jahren seit ihrem Erwerb ergangen.

86 (1) Das FA kann die Anfechtbarkeit des Ersterwerbs gegenüber dem Rechtsnachfolger nicht unbefristet geltend machen, auch wenn die in den §§ 3 ff. AnfG enthaltenen Fristen nicht auf § 15 AnfG übertragen werden können. Eine zeitlich unbeschränkte Duldungspflicht stünde mit den Bestrebungen im neueren Schuld- und Insolvenzrecht nicht im Einklang, eine Inanspruchnahme zeitlich zu begrenzen (vgl. Senatsurteil vom 09.05.2006 - VII R 15/05, BFHE 212, 428, BStBl II 2006, 738, zu § 278 Abs. 2 AO). Deshalb geht der Senat davon aus, dass --wie bei § 278 Abs. 2 AO-- auch in Bezug auf § 191 Abs. 1 Satz 2 AO i.V.m. § 15 AnfG eine Regelungslücke besteht, die durch eine analoge Anwendung der in § 3 Abs. 1 AnfG enthaltenen Maximalfrist von zehn Jahren ab Erwerb des Rechtsnachfolgers zu schließen ist (vgl. Senatsurteil in BFHE 212, 428, BStBl II 2006, 738).

87 Die Annahme einer maximalen Frist von zehn Jahren ab dem Erwerb ist auch nach dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung geboten, weil sich der Rechtsnachfolger nach dem analog anzuwendenden § 12 AnfG (vgl. etwa MüKoAnfG/Kirchhof, § 15 Rz 40, m.w.N., a.a.O.) gegenüber dem Anfechtungsgläubiger nicht darauf berufen kann, dass er an seinen Rechtsvorgänger eine Gegenleistung erbracht, also z.B. einen Kaufpreis gezahlt hat, sondern sich insoweit an den Schuldner oder den Zwischenerwerber halten muss, von dem er den Vermögensgegenstand erworben hat. Diese Ansprüche verjähren gemäß § 199 Abs. 4 BGB ohne Rücksicht auf die Kenntnis oder grob fahrlässige Unkenntnis in zehn Jahren von der Entstehung an.

88 Innerhalb dieser Maximalfrist können besondere Härten im Rahmen der Ermessensausübung i.S. des § 191 Abs. 1 Satz 1 AO berücksichtigt werden.

89 (2) Im Streitfall wurde der Duldungsbescheid gegenüber der Klägerin im Jahr 2008 und damit innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb der Klägerin im Jahr 2002 erlassen. Dass besondere Umstände vorliegen, weshalb eine Duldungsinanspruchnahme der Klägerin vor Ablauf der Maximalfrist ermessensfehlerhaft sein könnte, hat das FG nicht festgestellt.

90 ff) Die Klägerin hat nach den Feststellungen des FG nicht nachgewiesen, dass ihr im Zeitpunkt ihres Erwerbs (vgl. zu § 145 InsO Jaeger, InsO, § 145 Rz 60) die Umstände unbekannt waren, welche die Anfechtbarkeit des Erwerbs des S, ihres Rechtsvorgängers, gemäß §§ 1 ff., 4 Abs. 1 AnfG begründeten. Ob daneben auch die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 Nr. 1 AnfG erfüllt sind, hat das FG nicht geprüft, obwohl der Kauf des mit zwei Nießbrauchen --u.a. des Nießbrauchs zugunsten eines Kindes-- belasteten Grundstücks für die Klägerin erkennbar wirtschaftlich unvernünftig war und deshalb die Annahme naheliegt, das Rechtsgeschäft habe vor allem dazu gedient, das Grundstück dem Gläubigerzugriff zu entziehen und dem Steuerschuldner und dem S zumindest dessen Nutzung zu sichern.

91 4. Im zweiten Rechtsgang wird das FG die Rechtmäßigkeit des Duldungsbescheids vom 19.02.2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19.10.2017 und das Leistungsgebot vom 08.12.2016 in der Gestalt des letzten Änderungsbescheids vom 04.04.2019 erneut vollumfänglich prüfen und insbesondere Feststellungen dazu treffen müssen, ob die Ansprüche des FA gegenüber dem Steuerschuldner im Zeitpunkt des Erlasses der streitgegenständlichen Einspruchsentscheidung bereits verjährt waren.

92 Sollte das FG auch im zweiten Rechtsgang zu der Auffassung gelangen, dass der Duldungsbescheid rechtmäßig ist, muss die Klägerin das FA gemäß § 11 AnfG so stellen, als könne es noch auf das Vermögen des Schuldners zugreifen; d.h., sie muss die Zwangsvollstreckung in das Grundstück so dulden, als gehörte es noch dem Steuerschuldner (vgl. Senatsurteil in BFHE 181, 268, BStBl II 1997, 17, unter II.1.a zu § 7 AnfG a.F.). Zur Beseitigung der bei ihrem Erwerb bereits vorhandenen Vorbehaltsnießbrauche ist sie jedoch nicht verpflichtet (vgl. Senatsurteil in BFHE 133, 501, BStBl II 1981, 751, unter III.1.b; BGH-Urteile in BGHZ 130, 314, Rz 44 und 46 f., und vom 03.05.2007 - IX ZR 16/06, NZI 2007, 457). Insoweit muss sich das FA, soweit noch möglich, an den Steuerschuldner und den Ersterwerber S halten.

93 Die Klägerin kann gegenüber dem FA nicht einwenden, dass sie an S einen Kaufpreis gezahlt habe; etwaige Forderungen wären gegenüber dem S geltend zu machen (§ 12 AnfG analog, vgl. etwa MüKoAnfG/Kirchhof, § 15 Rz 40, m.w.N., a.a.O.).

94 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de