

Beschluss vom 24. April 2024, VII R 57/20

Auswirkung einer Fiskalerbschaft auf einen Duldungsbescheid

ECLI:DE:BFH:2024:B.240424.VIIR57.20.0

BFH VII. Senat

AO § 191 Abs 1 S 2, AnfG § 1, AnfG § 2, AnfG § 3, FGO § 118 Abs 2, BGB § 1936, AO § 45, AO § 278 Abs 2, AO § 231 Abs 2 S 1 Nr 3

vorgehend FG Düsseldorf, 31. Oktober 2019, Az: 9 K 1482/17 AO

Leitsätze

1. Für einen Duldungsbescheid gemäß § 191 Abs. 1 Satz 2 der Abgabenordnung fehlt es grundsätzlich an einem vollstreckbaren Schuldtitel im Sinne des § 2 des Anfechtungsgesetzes (AnfG), wenn der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis erloschen ist.
2. Im Falle einer Fiskalerbschaft bewirkt der Akzessorietätsgrundsatz des § 2 AnfG jedoch nicht, dass das Anfechtungsrecht erlischt und der Duldungsanspruch untergeht. Die Steuerschuld gilt in diesem Fall als fortbestehend.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 31.10.2019 - 9 K 1482/17 AO wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob ein Duldungsbescheid infolge einer vom Finanzgericht (FG) angenommenen Fiskalerbschaft, die ein Erlöschen der geltend gemachten Abgabenforderungen zur Folge haben könnte, aufrecht erhalten bleiben kann.
- 2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) nahm die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) gemäß § 191 Abs. 1 Satz 2 der Abgabenordnung (AO) i.V.m. §§ 1, 3 Abs. 1 des Anfechtungsgesetzes (AnfG) mit Bescheid vom 08.02.2008 auf Duldung der Zwangsvollstreckung in ein Grundstück in Anspruch. Die Klägerin hatte dieses Grundstück zuvor mit notariellem Kaufvertrag vom 01.06.2007 von der Abgabenschuldnerin S erworben. Die Klägerin ist die Schwägerin der S, nämlich die geschiedene Ehefrau des Bruders der S, ... (B). Als Gegenleistung übernahm die Klägerin in dem Vertrag vom 01.06.2007 eine Briefgrundschuld samt des hierdurch gesicherten Kredits sowie die Verpflichtung zur Zahlung eines weiteren Kaufpreises in Höhe von ... €. Zudem räumte sie der S und deren Ehemann ein lebenslanges dingliches Wohnungsrecht ein und verpflichtete sich, dem Sohn der S ein unwiderrufliches Verkaufsangebot zu unterbreiten.
- 3 Das FA erklärte in dem Duldungsbescheid die Anfechtung des Erwerbsvorgangs. Es bezifferte die Abgabenrückstände, die sich im Wesentlichen aus Umsatzsteuern und steuerlichen Nebenleistungen zusammensetzten und wegen derer das FA gegen S die Zwangsvollstreckung betrieb, im Duldungsbescheid mit ... €.
- 4 Die Klägerin legte gegen den Duldungsbescheid Einspruch ein. Während des Einspruchsverfahrens verminderten sich die Abgabenrückstände auf ... €, weil die der S gegenüber ergangenen Steuerfestsetzungen durch Bescheide vom 21.03.2011 geändert und bestandskräftig wurden. Hintergrund dieser Änderungen war ein gegen S und B

geführtes Strafverfahren, aufgrund dessen beide mit Urteil vom xx.xx.2010 zu einer Freiheitsstrafe von zwei Jahren, ausgesetzt zur Bewährung, verurteilt worden waren (Urteil des Landgerichts --LG-- ...). Das LG ging davon aus, dass durch das Handeln von S und B bei Steuerbehörden und Sozialversicherungsträgern ein Mindestgesamtschaden von über ... € nachgewiesen worden sei.

