
Datum: 31.10.2019
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 1482/17 AO
ECLI: ECLI:DE:FGD:2019:1031.9K1482.17AO.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand:

1

Die Unternehmerin B (im Folgenden: B) betrieb zusammen mit ihrem Bruder (im Folgenden: C) von 1997 bis 2007 ein Restaurant, das sie 2007 an eine GmbH Ihres Sohnes weiterveräußerte. Wesentliche Umsätze aus dem Betrieb des Restaurants wurden nicht der Umsatzsteuer unterworfen; außerdem wurde kein ordnungsmäßiger Lohnsteuerabzug auf gezahlte Löhne vorgenommen.

2

Nach Durchführung einer Steuerfahndungsprüfung kam es schließlich zu einem Strafverfahren gegen B und C. Beide wurden jeweils zu einer Freiheitsstrafe von 2 Jahren verurteilt, ausgesetzt zur Bewährung (... Urteil vom 9.03.2010). Das Gericht ging davon aus, dass B und C gemeinschaftlich Schwarzarbeit verdeckt, in großem Umfang Umsatz- und Lohnsteuern verkürzt und den Sozialversicherungsträgern Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge vorenthalten hatten. Hierdurch sei bei Steuerbehörden und Sozialversicherungsträgern ein Mindestgesamtschaden von über 688.000 € nachgewiesen worden. Zu Gunsten der Angeklagten B (gleichermaßen zu Gunsten des C) wurde insbesondere strafmildernd berücksichtigt, dass sie „ein umfassendes, von Unrechtseinsicht und Reue getragenes Geständnis abgelegt“ habe und zusammen mit C „bereits über die Hälfte des Schadens wiedergutmacht“ habe. Durch ihr Geständnis und die Bereitschaft zur Erfüllung einer im Rahmen der Bewährung angeordneten erheblichen Arbeits- und Zahlungsaufgabe habe sie äußerlich erkennbar die Verantwortung für ihr Fehlverhalten übernommen.

3

4

Bereits im Verlauf der Steuerfahndungsprüfung erließ der Beklagte (im Folgenden: das Finanzamt) gegenüber der B im April 2007 personell gefertigte Umsatzsteuer-Änderungsbescheide für 1997 bis 2004 („Zwischenbescheide“ ohne Zinsfestsetzungen) mit sofort fälligen Nachzahlungen in Höhe von mehr als 500.000 €. Im November 2007 ergingen weitere Bescheide wegen Umsatzsteuer 2005 bis 2007.

Im Sommer 2007 erfuhr das Finanzamt von einem Grundstücksverkauf (mit notariellem Kaufvertrag vom 1.06.2007 des Notars ..., - im Folgenden: KV -) zwischen der B (als Verkäuferin) und der Klägerin (als Käuferin). Die Klägerin ist die geschiedene Ehefrau des C. Sie erwarb von der B das Eigentum an dem bebauten Grundstück [...] in Z, wo die B zusammen mit ihrem Ehemann ?vorher und auch weiterhin? wohnte (Gemarkung ..., Gebäude und Freifläche in der Größe von ...m²). 5

Vereinbart wurde ein Kaufpreis von 428.721,88 € (§ 3 Nr. 1 KV). Auf den Kaufpreis wurden angerechnet: 6

- Die Übernahme einer Briefgrundschuld, die zum 31.12.2006 noch mit 96.467,88 € valutierte, und des hierdurch gesicherten Kredits (befreiende Schuldübernahme mit Zustimmung der Gläubigerin, der G, vgl. § 3 Nr. 2 b) KV); der Notar wurde beauftragt, die Zustimmung der Gläubigerin zur Schuldübernahme einzuholen. 7

- Die Neubestellung eines dinglichen Wohnungsrechts zugunsten der B und ihres Ehemanns, auf deren Lebenszeit als Gesamtberechtigte (vgl. § 6 KV); dabei war geregelt, dass die B und ihr Ehemann alle öffentlichen Kosten und Lasten (mit Ausnahme von Aufwendungen, die das von der Klägerin übernommene Grundpfandrecht betrafen) weiterhin zu tragen hatten sowie Grundbesitzabgaben, Schönheitsreparaturen und alle Instandhaltungs- und Instandsetzungsmaßnahmen; diese Verpflichtung wurde auf den Kaufpreis in Höhe von 232.254 € angerechnet (§ 6 Nr. 3 KV). 8

- Außerdem war die Klägerin als Käuferin verpflichtet, zu Gunsten des Sohnes der B „in separater notarieller Urkunde (...) ein unbefristetes und unwiderrufliches Angebot zum käuflichen Erwerb des Vertragsgegenstandes beurkunden zu lassen“ (§ 13 Nr. 1 KV); diese Verpflichtung wurde nicht wertmindernd berücksichtigt. 9

Der verbleibende Betrag des Kaufpreises in Höhe von 100.000 € war vereinbarungsgemäß innerhalb von 10 Tagen nach Kaufpreisfälligkeitmitteilung des beurkundenden Notars zu zahlen (vgl. § 3 Nr. 2 a) KV); diese Mitteilung war an verschiedene Voraussetzungen geknüpft (Vorliegen sämtlicher Genehmigungen, Eintragung einer Erwerbsvormerkung, Nachweis der Abtretung der Briefgrundschuld vom noch im Grundbuch eingetragenen an den tatsächlichen Gläubiger u. Ä.). Der Notar war angewiesen, den Eigentums-Umschreibungsantrag erst auf die schriftliche Bestätigung der Verkäuferin B hin zu stellen, dass der Barkaufpreis vollständig auf ihr Konto überwiesen worden ist oder wenn die Käuferin (Klägerin) sonst wie zweifelsfrei nachgewiesen habe, dass sie den Barkaufpreis vollständig an die S überwiesen habe (§ 13 Nr. 1, 2. Abs. KV). 10

