

ZV Duldung 10 K 2927/17

Inhalt

FG München, Urteil v. 27.09.2018 – 10 K 2927/17

Titel:

Anfechtung der Duldung der Zwangsvollstreckung nebst Leistungsgebot

Schlagworte:

Eintragung, Nichtzulassungsbeschwerde, Anfechtung, Kaufpreis, Revision, Anfechtungsklage, Grundbuch, Grundschuld, Duldungsbescheid, Ermessensentscheidung, Bescheid, Einspruchsverfahren, Verwaltungsakt, Wohnhaus, Freistaat Bayern, Duldung der Zwangsvollstreckung, Darlegungs und Beweislast

Fundstelle:

BeckRS 2018, 29697

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
3. Die Revision wird zugelassen.

Entscheidungsgründe

I.

1

Streitig ist die Rechtmäßigkeit eines Duldungsbescheids und eines dazu ergangenen Leistungsgebots.

2

Mit notariellem Vertrag vom 28. August 2000 zwischen (H) und (BM) - mit H nicht verheiratete Mutter des gemeinsamen Sohnes (AM) und alleinige Sorgerechtsinhaberin - übertrug H auf AM im Wege der vorweggenommenen Erbfolge die im Grundbuch des Amtsgerichts X von Y Blatt ... verzeichneten Grundstücke Fl.Nr. ..., Gartenland, und Fl.Nr. ..., Wohnhaus, Nebengebäude, Hofraum und Gartenland (im Folgenden: Grundstück). Die in Abteilung III eingetragene Grundschuld für die B-Bank über 1,9 Mio. DM war zu löschen. Der Vertrag sah ein lebenslanges unentgeltliches Nießbrauchsrecht des H an dem Grundstück vor. Am 20. November 2000 wurden im Grundbuch das Eigentum des AM an dem Grundstück sowie der Nießbrauch des H eingetragen und die Grundschuld wurde gelöscht.

3

Am 5. Juli 2001 erließ der Beklagte (das Finanzamt - FA -) einen Schätzungsbescheid über Einkommensteuer für 1999 gegenüber H, gegen den dieser Einspruch einlegte.

4

Am 2. Januar 2002 erließ das Finanzamt G unter anderem einen Duldungsbescheid gegenüber AM (adressiert an BM), in dem es wegen Einkommensteuerverbindlichkeiten des H für 1999 i.H.v. 8.257.335,90 DM die Übertragung des Grundstücks durch H auf AM nach § 191 der Abgabenordnung (AO) i.V.m. § 4 des Gesetzes über die Anfechtung von Rechtshandlungen eines Schuldners außerhalb des Insolvenzverfahrens (AnfG) anfocht.

5

Mit notariellem Vertrag vom 26. März 2002 (und Nachtrag vom 24. Februar 2004) verkaufte BM, handelnd für AM, das Grundstück an die Klägerin, die Schwester des H (und Tante des AM), für einen Kaufpreis i.H.v. 37.500 €. Das auf dem Grundstück lastende Nießbrauchsrecht zugunsten des H wurde übernommen. In dem notariellen Vertrag vom 26. März 2002 behielt sich AM seinerseits ein aufschiebend bedingtes lebenslanges Nießbrauchsrecht vor und ließ sich eine Rückauflassungsvormerkung unter anderem für den Fall der Einleitung des Zwangsversteigerungsverfahrens über das Grundstück bewilligen. Das Recht, die Ausübung des Nießbrauchs einem Dritten zu überlassen, wurde ausgeschlossen.

6

Am 16. Juli 2002 wurde eine Zwangssicherungshypothek zugunsten des Freistaats Bayern i.H.v. 2.415.377,56 € gemäß einem Ersuchen des Finanzamts N, zuständig für Schenkungsteuer, im Grundbuch eingetragen; der der Zwangssicherungshypothek zugrundeliegende Schenkungsteuerbescheid wurde in 2015 aufgehoben.