- 5 Am xx.xx.2015 verstarb S. Ihr Ehemann und ihr einziger Sohn als gesetzliche Erben schlugen das Erbe aus. Eine Erbausschlagung des weiteren gesetzlichen Erben, des B, lässt sich den Akten nicht entnehmen. Mit Einspruchsentscheidung vom 12.05.2017 wies das FA den Einspruch überwiegend als unbegründet zurück, änderte aber den Duldungsbescheid, indem es durch Halbierung der verwirkten Säumniszuschläge die Abgabenrückstände auf ... € verminderte.
- 6 Das FG wies die dagegen gerichtete Klage mit Urteil vom 31.10.2019 - 9 K 1482/17 AO (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2021, 166) ab. Zur Begründung führte es aus, die Rechtshandlungen im Zusammenhang mit dem Grundstückserwerb bewirkten eine objektive Gläubigerbenachteiligung gemäß § 1 Abs. 1 AnfG. Der Anfechtungstatbestand des § 3 Abs. 1 Satz 1 AnfG sei erfüllt. Es liege auf der Hand, dass S mit der Grundstücksveräußerung die Absicht verfolgt habe, die absehbare Vollstreckung des FA in ihr Grundstück zu verhindern. Die Klägerin habe diese Absicht der S gekannt, was daraus abzuleiten sei, dass der Grundstückserwerb ihren eigenen wirtschaftlichen Interessen zuwidergelaufen sei. Ebenso seien die Voraussetzungen des § 2 AnfG erfüllt gewesen. Gegenüber der S seien Steueransprüche festgesetzt und fällig gewesen. Auch die Säumniszuschläge seien --nach hälftiger Reduzierung in der Einspruchsentscheidung-- fällig gewesen. Diese Beträge seien nicht durch Zahlungsverjährung erloschen, da das FA am 25.02.2008 eine Pfändungs- und Einziehungsverfügung in Bezug auf einen Anteil der S bei einer Bank ausgebracht habe, welche die Drittschuldnerin bis zum Zeitpunkt des Todes der S anerkannt und beachtet habe.
- 7 Schließlich stehe einer Inanspruchnahme der Klägerin als Duldungsverpflichteter nicht entgegen, dass infolge des Versterbens der S eine Fiskalerbschaft eingetreten sei, durch die sich die Steuerrückstände der S durch Konfusion erledigt hätten. Das FG schloss sich zur Begründung dem Senatsurteil vom 07.03.2006 - VII R 12/05 (BFHE 212, 388, BStBl II 2006, 584) an, welches den Fall der Duldung des Vollstreckungszugriffs im Umfang des Wertes unentgeltlicher Zuwendungen des anderen Ehegatten nach § 278 Abs. 2 Satz 1 AO betrifft.
- 8 Die Klägerin begründet die Revision damit, für einen Duldungsbescheid gemäß § 191 AO i.V.m. §§ 1 ff. AnfG gelte der Grundsatz der Akzessorietät. Dieser werde im Falle der hier vorliegenden Fiskalerbschaft nicht durchbrochen. Die Grundsätze des Senatsurteils vom 07.03.2006 - VII R 12/05 (BFHE 212, 388, BStBl II 2006, 584) könnten auf den Streitfall nicht übertragen werden, da dieses Urteil mit der besonderen Ausgestaltung des § 278 AO begründet worden sei. Im Übrigen seien die Abgabenrückstände durch Zahlungsverjährung erloschen, da die am 25.02.2008 vom FA ausgebrachte Pfändungs- und Einziehungsverfügung fruchtlos geblieben sei und mithin zum Ende des Jahres 2008 eine neue Verjährungsfrist zu laufen begonnen habe.
- 9 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung und den Duldungsbescheid vom 08.02.2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.05.2017 aufzuheben, hilfsweise unter Aufhebung der Vorentscheidung die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.
- 10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 11 Nach seiner Auffassung wird die Akzessorietät des Duldungsanspruchs im Falle der hier vorliegenden Fiskalerbschaft durchbrochen. Die Vorinstanz habe dies zutreffend erkannt. Die Abgabenrückstände seien auch nicht durch Zahlungsverjährung erloschen, da infolge der Pfändungs- und Einziehungsverfügung vom 25.02.2008 das Pfändungspfandrecht fortbestanden habe und erst nach dem Tod der S im Zuge der Nachlassabwicklung erloschen sei.

Entscheidungsgründe

...

- 12** Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO) durch Beschluss. Der Senat hält die Revision einstimmig für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon mit Schreiben des Senatsvorsitzenden vom 19.10.2023 unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 13** Soweit die Klägerin in ihrer Stellungnahme vom 15.12.2023 vorgebracht hat, die Durchführung einer mündlichen Verhandlung sei erforderlich und angezeigt, weil nicht erkennbar sei, aus welchen Gründen die Revision als unbegründet zurückgewiesen werden solle, nachdem sie durch Senatsbeschluss vom 25.11.2020 - VII B 131/19 zugelassen worden sei, hält der Senat dennoch an der genannten Verfahrensweise fest. Denn die Klägerin hat in ihrer Stellungnahme vom 15.12.2023 gegenüber ihrer Revisionsbegründung in der Sache keine neuen rechtlichen Aspekte vorgetragen, aus denen sich das Erfordernis einer mündlichen Verhandlung ableiten lassen würde. Im Übrigen bedeutet allein der Umstand, dass die Revision gegen ein klageabweisendes FG-Urteil durch den Bundesfinanzhof (BFH) zugelassen wird, nicht automatisch, dass die Revision für den Kläger erfolgreich sein muss. Vielmehr kann die Revision auch in dem Fall, dass der Senat die Revision zugelassen hat, unbegründet sein, sodass der BFH nach § 126a FGO verfahren kann (vgl. BFH-Beschluss vom 20.10.2016 - VI R 27/15, BFHE 255, 529, BStBl II 2018, 441, Rz 10, m.w.N.).