Die Klägerin hatte zudem die wesentlichen Notarkosten und (im Innenverhältnis) die Grunderwerbsteuer zu tragen (§ 9 KV). 11

Das Finanzamt hatte Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit dieses Gesamtvorgangs. Die getroffene Vereinbarung erschien für die Klägerin als Käuferin offensichtlich wenig sinnvoll; das Finanzamt vermutete, dass der Grundstücksverkauf zwischen den Beteiligten nur deshalb vereinbart worden sei, um das Vermögen der B der bevorstehenden Vollstreckung 12

zu entziehen und ihr Vermögensvorteile der langjährigen Steuerhinterziehung zu erhalten. Das Finanzamt wandte sich deshalb an den beurkundenden Notar [sowohl Anfrageschreiben vom 28.09.2007 als auch Antwortschreiben des Notars vom 19.09.2007 befinden sich nicht in den Akten, aber Hinweise auf beide Schreiben] und an die Klägerin. Diese erklärte (Schreiben vom 04.10.2007), sie habe den Kaufpreis von 100.000 € in bar bereits am 6.06.2007 an B gezahlt und lege eine entsprechende von B unterzeichnete Quittung (in Kopie) bei.

Schließlich erließ das Finanzamt einen Duldungsbescheid gegenüber der Klägerin (Bescheid vom 8.02.2008). Hierin erklärte das Finanzamt wegen im Einzelnen bezeichneter Abgabenrückstände der B (insgesamt 956.147,14 €) die Anfechtung des Erwerbsvorgangs (der übereinstimmenden Willenserklärungen zum Grundstückskauf bzw. Verkauf; der dinglichen Einigung/ Auflassungserklärung; der Bestellung der Auflassungsvormerkung) als „Gesamtvorgang“ gemäß § 3 Abs. 1 des Anfechtungsgesetzes (AnfG) i. V. m. § 191 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO). Diese Rechtshandlungen seien am 1.06.2007, also innerhalb der letzten 10 Jahre vor der jetzigen Anfechtung, vorgenommen worden. Dabei habe die B zumindest bedingten Vorsatz gehabt, durch die Vertragsgestaltung/ Grundstücksübertragung den Steuergläubiger (Land NRW, vertreten durch das Finanzamt) zu benachteiligen. Für diesen Vorsatz spreche die tatsächlich vorgenommene Vermögensverschiebung, die dem Gläubiger der B die einzige erkennbare Vollstreckungsmasse (Grundstück) entzogen habe. Die Klägerin habe auch erkannt, dass die Zahlungsunfähigkeit der B drohte und die B beabsichtige, durch die Vermögensverschiebung den Fiskus als Gläubiger zu benachteiligen. Durch eine unter fremden Dritten unübliche Vertragsgestaltung sei die der Klägerin zugewandte formale Eigentümerposition wirtschaftlich wesentlich ausgehöhlt worden und eine nahezu wertlose Hülle verblieben. Die Klägerin habe durch die erfolgte Schuldübernahme und die (behauptete) Barzahlung fast 200.000 € aufgewandt, ohne hierfür einen adäquaten eigenen Nutzen zu erhalten. Einzig erkennbarer Zweck der Transaktion sei gewesen, der B zu ermöglichen, ihr Grundstück weiter wie bisher nutzen zu können, und zugleich dem Fiskus, dem die B hohe Beträge schuldet, die Vollstreckung in das Grundstück unmöglich zu machen. Auf diese Weise sei es B möglich gewesen, gegenüber dem Gläubiger ihre Zahlungsunfähigkeit geltend zu machen, ohne Nachteile befürchten zu müssen. Das Land NRW sei gemäß § 2 AnfG anfechtungsberechtigt. Das Finanzamt halte es für ermessensgerecht, die Klägerin zur Duldung der Vollstreckung heranzuziehen. Denn das übertragene Grundstück sei der einzige ersichtliche Vermögensgegenstand, in den (vor Übertragung) habe vollstreckt werden können. In Vollziehung des Duldungsbescheids ließ das Finanzamt umgehend eine Sicherheitshypothek in das Grundbuch eintragen (am 22.02.2008). 13

Gegen den Duldungsbescheid erhob die Klägerin Einspruch. Sie trug vor, die Finanzverwaltung sei nicht legitimiert; vielmehr sei gemäß § 7 AnfG zur wirksamen Anfechtung die gerichtliche Geltendmachung erforderlich. Das Bestehen der Steueransprüche, ihre Fälligkeit und Vollstreckbarkeit gegen die B werde bestritten. Außerdem fehle bereits der objektive Tatbestand der Gläubigerbenachteiligung: denn die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der B habe sich nicht gemindert, weil sie für ihr Grundstückseigentum eine gleichwertige Gegenleistung erhalten habe. Vor der Grundstücksübertragung sei eine Grundstückswertermittlung durch den Bausachverständigen D erfolgt, der im Rahmen eines Gutachtens (vom 18.04.2007) einen Verkehrswert von 430.000 € ermittelt habe. Hieran hätten sich die Parteien orientiert. Unter diesen Umständen fehle es zudem am subjektiven Tatbestand der Gläubigerbenachteiligung. Die Klägerin als Erwerberin habe die finanzielle Situation der B nicht gekannt. Von deren Steuerschulden habe sie nichts wissen und erfahren können – dem stehe bereits das 14

Steuergeheimnis entgegen. Die angeblichen Indizien seien ungeeignet; das Finanzamt trage die Feststellungslast/ Beweislast für die Absicht der Gläubigerbenachteiligung und sei den Beweis schuldig geblieben. Schließlich habe das Finanzamt sein Ermessen fehlerhaft ausgeübt: es habe nicht nachgewiesen, dass eine durchgeführte Vollstreckung bei B erfolglos geblieben sei, und auch keine Ermessensabwägung vorgenommen.