III.

- 14** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 15** Das FG hat die Klage zu Recht abgewiesen. Der angefochtene Duldungsbescheid vom 08.02.2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.05.2017 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten.
- 16** 1. Wer kraft Gesetzes verpflichtet ist, die Vollstreckung zu dulden, kann gemäß § 191 Abs. 1 Satz 1 Alternative 2 AO durch Duldungsbescheid in Anspruch genommen werden. Die Anfechtung wegen Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis außerhalb des Insolvenzverfahrens erfolgt gemäß § 191 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 1 AO durch Duldungsbescheid, soweit sie nicht im Wege der Einrede nach § 9 AnfG geltend zu machen ist. Ein Wahlrecht, ob das FA einen Duldungsbescheid erlässt oder eine auf das Anfechtungsgesetz gestützte Klage erhebt, hat es nicht, weshalb auch diesbezügliche Ermessenserwägungen des FA entbehrlich sind (Senatsurteile vom 10.11.2020 - VII R 55/18, BFHE 271, 312, Rz 33 und vom 30.06.2020 - VII R 63/18, BFHE 270, 7, BStBl II 2021, 191, Rz 19).
- 17** 2. Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass das FA --vor dem Versterben der S-- einen Duldungsbescheid gemäß § 191 Abs. 1 Satz 1 und 2 AO i.V.m. §§ 1 ff. AnfG erlassen konnte. Nach den Feststellungen des FG, gegen die zulässige und begründete Revisionsgründe nicht vorgebracht worden sind und an die der Senat daher gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist, benachteiligte die von S vorgenommene Grundstücksveräußerung das FA als Gläubiger (§ 1 Abs. 1 AnfG). Bei der Grundstücksveräußerung handelt es sich um eine Rechtshandlung im Sinne des § 1 Abs. 1 AnfG. Dabei handelte die S mit Gläubigerbenachteiligungsvorsatz, und die Klägerin kannte diesen Vorsatz der S (§ 3 Abs. 1 Satz 1 AnfG). Die Zehn-Jahres-Frist des § 3 Abs. 1 Satz 1 AnfG war nicht verstrichen. Bei Erlass des ursprünglichen Duldungsbescheids vom 08.02.2008 galt das mit notariellem Vertrag vom 01.06.2007 vorgenommene Rechtsgeschäft, dessen Eintragung im Grundbuch das FG nicht ausdrücklich festgestellt hat, auch gemäß § 8 Abs. 2 AnfG als vorgenommen.
- 18** Bei Erlass des Duldungsbescheids vom 08.02.2008 hatte das FA als Gläubiger nach den Feststellungen des FG einen vollstreckbaren Schudtitel erlangt, und die Abgabenforderungen waren fällig im Sinne des § 2 AnfG. Der Schudtitel bestand in den Änderungsbescheiden vom 21.03.2011, durch welche die Abgabenforderungen auf ... € festgesetzt worden waren, wovon das FA im Einspruchsverfahren die verwirkten Säumniszuschläge um die Hälfte reduzierte und die Abgabenforderung auf ... € verminderte. Die Zwangsvollstreckung in das Vermögen der S hatte gemäß § 2 AnfG auch nicht zu einer vollständigen Befriedigung des Gläubigers geführt. Zudem sind die Änderungsbescheide vom 21.03.2011 bestandskräftig geworden, sodass ein Vorbehalt gemäß § 14 AnfG nicht mehr erforderlich war und das ursprüngliche Fehlen dieses Vorbehalts durch Ergehen der Einspruchsentscheidung geheilt worden ist (vgl. zur Notwendigkeit des Vorbehalts gemäß § 14 AnfG Senatsurteil vom 23.10.2018 - VII R 44/17, BFHE 262, 330, BStBl II 2019, 142, Rz 11).
- 19** 3. Der Duldungsbescheid war nach dem Versterben der S am xx.xx.2015 auch nicht aufzuheben. Dabei kann dahinstehen, ob es infolge des Versterbens der S zu einer Fiskalerbschaft gekommen ist (dazu a). Denn selbst wenn

es zu einer Fiskalerbschaft gekommen und die zugrunde liegende Abgabenschuld der Hauptschuldnerin S gemäß § 47 AO erloschen wäre, ist jedenfalls der materielle Duldungsanspruch nicht untergegangen (dazu b).

- 20** a) Es kann dahinstehen, ob es nach dem Versterben der S zu einer Fiskalerbschaft gekommen ist.
- 21** aa) Es bestehen Zweifel, ob es im Streitfall, wie das FG annahm, zu einer Fiskalerbschaft gekommen ist. Eine Fiskalerbschaft setzt gemäß § 1936 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) voraus, dass kein Verwandter, Ehegatte oder Lebenspartner des Erblassers vorhanden ist. Dieser Fall kann auch dann eintreten, wenn alle vorhandenen gesetzlichen Erben das Erbe ausschlagen (§ 1953 Abs. 1, 2 BGB). Zwar ist das FG in den Entscheidungsgründen seines Urteils (Seite 14) davon ausgegangen, dass nach dem Versterben der S eine Fiskalerbschaft eingetreten ist, durch die sich die offenen Steuerschulden der S erledigt hatten. Das FG hat jedoch nicht festgestellt, dass außer dem Ehemann und dem Sohn der S auch der Bruder B, der als gesetzlicher Erbe zweiter Ordnung (§ 1925 Abs. 1 BGB) in Betracht kam, das Erbe ausgeschlagen hatte. Vielmehr ergibt sich aus dem Akteninhalt, auf welchen das FG in seinem Urteil Bezug genommen hat, dass das Amtsgericht (AG) ... als zuständiges Nachlassgericht mit Schreiben vom 14.03.2017 mitgeteilt hat, dass über eine Erbausschlagung des B keine weiteren Angaben vorlägen. Mit Schreiben vom 23.08.2017 hat das AG ... zudem erklärt, von einer Feststellung des Fiskuserbrechts (§ 1964 Abs. 1 BGB) werde abgesehen. Die Auffassung des FG, nach dem Versterben der S sei eine Fiskalerbschaft eingetreten, ist daher unter Berücksichtigung des Akteninhalts nicht nachvollziehbar und widersprüchlich, sodass der Senat --selbst wenn darin eine Feststellung gesehen werden könnte-- hierdurch nicht gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden wäre (vgl. Senatsurteile vom 07.07.2015 - VII R 49/13, Rz 36 und vom 23.03.1993 - VII R 113/91, BFHE 171, 157, unter II.2.a der Gründe; BFH-Urteil vom 01.02.2012 - I R 57/10, BFHE 236, 374, BStBl II 2012, 407, Rz 22; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 118 Rz 55). Abgesehen hiervon handelt es sich bei der Frage der Rechtsnachfolge nach Ansicht des erkennenden Senats um einen Rechtsbegriff, durch dessen Verwendung das FG keine die Rechtsnachfolge ausfüllenden Tatsachen feststellen könnte, wodurch es von vornherein nicht zu einer Bindung des Senats an tatsächliche Feststellungen gemäß § 118 Abs. 2 FGO kommt (vgl. dazu Krumm in Tipke/Kruse, § 118 FGO Rz 66).
- 22** bb) Dementsprechend bestehen Zweifel, dass es im Streitfall infolge einer Fiskalerbschaft tatsächlich zu einer Vereinigung von Forderung und Schuld in einer Person --der sogenannten Konfusion-- gekommen und die Abgabenschuld der S gemäß § 47 AO erloschen ist (zur Konfusion vgl. Senatsurteil vom 07.03.2006 - VII R 12/05, BFHE 212, 388, BStBl II 2006, 584, unter II.2.b aa (1) der Gründe; Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 47 AO Rz 51).
- 23** b) Selbst wenn es aber zu einer Fiskalerbschaft gekommen und die zugrunde liegende Abgabenschuld der Hauptschuldnerin S gemäß § 47 AO erloschen wäre, ist jedenfalls der materielle Duldungsanspruch nicht untergegangen.
- 24** aa) Gemäß § 2 Halbsatz 1 AnfG ist zur Anfechtung jeder Gläubiger berechtigt, der einen vollstreckbaren Schuldtitel erlangt hat und dessen Forderung fällig ist (sogeannter Grundsatz der Akzessorietät).
- 25** An einem vollstreckbaren Schuldtitel im Sinne des § 2 AnfG fehlt es grundsätzlich, wenn der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis erloschen ist (Senatsurteil vom 10.11.2020 - VII R 55/18, BFHE 271, 312, Rz 35 zu einem in § 47 AO genannten Erlöschensgrund; Boeker in HHSp, § 191 AO Rz 250; Jatzke in Gosch, AO § 191 Rz 11; BeckOK AO/Specker, 26. Ed. [01.10.2023], AO § 191 Rz 343-349). Denn der sich aus der Anfechtung ergebende Duldungsanspruch wird in seinem Umfang durch die (im Bescheid) angegebenen Forderungen begrenzt (Senatsurteil vom 23.10.2018 - VII R 44/17, BFHE 262, 330, BStBl II 2019, 142, Rz 14). Da der Duldungsbescheid zudem --mangels Benennung in § 218 Abs. 1 AO-- nicht selbst als Grundlage für die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis dienen kann, sondern einer Erstschuld bedarf, wird im Schrifttum formuliert, die Duldungspflicht gemäß § 191 Abs. 1 Satz 1 Alternative 2 AO sei "streng" akzessorisch zur Erstschuld (Jatzke in Gosch, AO § 191 Rz 11; Koenig/Kratzsch, Abgabenordnung, 4. Aufl., § 191 Rz 131).
- 26** bb) Jedoch bewirkt der Akzessorietätsgrundsatz des § 2 AnfG im Falle einer Fiskalerbschaft nicht, dass das Anfechtungsrecht erlischt und der Duldungsanspruch untergeht.
- 27** (1) Der Senat hat mit Urteil vom 07.03.2006 - VII R 12/05 (BFHE 212, 388, BStBl II 2006, 584, unter II.2.b bb (3) der Gründe) entschieden, der Inanspruchnahme des Empfängers einer unentgeltlichen Zuwendung von Vermögensgegenständen im Falle des § 278 Abs. 2 AO durch Duldungsbescheid stehe nicht entgegen, dass sich die Steuerschuld durch Konfusion erledigt habe. Soweit das Bestehen der Steuerschuld Voraussetzung für die