Das Finanzamt gewährte antragsgemäß die Aussetzung der Vollziehung des Duldungsbescheids und bewilligte, nach Protest des Notars, die Löschung der eingetragenen Sicherungshypothek, was am 15.07.2008 erfolgte. 15

Im Einspruchsverfahren wurde zunächst das Strafurteil abgewartet (vom 09.03.2010). Die Umsatzsteuerfestsetzungen wurden nach Abschluss des Strafverfahrens korrigiert und für die Jahre 1997 bis 2006 herabgesetzt (Änderungsbescheide vom 21.03.2011). Diese Steuerfestsetzungen wurden schließlich bestandskräftig. 16

Im März 2016 nahm das Finanzamt die Sachbearbeitung des Einspruchsverfahrens wieder auf. Es teilte der Klägerin mit, dass (im Duldungsbescheid aufgeführte) Steuerrückstände der B noch in Höhe von 209.007,76 € (Umsatzsteuern 2003 bis 2006) offen seien nebst verbliebenen Säumniszuschlägen (zur Umsatzsteuer 1998 bis 2006) von 58.873 €. Die Klägerin hielt an ihrem Einspruch fest und führte aus, die Voraussetzungen des § 3 AnfG seien vom Finanzamt nicht bewiesen worden. Durch die lange Verfahrensdauer seien ihr (der Klägerin) in verfassungswidriger Weise Rechte beschnitten worden, eigenständige Einwendungen gegen die Richtigkeit der Umsatzsteuerfestsetzungen, die gegenüber der B ergangen waren, zu erheben. Darüber hinaus sei durch die Löschung der Sicherungshypothek in 2008 und die lange Verfahrensdauer ein Rechtsschein gesetzt worden, dass die Klägerin nicht mehr in Anspruch genommen werde. Das Finanzamt habe außerdem im Duldungsbescheid nicht deutlich gemacht, dass die zugrundeliegenden Steuerschulden nicht bestandskräftig, sondern nur vorläufig vollstreckbar gewesen seien (vgl. § 14 AnfG); es habe keine entsprechende Bedingung in den Bescheid aufgenommen. Auch hierdurch sei der Duldungsbescheid rechtswidrig. Darüber hinaus sei der Duldungsanspruch streng akzessorisch zur Hauptschuld: das Finanzamt möge nachvollziehbar erläutern, inwieweit und wodurch sich bestehende Hauptschulden reduziert hätten und noch bestehen geblieben seien, und die Berechnung der Säumniszuschläge offen legen. Das Steuergeheimnis stehe nicht entgegen. Hinsichtlich der Säumniszuschläge komme eine Erlass-Situation gegenüber der Hauptschuldnerin (B) auch der Klägerin zugute. 17

Das Finanzamt erfuhr Anfang 2017, dass B bereits im Juli 2015 verstorben war. Der Ehemann und der Sohn hatten das Erbe ausgeschlagen. Das Finanzamt fragte beim Amtsgericht unter Bezugnahme auf § 1964 BGB nach, ob C ebenfalls das Erbe der B ausgeschlagen habe und der Fiskus gesetzlicher Erbe geworden sei. 18

Daraufhin wies das Finanzamt den Einspruch mit der Maßgabe als unbegründet zurück, dass der Betrag, wegen dem die Duldung der Zwangsvollstreckung ausgesprochen wird, auf 238.444,26 € herabgesetzt wurde (Einspruchsentscheidung vom 12.05.2017). Hierbei handele es sich um die weiterhin bestehenden Umsatzsteuerschulden nebst der Hälfte der verwirkten Säumniszuschläge (29.436,50 €). Hinsichtlich der anderen Hälfte der Säumniszuschläge habe eine Erlasslage bestanden, was auch der Klägerin zugutekomme. Im Rahmen der Einspruchsentscheidung hat das Finanzamt darauf hingewiesen, dass der Ehemann der verstorbenen B ebenfalls durch Duldungsbescheid in Anspruch genommen worden sei, den im Wege der Zwangsversteigerung noch zu begründenden Rechten des Finanzamts den Vorrang vor dem zu seinen Gunsten eingetragenen Wohnrecht einzuräumen und dem Finanzamt das eingeräumte Recht zur Verfügung zu stellen. 19

Mit der Klage möchte die Klägerin die ersatzlose Aufhebung des Duldungsbescheids erreichen. Sie trägt vor, die Einspruchsentscheidung sei mangels Tenor nichtig. Die Voraussetzungen des § 3 AnfG lägen nicht vor. Die vom Finanzamt geltend gemachten Ansprüche seien nicht nachvollziehbar: es würden nur Beträge aufgeführt, ohne diese (nach Bemessungsgrundlage und rechnerischer Herleitung) zu erläutern. Hinsichtlich der Säumniszuschläge könne mangels Festsetzung keine Duldung beansprucht werden; zudem sei deren Berechnung in keiner Weise dargelegt. Ebenso wenig seien die Verrechnung von Tilgungsleistungen erläutert und die Vornahme von Umbuchungen etc., die offenbar in erheblichem Umfang erfolgt seien. Demgemäß könne nicht nachvollzogen werden, ob ggf. Tilgungsbestimmungen missachtet worden seien. Inzwischen sei der Duldungsanspruch durch Zahlung der Steuerschulden der B und durch den Erlass der Säumniszuschläge erloschen. Durch die Löschung der Sicherungshypothek habe das Finanzamt bereits im Juli 2008 einen Rechtsschein gesetzt, nicht mehr aus dem Duldungsbescheid vorgehen zu wollen. Schließlich sei der Steueranspruch und damit die Duldungsschuld durch Konfusion erloschen, indem der Fiskus gesetzlicher Erbe der B geworden sei. 20