Realisierung des gesetzlichen Zugriffsrechts nach § 278 Abs. 2 Satz 1 AO sei, fingiere die Regelung inzident deren Fortbestehen.

- 28** Das zitierte Urteil betrifft den Fall einer Aufteilung der Steuerschuld von zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Ehegatten gemäß §§ 268 ff. AO. Die Aufteilung hat gemäß § 278 Abs. 1 AO zur Folge, dass danach die Vollstreckung nur nach Maßgabe der auf die einzelnen Schuldner entfallenden Beträge durchgeführt werden darf. § 278 Abs. 2 Satz 1 AO bestimmt aber, dass wenn einem Steuerschuldner von einer mit ihm zusammen veranlagten Person in oder nach dem Veranlagungszeitraum, für den noch Steuerrückstände bestehen, unentgeltlich Vermögensgegenstände zugewendet werden, der Empfänger für einen bestimmten Zeitraum bis zur Höhe des gemeinen Wertes dieser Zuwendung für die Steuer in Anspruch genommen werden kann.
- 29** (2) Bei der zitierten Entscheidung hat sich der Senat von der Erwägung leiten lassen, dass die uneingeschränkte Akzessorietät der Verpflichtung des zusammen veranlagten Zuwendungsempfängers im Falle der Konfusion der Steuerschuld bei einer Fiskalerbschaft dem Zweck des § 278 Abs. 2 Satz 1 AO zuwiderliefe, dem Steuergläubiger im Gegenzug zur Vollstreckungsbegrenzung durch Aufteilungsbescheid nach § 278 Abs. 2 Satz 1 AO den Zugriff auf die Vermögenswerte zu bewahren, die dem Vermögen des Erblassers durch unentgeltliche Übertragung auf den zusammen veranlagten anderen Ehegatten entzogen worden sind (Senatsurteil vom 07.03.2006 - VII R 12/05, BFHE 212, 388, BStBl II 2006, 584, unter II.2.b bb (3) der Gründe).
- 30** Von einer solchen Interessenlage ist auch im Falle einer Anfechtung gemäß §§ 1 ff. AnfG auszugehen. Denn dem Anfechtungsrecht liegt der Zweck zugrunde, dem Gläubiger den Zugriff auf die Vermögenswerte zu bewahren, die dem Vermögen des Schuldners durch Übertragung auf eine andere Person entzogen worden sind. Diese Interessenlage besteht im Falle des Versterbens des Schuldners mit der Folge einer Fiskalerbschaft fort. Daher ist es aufgrund des Sicherungszwecks geboten, auch in diesem Fall das Fortbestehen der Steuerschuld zu fingieren.
- 31** (3) Zudem schließt der Senat aus den folgenden Erwägungen, dass einer Inanspruchnahme nach § 278 Abs. 2 AO und einer Inanspruchnahme auf der Grundlage einer Anfechtung nach §§ 1 ff. AnfG eine vergleichbare Interessenlage zugrunde liegt und die Erwägungen des Senatsurteils vom 07.03.2006 - VII R 12/05 (BFHE 212, 388, BStBl II 2006, 584) daher auf den Streitfall übertragbar sind.
- 32** (a) Die Vergleichbarkeit der Interessenlagen ergibt sich zunächst aus der Zielsetzung des Gesetzgebers. § 278 Abs. 2 Satz 1 AO regelt einen Sonderfall der Anfechtung einer Vermögensverschiebung zwischen Ehegatten. Der Regelung liegt die Vorstellung des Gesetzgebers zugrunde, zum Schutz des Gläubigers missbräuchlichen Vermögensverschiebungen des Schuldners entgegenzuwirken, die geeignet sind, die Vollstreckung wegen der Steuerforderung zu vereiteln (BTDrucks VI/1982, S. 179). Der eigentliche Steuerschuldner soll nicht durch eine bewusste Vermögensverschiebung in die Lage versetzt werden, Vermögen (über seinen Tod hinaus) seiner Familie oder einem Dritten zu sichern. Damit soll dem Gläubiger der Zugriff auf die zugewendeten Vermögensgegenstände beziehungsweise auf deren Wert erhalten bleiben.
- 33** Diesem Anliegen des Gesetzgebers entsprechen auch die Regelungen der §§ 1 ff. AnfG, auch wenn das Anfechtungsrecht nicht auf den Fiskus beschränkt ist. Würde hier im Falle einer Fiskalerbschaft der Duldungsanspruch untergehen, so würde der ursprünglich Anfechtungsberechtigte seine Vollstreckungsmöglichkeit verlieren. Dies würde missbräuchliche Vermögensverschiebungen des Schuldners beziehungsweise seiner nahen Angehörigen begünstigen und ginge zu Lasten der Allgemeinheit sowie der Steuergerechtigkeit.
- 34** (b) Darüber hinaus sind auch die anwendbaren Normen vergleichbar.
- 35** Die Vergleichbarkeit des § 278 Abs. 2 AO und des § 191 AO i.V.m. §§ 1 ff. AnfG ergibt sich aus deren Rechtsnatur. Stützt das FA die Anfechtung der Vermögensübertragung nach § 278 Abs. 2 AO auf einen Bescheid, so ist dieser ein besonderer Duldungsbescheid, der als *lex specialis* den allgemeinen Anfechtungsmöglichkeiten nach dem Anfechtungsgesetz vorgeht (Senatsurteil vom 18.12.2001 - VII R 56/99, BFHE 197, 19, BStBl II 2002, 214, unter II.5.b bb der Gründe). Ebenso wird eine Anfechtung nach § 191 AO i.V.m. §§ 1 ff. AnfG durch einen Duldungsbescheid bewirkt (§ 191 Abs. 1 Satz 2 AO).
- 36** Für die Vergleichbarkeit spricht weiter, dass ein auf § 3 AnfG gestützter Duldungsbescheid gegebenenfalls einen solchen nach § 278 Abs. 2 AO enthalten kann (Senatsbeschluss vom 30.09.2010 - VII B 61/10, Rz 9 und 10). Das wird insbesondere durch den ineinander übergreifenden Anwendungsbereich der Normen deutlich. So ist beispielweise eine unentgeltliche Vermögenszuwendung zwischen zusammen veranlagten Ehegatten, die innerhalb der maßgeblichen zehnjährigen Verjährungsfrist durch einen Bescheid nach § 278 Abs. 2 AO angefochten wird, nach

einem Wechsel zur getrennten Veranlagung als Duldungsbescheid im Sinne des § 191 Abs. 1 Satz 2 AO i.V.m. § 4 Abs. 1 AnfG anzufechten (Müller-Eiselt in HHSp, § 278 AO Rz 27).

- 37** (4) Aus dem genannten Senatsurteil vom 07.03.2006 - VII R 12/05 (BFHE 212, 388, BStBl II 2006, 584) hat die Vorinstanz daher zu Recht den Schluss gezogen, in Fällen der Fiskalerbschaft sei die Akzessorietät auch im Falle eines auf einer Anfechtung beruhenden Duldungsbescheids eingeschränkt. Sowohl in der Rechtsprechung der Finanzgerichte (z.B. FG Münster, Beschluss vom 24.01.2023 - 7 V 2136/22, EFG 2023, 449, Rz 42) als auch im Schrifttum ist dies auf Zustimmung gestoßen (Boeker in HHSp, § 191 AO Rz 251; Klein/Rüsken, AO, 17. Aufl., § 191 Rz 34) und damit begründet worden, die Steuerforderung erledige sich durch die Konfusion nur insoweit, als in das Vermögen des Steuerschuldners beziehungsweise seines Rechtsnachfolgers nicht vollstreckt werden könne, weil er selbst Gläubiger geworden sei. Die Steuerforderung bestehe jedoch fort, soweit sie Grundlage für die Vollstreckung in schuldnerfremdes Vermögen sei (Boeker in HHSp, § 191 AO Rz 251). Habe der Steuerschuldner durch seine --nach dem Anfechtungsgesetz anfechtbaren-- Rechtshandlungen den Zugriff auf sein Vermögen vereitelt, indem er Vermögen veräußert, weggegeben oder aufgegeben habe, würden nach seinem Tod trotz der Konfusion aufgrund der Fiskalerbschaft seine Steuerschulden für Zwecke der Vollstreckung in das weggegebene Vermögen fortgelten; eine uneingeschränkte Akzessorietät würde dem Zweck des Anfechtungsgesetzes widersprechen (Boeker in HHSp, § 191 AO Rz 251).
- 38** (5) Gegen die beschriebene Auffassung spricht nicht, dass in anderen Rechtsgebieten --etwa dem Bürgschaftsrecht (§ 768 Abs. 1 Satz 2 BGB)-- Regelungen bestehen, wonach im Falle des Versterbens des Hauptschuldners der Dritte hieraus keine Einwendungen ableiten kann. Hierbei handelt es sich um eine gesetzliche Durchbrechung der Akzessorietät. Im Anfechtungsgesetz existiert eine vergleichbare Regelung indes nicht.
- 39** Dies bedeutet jedoch nicht, dass mangels einer vergleichbaren Regelung im Anfechtungsgesetz eine Einschränkung beziehungsweise Durchbrechung der Akzessorietät ausgeschlossen wäre. Vielmehr ist auf die jeweilige Interessenlage abzustellen. Die Forderung (hier die Steuerschuld) hat als fortbestehend fingiert zu werden, wenn dies nach der Interessenlage etwa mit Rücksicht auf Rechte Dritter an der Forderung geboten erscheint (Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 14.06.1995 - IV ZR 212/94, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1995, 2287). Dementsprechend ist in der Rechtsprechung schon mehrfach betont worden, dass das Fehlen einer gesetzlichen Regelung im Anfechtungsgesetz zur Durchbrechung der Akzessorietät nicht notwendig den Rückschluss zulässt, dass die Forderung erloschen sein müsse (vgl. Senatsurteil vom 07.03.2006 - VII R 12/05, BFHE 212, 388, BStBl II 2006, 584, unter II.2.b bb (3) der Gründe; BGH-Urteil vom 14.06.1995 - IV ZR 212/94, NJW 1995, 2287).