Im Anschluss an die mündliche Verhandlung vom 3.05.2018 übersandte die Klägerin das Wertgutachten des Sachverständigen D (in Auszügen) sowie das notariell beurkundete Angebot zum Abschluss eines Grundstückskaufvertrages aus 25.02.2008 zwischen ihr (der Klägerin) und dem Kind E der B. Der in der Anlage niedergelegte Kaufvertrag beinhaltet als Kaufpreis eine Barzahlung von 100.000 €, die Übernahme des grundpfandrechtlich gesicherten Kredits gegenüber der G und die Übernahme des zu Gunsten der B und ihres Ehemanns eingetragenen Wohnungsrechts. Weitere grundbuchmäßige Belastungen seien nicht zu übernehmen. Auf die Anfrage des Gerichts, nähere Angaben zur Herkunft der am 6.06.2007 quittierten 100.000 € zu machen, wurde entgegnet, die Herkunft dieses Betrages sei der Klägerin aufgrund der großen Zeitspanne nicht mehr erinnerlich. Sie könne deshalb zu der Sache nichts mehr vortragen und für keine weitere Aufklärung sorgen. 21

Die Klägerin beantragt, 22

den Duldungsbescheid aus 8.02.2008 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.05.2017 ersatzlos aufzuheben; 23

hilfsweise: die Revision zuzulassen. 24

Das Finanzamt beantragt, 25

die Klage abzuweisen. 26

Das Gericht hat im Hinblick auf die nähere Prüfung einer möglicherweise eingetretenen Zahlungsverjährung die vom Finanzamt für B geführten Vollstreckungsakten beigezogen. Die Beteiligten haben sich zur Frage der Zahlungsverjährung näher geäußert. Das Gericht hat hierzu ferner eine Auskunft der Bank F eingeholt; auf das Schreiben vom 25.07.2019 wird Bezug genommen. 27

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf die Schriftsätze der Beteiligten und die vom Gericht beigezogenen Steuerakten des Finanzamts Bezug genommen. 28

Entscheidungsgründe : 29

Die Klage ist unbegründet. 30

Der angefochtene Duldungsbescheid in der Fassung der Einspruchsentscheidung aus 05/2017 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten.	31
1. Nach § 191 Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO erfolgt die Anfechtung wegen Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis außerhalb des Insolvenzverfahrens durch Duldungsbescheid, soweit sie nicht im Wege der Einrede (§ 9 AnfG) geltend zu machen ist. Für die Gläubigeranfechtung seitens des Finanzamts ist deshalb – anders als die Klägerin meint – nicht die Geltendmachung vor den Zivilgerichten (vgl. § 7 AnfG) geboten, sondern der Weg über den Erlass eines Duldungsbescheides eingeräumt, mit anschließender Eröffnung des Rechtswegs zu den Finanzgerichten. Der Bundesgerichtshof hält die Anfechtung durch Duldungsbescheid für zwingend geboten (BGH-Beschluss vom 27.07.2006 IX ZB 141/05, HFR 2007, 77, DStR 2006, 1901 Rz. 8 ff. „Rechtswegzuweisung des Gesetzgebers“; ebenso BVerwG-Urteil vom 25.01.2017 9 C 30/15, NJW 2017, 2635; Huber, AnfG, 11. Aufl. 2016, § 7 Rn. 24; so nunmehr wohl auch BFH-Urteil vom 25.04.2017 VII R 31/15, BFH/NV 2017, 1297, Rz. 9). Die Finanzgerichte räumten den Finanzbehörden bisher insoweit ein Wahlrecht ein (BFH-Beschluss vom 1.12.2005 VII B 95/05, BFH/NV 2006, 701, Rz. 9; Loose in Tipke/Kruse, § 191 AO Rz. 147 m. w. N.). Hiernach war das Finanzamt im Streitfall berechtigt, die Klägerin durch Duldungsbescheid in Anspruch zu nehmen.	32
2. Die im Duldungsbescheid bezeichneten Rechtshandlungen, die den Erwerbsvorgang gemäß not. Kaufvertrag vom 1.06.2007 betreffen, beinhalten eine objektive Gläubigerbenachteiligung i. S. d. § 1 Abs. 1 AnfG.	33
Gemäß § 1 AnfG sind Rechthandlungen eines Schuldners, die seine Gläubiger (hier das Finanzamt) benachteiligen außerhalb des Insolvenzverfahrens anfechtbar; gemeint ist damit jedes rechtliche oder tatsächliche Handeln oder Unterlassen, das entsprechende rechtliche Folgen hat (vgl. BFH-Urteil vom 2.11.2010 VII R 6/10, BStBl II 2011, 374; Huber, AnfG, 11. Aufl. 2016, § 1 Rz 5 ff., 32 ff.).	34
Die Benachteiligung ergibt sich aus der Gegenüberstellung der vorherigen Gläubiger-Position („Zugriffslage“ vgl. Huber, a.a.O., § 1 Rn. 32 und Einf. Rn. 9, 10) mit der nach der Rechtshandlung des Schuldners bestehenden Position. Dies ist vom Standpunkt des einzelnen Gläubigers aus zu beurteilen; dabei genügt der (ganze oder teilweise) Wegfall oder die Erschwerung/ Verzögerung/ Verkürzung der Zugriffsmöglichkeit für den anfechtenden Gläubiger (Huber, a.a.O., § 1 Rn. 33).	35
Im Streitfall war die Zugriffslage für das Finanzamt als Gläubiger der B vor der Übereignung des Grundstücks klar ersichtlich: Der Wert des Grundstücks lag damals bei rund 430.000 € (vgl. das zeitnahe Wertgutachten); das eingetragene Grundpfandrecht valutierte noch mit knapp 97.000 €. Damit ergab sich aus Sicht eines Gläubigers, der im Wege einer Sicherungshypothek in das Grundstück vollstrecken wollte, eine realistische Befriedigungsmöglichkeit im Wert von ca. 300.000 €. Nach der Grundstücksübereignung bestand für den Gläubiger keine Zugriffsmöglichkeit auf einen entsprechenden Wert. Vielmehr entsprach dieser Wert nunmehr der Grundstücksbelastung durch ein zu Gunsten der B und ihres Ehemanns begründeten lebenslangen Wohnungsrechts (nicht übertragbar und unpfändbar – ebenfalls vom Finanzamt angefochten) und einer behaupteten Barzahlung von 100.000 €, eines Wertes, der allerdings sofort verschwunden und dem Gläubigerzugriff entzogen war.	36
Dabei wird nicht verkannt, dass es für die Beurteilung der objektiven Gläubigerbenachteiligung grundsätzlich auf den Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung (Einspruchsentscheidung) ankommt (differenzierend Huber, a.a.O.,	37