- 40** Auch der Senat hat in seinem Urteil vom 07.03.2006 - VII R 12/05 (BFHE 212, 388, BStBl II 2006, 584, unter II.2.b bb (3) der Gründe) bereits darauf hingewiesen, dass in der zivilgerichtlichen Rechtsprechung das Erlöschen einer (Haupt-)Forderung durch Konfusion für den Gläubiger nicht zum Verlust eines Rechts führen dürfe, das gerade zur Sicherung bei Ausfall der Hauptforderung diene (Urteil des Oberlandesgerichts --OLG-- Hamm vom 16.06.1994 - 6 U 227/93, Versicherungsrecht --VersR-- 1995, 454; Urteil des Schleswig-Holsteinischen OLG vom 28.07.1998 - 6 U 14/98, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht 1999, 1528; Urteil des OLG Düsseldorf vom 09.02.1999 - 4 U 38/98, VersR 1999, 1009). Diese Interessenlage besteht auch im Streitfall, da das Anfechtungsrecht des FA gerade seiner Sicherung bei Ausfall der Steuerforderung diene.
- 41** 4. Für die Steuerrückstände der S ist auch keine Zahlungsverjährung eingetreten. Der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis ist nicht erloschen (§§ 47, 232 AO).
- 42** a) Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis unterliegen gemäß § 228 Satz 1 AO einer besonderen Zahlungsverjährung. Die Verjährung beginnt gemäß § 229 Abs. 1 Satz 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Anspruch erstmals fällig geworden ist. Die Verjährungsfrist beträgt gemäß § 228 Satz 2 AO --in der nach Art. 97 § 14 Abs. 5 i.V.m. Art. 97 § 1 Abs. 12 Satz 1 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung i.d.F. des Steuerumgehungsbekämpfungsgesetzes vom 23.06.2017 (BGBl I 2017, 1682) anwendbaren Fassung-- fünf Jahre, in 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 (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsurteil vom 10.11.2020 - VII R 55/18, BFHE 271, 312, Rz 36).
- 43** b) Nach § 231 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO wird die Verjährung durch eine Vollstreckungsmaßnahme unterbrochen. Die Unterbrechung der Verjährung dauert gemäß § 231 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO im Falle des § 231 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO bis zum Erlöschen des Pfändungspfandrechts, der Zwangshypothek oder des sonstigen Vorzugsrechts auf

Befriedigung fort. Mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Unterbrechung geendet hat, beginnt gemäß § 231 Abs. 3 AO eine neue Verjährungsfrist. Die Verjährung wird gemäß § 231 Abs. 4 AO nur in Höhe des Betrags unterbrochen, auf den sich die Unterbrechungshandlung bezieht.