§ 1 Rn. 41). Angesichts der allgemeinen Marktlage (Entwicklung des Grundstücksmarkts) schließt der Senat eine wesentliche Wertminderung des Grundstücks im Zeitraum zwischen der Übereignung und der Einspruchsentscheidung aus. Vielmehr wäre eine im Jahr der Übereignung eingetragene Sicherheitshypothek des Finanzamts im Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung wohl (im Hinblick auf die Steuerrückstände von ca. 238.000 €) vollständig werthaltig.

3. Im Streitfall ist der Anfechtungstatbestand des § 3 Abs. 1 Satz 1 AnfG erfüllt. 38

a) Gemäß § 3 Abs. 1 Satz 1 AnfG ist eine Rechtshandlung anfechtbar, die der Schuldner in den letzten zehn Jahren vor der Anfechtung mit dem Vorsatz vorgenommen hat, seine Gläubiger zu benachteiligen, wenn der andere Teil zur Zeit der Handlung den Vorsatz des Schuldners kannte. 39

b) Dass die B mit der Ausgestaltung und bei Abschluss des Kaufvertrages Anfang Juni 2007 die Absicht hatte, die absehbare Vollstreckung des Gläubigers Finanzamt in ihr Grundstück zu verhindern, liegt auf der Hand. 40

Hierfür sprechen der zeitliche Ablauf und die Gesamtschau der Verfügungen der Klägerin: Im Anschluss an eine Durchsuchung und die Anordnung einer Fahndungsprüfung waren Mitte April 2007 im Schätzungsweg gegenüber der B erste personell gefertigte Umsatzsteuer-Änderungsbescheide für 1997 bis 2004 ergangen, mit sofort fälligen Nachzahlungen in Höhe von mehr als 500.000 €. Hiergegen erhob die B umgehend am 16.04.2007 Einspruch und beantragte die Aussetzung der Vollziehung (AdV), die allerdings vom Finanzamt nur gegen entsprechende Sicherheitsleistung bewilligt wurde. Das Verkehrswertgutachten des D, das zwischenzeitlich am 14.03.2007 in Auftrag gegeben worden war, wurde in 18.04.2007 erstellt. Sicherheitsleistungen wurden nicht gestellt, sondern es wurde am 16.05.2007 bei Gericht die Gewährung von AdV ohne Sicherheitsleistung beantragt. Während dieses Verfahren noch lief, wurden durch die Grundstücksübereignung und Wohnungsrechtsbestellung im Juni 2007 „vollendete Tatsachen“ geschaffen, so dass nach der Ablehnung des gerichtlichen AdV-Antrags (FG Düsseldorf Beschluss vom 19.07.2007 13 V 1820/07 A (U)) das von B und ihrem Ehemann bewohnte Grundstück nunmehr auf der Grundlage eines unpfändbaren Wohnungsrechts weiterhin genutzt werden konnte und darüber hinaus das Grundstück als Vollstreckungsgrundlage des Finanzamts weggefallen war. Im Juni 2007 hob die B schließlich noch ein Sparguthaben in erheblicher Höhe ab. 41

Für die getroffene rechtliche Gestaltung, die einigen zeitlichen Vorlauf und eine gewisse Beratung erfordert hat, ist überhaupt nur eine Motivation der B ersichtlich, nämlich das eigene Wohngrundstück vor dem bevorstehenden Gläubigerzugriff zu bewahren, sich sodann nach außen hin vermögenslos und unpfändbar zu machen. Dieses Bild ergibt sich auch aus der für B geführten Vollstreckungsakte des Finanzamts (vgl. z. B. die Niederschlagungsverfügung aus 27.12.2007, die Niederschrift über die fruchtlose Pfändung vom 22.02.2008, die Abgabe der eidesstattlichen Versicherung am 24.04.2008). 42

c) Der Senat ist auch überzeugt, dass die Klägerin diese Absicht der B gekannt hat. Die Darlegung der Kenntnis des Anfechtungsgegners (des "anderen Teils") wird durch anerkannte Beweisanzeichen bzw. Indiztatsachen und Erfahrungssätze erleichtert (vgl. Huber, AnfG, § 3 Rn. 32 ff.). Solche Umstände liegen im Streitfall vor, aus denen geschlossen werden muss, dass die Klägerin im Zeitpunkt des Erwerbs des Grundstückseigentums die Gläubigerbenachteiligungsabsicht der B kannte. 43

Das Handeln der Klägerin hat ihren eigenen wirtschaftlichen Interessen widersprochen und nur die B und ihren Ehemann begünstigt. Durch die rechtliche Gesamtgestaltung, insbesondere die Wohnungsrechtseinräumung, blieb die Nutzungssituation am Grundstück unverändert: B und ihr Ehemann hatten auf Lebenszeit das Nutzungsrecht und trugen die durch den Grundbesitz verursachten Ausgaben (für Instandhaltung und Instandsetzung sowie Grundbesitzabgaben) weiterhin – lediglich der Gläubigerzugriff war vereitelt. Durch die Einräumung des Vorkaufsrechts für den Sohn der B war zudem ein späterer Rückfall des Grundstückseigentums gewährleistet. Die Klägerin erhielt weder ein laufendes Nutzungsentgelt noch konnte sie sich dauerhaft eine Wertsteigerung des Grundstücks sichern. Ihr Grundstückseigentum war (wie vom Finanzamt im Duldungsbescheid und der Einspruchsentscheidung zutreffend ausgeführt) nur eine „Hülle“, die wirtschaftlich durch die Vorteile der B und ihres Sohnes entwertet war.

Angesichts dessen erscheint es wirtschaftlich sinnlos und unter fremden Dritten nicht nachvollziehbar, für eine solche formale Eigentümerposition tatsächlich über 196.000 € aufzuwenden, nämlich durch persönliche Übernahme des grundpfandrechtlich gesicherten Kredits (gegenüber der G) und eine weitere Kaufpreiszahlung an B. Möglicherweise geschah dies auch nur zum Schein. Denn hinsichtlich der Schuldübernahme mit der G hatten die B und die Klägerin dem Notar vor der Beurkundung (offenbar wahrheitswidrig) mitgeteilt, dass die Schuldübernahme bereits mit der G abgesprochen sei. Später stellte der Notar fest (vgl. sein Schreiben an das Finanzamt vom 19.09.2007 [Vollstr.-Akte Bd. 1]), diese Voraussetzung liege nicht vor, die Klägerin müsse noch eine Vereinbarung treffen. Auch die Entrichtung des zu zahlenden Kaufpreises von 100.000 € begegnet Bedenken: nach dem Kaufvertrag ergeht zunächst die Kaufpreisfälligkeitsmitteilung des Notars, nachdem u. a. der Käufer hinreichend abgesichert ist. Daraufhin ist der bare Kaufpreisteil innerhalb von 10 Tagen zu überweisen, was regelmäßig der Verkäufer bzw. der Käufer dem Notar bestätigt (vgl. § 13 Nr. 1, 2. Abs. KV). Im Streitfall hingegen kam es dagegen angeblich (ausweislich der vorgelegten Quittung) innerhalb einer Woche nach Kaufvertragsabschluss bereits zu einer Barzahlung der 100.000 € durch die Klägerin an B. Die Herkunft des Geldes bleibt unklar – die Klägerin könne sich nicht mehr erinnern. Das ist unglaublich: Dass die Klägerin bei diesem hohen Betrag keine Überweisung vorgenommen hat, sondern eine Barzahlung, ist bereits sehr ungewöhnlich. Wenn es aber tatsächlich zu einer Barzahlung gekommen wäre, hätte das Geld vorher erwirtschaftet und irgendwo vorhanden gewesen sein müssen, i. d. R. auf einem Bankkonto. Die Abhebung und der Transport einer solchen Geldsumme würden in Erinnerung bleiben. Ob tatsächlich (mangels Zahlung der 100.000 € nach übereinstimmenden Willen der Vertragsparteien) eine Überverbriefung vorlag, kann letztlich dahinstehen; auch in diesem Fall wäre die mit dem Duldungsbescheid angefochtene Grundstücksübertragung wirksam (Heilung durch Eigentumsübergang, § 311 b Abs. 1 Satz 2 BGB). Jedenfalls beinhalten die Ungereimtheiten bei der Leistung des Kaufpreises ein weiteres Indiz für ein gemeinsames Zusammenwirken der Klägerin und der B zum Nachteil der Gläubiger der B.

45

Die Klägerin hat hier an der Vermögensverschiebung der B zum Nachteil des Finanzamts direkt mitgewirkt, was einen nicht unerheblichen Aufwand (notarieller Vertragsabschluss, Belehrungen, etc.) erfordert hat. Dass die Klägerin von den Aktionen der Steuerfahndung gegen ihren früheren Ehemann C und ihre Schwägerin B, die auch die Gaststätte betrafen und deren wirtschaftliche Existenz (ggf. auch mit Folgen für deren Kinder) gefährden konnten, erfahren hat, liegt auf der Hand. Für ihre bewusste Mitwirkung ist keine andere Motivationslage ersichtlich, als das Grundvermögen der B vor dem Zugriff des Fiskus zu „schützen“.

46

47

4. Die Voraussetzungen des § 2 AnfG sind ebenfalls gegeben.

a) Bei Erlass des Duldungsbescheids waren Umsatzsteueransprüche festgesetzt und fällig; Säumniszuschläge (berechnet bis Februar 2008) waren zu entsprechenden Hauptschulden angefordert und ebenfalls fällig. In der Einspruchsentscheidung vom 12.05.2017 wurden die Umsatzsteuerfestsetzungen vom 21.03.2011 zugrunde gelegt; diese sind bestandskräftig. Sie beruhen auf Gesprächen zwischen Finanzamt und Beratern der B, die im Anschluss an das im März 2010 ergangene Strafurteil stattgefunden hatten, wobei die von der Steuerfahndungsprüfung vorgenommenen Schätzungen „entsprechend korrigiert“ worden waren. Damit hatten sich die gegen die ursprünglichen Umsatzsteuerfestsetzungen erhobenen Einsprüche erledigt. 48