- 44** Vollstreckungsmaßnahmen im Sinne des § 231 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO sind alle Maßnahmen der Finanzbehörden, die der zwangsweisen Durchsetzung des Zahlungsanspruchs im Vollstreckungsverfahren gemäß §§ 249 ff. AO dienen sollen (Heuermann in HHSp, § 231 AO Rz 36). Dazu gehören Pfändungs- und Einziehungsverfügungen gemäß §§ 309 ff. AO. Das aus einer solchen Verfügung entstehende Pfändungspfandrecht erlischt im Sinne des § 231 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO, wenn die gesicherte Forderung erlischt oder die Vollstreckungsmaßnahme durch die Finanzbehörde aufgehoben wird (Loose in Tipke/Kruse, § 231 AO Rz 40).
- 45** Eine Unterbrechungswirkung gemäß § 231 Abs. 1 AO tritt auch dann ein, wenn die Vollstreckungsmaßnahme alsbald aufgehoben wird (Senatsbeschluss vom 21.06.2010 - VII R 27/08, BFHE 229, 492, BStBl II 2011, 331, Rz 14) oder erfolglos bleibt (Heuermann in HHSp, § 231 AO Rz 39; Loose in Tipke/Kruse, § 231 AO Rz 25). In diesem Fall beginnt aber gemäß § 231 Abs. 3 AO mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Maßnahme durchgeführt wurde, eine neue Verjährungsfrist.
- 46** c) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze waren die Steuerrückstände der S im Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung vom 12.05.2017 nicht gemäß § 232 AO wegen Zahlungsverjährung erloschen.
- 47** Die Zahlungsverjährung war aufgrund der Pfändungs- und Einziehungsverfügung gegenüber der Bank vom 25.02.2008 unterbrochen.
- 48** aa) Anders als die Klägerin meint, war diese Verfügung nicht frucht- beziehungsweise erfolglos. Denn die Pfändungs- und Einziehungsverfügung bezog sich sowohl auf einen pfändbaren Betrag als auch auf künftige Forderungen. Erfasst wurde von der Pfändung ein Anteil der S bei einer Bank. Damit entstand ein Pfändungspfandrecht im Sinne des § 231 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO, das erst mit der Abwicklung des Kontos nach dem Versterben der S am xx.xx.2015 erlosch. Mit Ablauf des Jahres 2015 begann demnach gemäß § 231 Abs. 3 AO eine neue Verjährungsfrist.
- 49** bb) Die Pfändungs- und Einziehungsverfügung betraf zudem künftige Forderungen. Solange die Geschäftsbeziehung bestand --hier bis zum Abschluss der Kontoabwicklung nach dem Tod der S--, konnte sich die Höhe des Bankguthabens noch ändern. Solche künftigen Forderungen sind pfändbar, wenn schon eine Rechtsbeziehung besteht, aus der die spätere Forderung nach ihrem Inhalt bestimmt werden kann (vgl. Jatzke in HHSp, § 309 AO Rz 61). Eine die künftige Forderung hinreichend individualisierende Rechtsbeziehung liegt vor, wenn ein zum Zeitpunkt der Pfändung existentes Rechtsverhältnis die Forderung dem Grunde nach bereits anlegt. Das ist beispielsweise bei der Pfändung künftiger Ansprüche auf Saldoausgleich eines Kontokorrentkontos der Fall (Urteil des Saarländischen OLG vom 07.03.2006 - 4 U 659/04 - 184, OLG-Report Saarbrücken 2006, 973, Rz 23, m.w.N.). Dabei ist es für die Wirksamkeit der Pfändung einer künftigen Forderung ohne Bedeutung, ob über deren Höhe Gewissheit besteht und ob die Forderung überhaupt zur Entstehung gelangen wird (Senatsurteil vom 20.08.1991 - VII R 86/90, BFHE 165, 165, BStBl II 1991, 869, unter II.2.a der Gründe). Der wirksamen Pfändung künftiger Forderungen kommt dabei eine dauerhafte Unterbrechungswirkung zu, solange als deren Folge künftig ein Pfändungspfandrecht an einer oder mehreren künftigen Forderungen entstehen kann (Beschluss des Sächsischen Obergerichtes vom 11.06.2019 - 5 B 63/19, Rz 9; FG Köln, Urteil vom 29.09.2005 - 15 K 6405/03, EFG 2006, 162, unter 1.b cc der Gründe; Loose in Tipke/Kruse, § 231 AO Rz 40).
- 50** Des Weiteren ist es für die Entstehung des Pfändungspfandrechts unerheblich, ob der Pfändung weitere Pfändungen im Rang vorgehen (also auch gegebenenfalls ein vertragliches Pfandrecht laut den Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bank). Das früher begründete Pfandrecht geht lediglich demjenigen im Rang vor, das durch eine spätere Pfändung begründet wird (vgl. § 804 Abs. 3 der Zivilprozessordnung, § 282 Abs. 3 AO). Das bedeutet aber nicht, dass ein nachrangiges Recht gar nicht erst entsteht.
- 51** Damit erlosch das Pfändungspfandrecht erst nach dem Tod der S im Rahmen der Nachlassabwicklung. Die Zahlungsverjährung der von der Pfändungs- und Einziehungsverfügung erfassten Forderungen (§ 231 Abs. 4 AO) war entsprechend des Wortlautes des § 231 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO bis zum Erlöschen des Pfändungspfandrechts aufgrund der Nachlassabwicklung unterbrochen.
- 52** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de