Hiernach war zwar der ursprüngliche Duldungsbescheid insoweit rechtswidrig, als hierin die Nebenbestimmung gemäß § 14 AnfG fehlt, nämlich dass die Vollstreckung aus diesem Bescheid von der Rechtsbeständigkeit der Steuerbescheide abhängt. Dies begründete aber keine Nichtigkeit des Duldungsbescheids (BFH-Urteil vom 23.10.2018 VII R 44/17, BStBl II, 2019, 142, Rz. 11 f.). Der Fehler des Duldungsbescheids ist zudem durch die ergangene Einspruchsentscheidung geheilt worden: denn zu diesem Zeitpunkt waren die nunmehr zugrunde liegenden Umsatzsteuerfestsetzungen vom 21.03.2011 bestandskräftig. Die Einspruchsentscheidung nimmt Bezug auf den Duldungsbescheid und dessen Tenorierung (insbesondere auf Seite 2 oben des Bescheids), wobei die zugrunde liegenden Steuerschulden, und damit auch der Betrag, durch dessen Zahlung die Duldung abgewendet werden kann, entsprechend angepasst/ vermindert worden sind. Die noch verbleibenden in der Einspruchsentscheidung ausgewiesenen Säumniszuschläge resultieren ersichtlich aus der Säumnis der ursprünglich mit Bescheiden vom 10.04.2007 angeforderten Umsatzsteuern 1998 bis 2004 (Zeitraum ab April 2007 bis Februar 2008) und der mit Bescheiden vom 7.11.2007 angeforderten Umsatzsteuern 2005 und 2006 (Zeitraum ab November 2007 bis Februar 2008), unter Berücksichtigung einer Erlasslage in Höhe der Hälfte der Beträge. Insofern erachtet der Senat den ausgewiesenen Betrag nach den Umständen des Einzelfalls noch als hinreichend bestimmt. 49

b) Die zugrundeliegenden Steuerbeträge (nebst Säumniszuschlägen) waren nicht bereits durch Zahlungsverjährung erloschen. Das Finanzamt hat am 25.02.2008 wirksam den Anteil der B bei der Bank F gepfändet (...). Diese Pfändung hat die Bank F mit Drittschuldnererklärung vom 10.03.2008 anerkannt und entsprechend ihres Schreibens vom 25.07.2019 auch bis zum Tode der B in Höhe der mit Schreiben vom 18.09.2014 vom Finanzamt mitgeteilten Reduzierung beachtet. Die Pfändung beruht auf den im Duldungsbescheid und der Einspruchsentscheidung ausgewiesenen Beträgen. Somit ist die Zahlungsverjährung hinsichtlich dieser Beträge gemäß § 231 Abs. 1 Nr. 3 AO bis zum Tode der B gehemmt worden; mit Ablauf des Todesjahres 2015 gemäß § 231 Abs. 3 AO hat die Verjährungsfrist erneut begonnen. 50

5. Durch die inzwischen eingetretene Fiskalerbschaft haben sich die offenen Steuerschulden der B zwar erledigt. Dies steht jedoch der Inanspruchnahme der Klägerin als Duldungsverpflichteter, die den Vollstreckungszugriff in das erworbene Grundstück dulden muss, nicht entgegen. Insofern schließt sich der Senat vollinhaltlich den grundsätzlichen Ausführungen des Bundesfinanzhofs an, die dieser mit Urteil vom 7.03.2006 VII R 12/05 (BFHE 212, 388, BStBl II 2006, 584) für den vergleichbaren Fall der Duldung des Vollstreckungszugriffs im Umfang des Wertes unentgeltlicher Zuwendungen des anderen Ehegatten nach § 278 Abs. 2 Satz 1 AO dargelegt hat. Hiernach fingiert die Regelung des Anfechtungsgesetzes (Duldung der Vollstreckung wegen einer anfechtbaren 51

Rechtshandlung) inzident das Fortbestehen der zugrundeliegenden Steuerschulden.

Der BFH führt hierzu näher aus (Urteil vom 7.03.2006 VII R 12/05, BStBl II 2006, 584, Rz. 36ff.): Zwar setze eine Duldungspflicht im Regelfall das Bestehen einer Abgaben- bzw. Steuerschuld voraus, m.a.W. diese Schuld muss entstanden und darf nicht erloschen sein (vgl. schon Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 13.02.1987 8 C 25.85, BVerwGE 77, 38-40, BStBl II 1987, 475, m.w.N.). Auch hat der BFH hinsichtlich der Durchsetzung von Haftungsansprüchen entschieden, ein Haftungsanspruch könne wegen der Akzessorietät der Haftung grundsätzlich nicht mehr geltend gemacht werden, wenn der zugrunde liegende Steueranspruch verjährt sei. Da der Haftungsschuldner für fremde Schuld einzustehen habe, setze seine Inanspruchnahme voraus, dass der Primäranspruch bei Erlass des Haftungsbescheides noch bestehe (BFH-Urteil vom 5.11.1992 I R 41/92, BStBl II 1993, 407). 52

Die uneingeschränkte Akzessorietät der Verpflichtung des zusammen veranlagten Zuwendungsempfängers im Falle der Konfusion der Steuerschuld bei Fiskalerbschaft läuft aber dem Zweck des Anfechtungsgesetzes (ebenso wie dem des § 278 Abs. 2 Satz 1 AO) zuwider, dem (Steuer-) Gläubiger den Zugriff auf die Vermögenswerte zu bewahren, die dem Vermögen des Erblassers durch anfechtbare Übertragung auf einen Dritten entzogen worden sind. 53

Für das Zivilrecht hat der BGH erkannt, dass das Erlöschen der Hauptforderung im Falle der Konfusion weder gesetzlich vorgeschrieben noch logisch zwingend sei; vielmehr sei vom Fortbestehen der Forderung auszugehen, wo dies nach der Interessenlage etwa mit Rücksicht auf Rechte Dritter an der Forderung geboten erscheine. Das BGB fingiere in einigen dieser Fälle das Bestehen der Forderung (vgl. §§ 1976, 1991 Abs. 2, 2143, 2175, 2377 BGB). Diese Regelungstechnik rechtfertige indessen nicht den Gegenschluss, ohne eine derartige Fiktion sei die Forderung unter allen Umständen erloschen (BGH-Urteil vom 14.06.1995 IV ZR 212/94, NJW 1995, 2287, m.w.N.). 54

So hat der BGH dem Sicherungszweck einer Bürgschaft den Vorrang vor ihrer Abhängigkeit von der Hauptschuld für den Fall eingeräumt, dass die Hauptschuld infolge des auf Vermögensverfall beruhenden Wegfalls des Hauptschuldners erlischt. Gerade auf den Vermögensverfall könne sich der Bürge nicht berufen. Infolge der Aufhebung der Akzessorietät verwandelt sich die Forderung gegen den Bürgen von einem abhängigen Nebenrecht in einen selbständigen Anspruch (BGH-Urteil vom 25.11.1981 VIII ZR 299/80, BGHZ 82, 323 A 2 a). Die Oberlandesgerichte (OLG) haben den Rechtsgedanken aufgegriffen, dass das Erlöschen einer (Haupt-) Forderung durch Konfusion für den Gläubiger nicht zum Verlust eines Rechts führen darf, das gerade zur Sicherung bei Ausfall der Hauptforderung dient (OLG Hamm, Urteil vom 16.06.1994 6 U 227/93, Versicherungsrecht -- VersR-- 1995, 454; Schleswig-Holsteinisches OLG, Urteil vom 28.07.1998 6 U 14/98, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht --NJW-RR-- 1999, 1528; OLG Düsseldorf, Urteil vom 9.02.1999 4 U 38/98, VersR 1999, 1009). 55

Zwar fehlt im Anfechtungsgesetz für den Duldungspflichtigen die ausdrücklich normierte Durchbrechung der Akzessorietät, wie sie in § 768 Abs. 1 Satz 2 BGB für den Bürgen (der Bürge kann sich nicht auf die Beschränkung der Erbenhaftung berufen) geregelt ist. Das Fehlen einer entsprechenden Regelung spricht aber nicht gegen eine Durchbrechung der Akzessorietät der Duldungsverpflichtung im Falle der Fiskalerbschaft. Die Duldungsverpflichtung des Anfechtungsgesetzes kann --anders als die Bürgschaft-- nur vom Fiskus selbst zur Verwirklichung des (eigenen) Steueranspruchs eingefordert werden. Für ihn als Erben der korrespondierenden Steuerschuld kann sich eine Beschränkung der Erbenhaftung nicht auswirken. 56

Auch eine Überleitungsanzeige gemäß § 90 des Bundessozialhilfegesetzes (BSHG) in Verbindung mit § 528 Abs. 1 Satz 1 BGB, mit der der Träger der Sozialhilfe einen Anspruch auf Rückübertragung eines zu Lebzeiten übertragenen Grundstücks gegen den Erben des Leistungsempfängers aus § 528 Abs. 1 Satz 1 BGB wegen der offenen Pflegekosten für den Erblasser geltend machte, ließ der BGH nicht daran scheitern, dass der Anspruch aus § 528 Abs. 1 Satz 1 BGB mit dem Erbfall durch Konfusion erloschen war. § 90 BSHG diene der Durchsetzung des Grundsatzes des Nachrangs der Sozialhilfe (§ 2 Abs. 1 BSHG). Die Überleitungsermächtigung ziele ihrem Zweck nach auf die Herstellung derjenigen Haushaltslage beim Sozialhilfeträger, die bestünde, wenn der Anspruch des Hilfeempfängers schon vor seinem Tod erfüllt worden wäre (BVerwG-Urteil vom 10.05.1990 5 C 63.88, NJW 1990, 3288). Das verschenkte Vermögen sei damit unabhängig vom Willen des Schenkers in den Grenzen der Haftung aus § 528 BGB dem Träger der Sozialhilfe gegenüber materiell-rechtlich mit der Pflicht belastet, die erbrachten Sozialhilfeleistungen zu erstatten. Dies rechtfertige es, von der Fortdauer der materiell-rechtlichen Erstattungspflicht des Beschenkten gegenüber dem Träger der Sozialhilfe auszugehen, auch wenn der Beschenkte Erbe des an sich anspruchsberechtigten Schenkers geworden sei. Die Erbfolge des aus § 528 BGB haftenden Beschenkten in die Rechtsstellung des Schenkers könne dem Träger der Sozialhilfe im Ergebnis ebenso wenig schaden wie die Konfusion etwa bei einem Pfandrecht an einer Forderung (BGH-Urteil in NJW 1995, 2287).

57

Letztlich geht es hier um den Sicherungszweck des "Nebenrechts", der darauf gerichtet ist, für den Ausfall der Hauptforderung Ersatz zu bieten. Dies kommt besonders in der Formulierung in BGHZ 82, 323 zum Ausdruck, dass im Interesse des Gläubigers der Sicherungszweck der Bürgschaft Vorrang vor ihrer Abhängigkeit von der Hauptschuld gewinnt. Auch die Ausführungen in NJW 1995, 2287 zum Zweck der Überleitungsermächtigung --die Herstellung derjenigen Haushaltslage beim Sozialhilfeträger, die bestünde, wenn der Vermögensgegenstand im Vermögen des Erblassers verblieben wäre-- machen die der Regelung des Anfechtungsgesetzes vergleichbare Interessenlage deutlich. In beiden Fällen hat sich durch das Ableben und die dadurch eingetretene Konfusion nichts an dem mit den zugrunde liegenden Regelungen verfolgten Interesse des Staates geändert, auf die durch unentgeltliche Zuwendung oder sonst anfechtbare Rechtshandlung dem Vermögen entnommenen Werte weiterhin --wie vor dem Erbfall-- zugreifen zu können. Denn ohne die anfechtbare Rechtshandlung gegenüber der Dritten (im Streitfall: der Klägerin) wäre das Grundstück für den Fiskalerben verwertbar gewesen.

58

6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs.1 FGO. Die Revision war mangels Vorliegen der Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO nicht zuzulassen.

59