7

Der Nießbrauch zugunsten H wurde nach Pfändungsbeschluss des Landgerichts X vom 10. Januar 2003 zugunsten des Freistaats Bayern wegen einer Forderung i.H.v. 1.000.000 € (dinglicher Arrest zur Sicherung des Anspruchs auf Wertersatz durch das für die Strafsache H zuständige Landgericht) gepfändet; die Pfändung wurde am 28. Januar 2003 ins Grundbuch eingetragen.

8

Die Eintragung des aufschiebend bedingten Nießbrauchs zugunsten AM in das Grundbuch erfolgte am 9. September 2003.

9

Nach Einholung eines Gutachtens vom 11. Juli 2003 durch das Sachverständigenbüro K über den Verkehrswert des Grundstücks unter Berücksichtigung beider Nießbrauchsberechtigungen zum Stichtag 26. März 2002 (Bodenwert 902.172 €, Ertragswert 930.000 €, Sachwert 950.000 €, Verkehrs-/Marktwert des belasteten Grundstücks rund 31.000 €), auf das hinsichtlich der Einzelheiten verwiesen wird, sowie nach Erteilung der familiengerichtlichen Genehmigung für die Veräußerung des Grundstücks erfolgte die Eintragung des Eigentumsübergangs zugunsten der Klägerin und der

Rückauflassungsvormerkung zugunsten AM im Grundbuch am 23. März 2004 (nach Erklärungen über die Auflassung und Grundbuchänderung vom 24. Februar 2004).

10

Auf ein vom FA in Auftrag gegebenes Gutachten des Staatlichen Bauamts X vom 19. Februar 2008, das einen Verkehrswert des Grundstücks zum Stichtag 20. November 2000 i.H.v. 545.000 € (unter Berücksichtigung des Nießbrauchs zugunsten des H i.H.v. 612.035,96 €) und zum Stichtag 19. Februar 2008 i.H.v. 611.000 € (unter Berücksichtigung des Nießbrauchs zugunsten des H i.H.v. 544.313,20 €) ermittelte, wird hinsichtlich der Einzelheiten verwiesen. Im Anschreiben an das FA teilte der Gutachter mit, eine Ortsbesichtigung sei wegen des Betretungsverbots durch BM und die Klägerin nicht möglich gewesen; der Barwert des Nießbrauchs zugunsten des H werde mit zunehmendem Alter des H weniger und der Nießbrauch zugunsten AM sei seines Erachtens nicht zu berücksichtigen, weil der durch den Freistaat Bayern gepfändete Nießbrauch Vorrang habe.

11

Am 19. Februar 2008 erließ das FA einen Duldungsbescheid gegenüber der Klägerin, in dem es wegen Einkommensteuerverbindlichkeiten des H für 1999 zum damaligen Zeitpunkt i.H.v. 4.066.423,45 € die Übertragung des Grundstücks durch AM an die Klägerin nach § 191 AO i.V.m. § 4 AnfG anfocht. Der Duldungsbescheid wurde mit Postzustellungsurkunde am 21. Februar 2008 zugestellt.

12

Dagegen legte die Klägerin am 20. März 2008 Einspruch ein.

13

Mit Urteil des Finanzgerichts München vom 15. Mai 2014 und Rücknahme der Nichtzulassungsbeschwerde vom 29. Oktober 2014 wurde die Einkommensteuerfestsetzung 1999 gegenüber H i.H.v. 2.726.416,92 € rechtskräftig.

14

Nachdem das Einspruchsverfahren der Klägerin bis zur rechtskräftigen Entscheidung über das Verfahren betreffend die Einkommensteuerfestsetzung 1999 des H geruht hatte, wurde dieses wiederaufgenommen und am 8. Dezember 2016 ein Leistungsgebot gemäß § 254 AO i.V.m. §§ 11, 14 AnfG zum Duldungsbescheid vom 19. Februar 2008 - nunmehr ausgehend von rechtskräftig festgesetzten Steuerschulden des H i.H.v. 2.696.643,65 € - erlassen und mit Postzustellungsurkunde am 10. Dezember 2016 zugestellt.

15

Auch hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein.

16

Mit Einspruchsentscheidungen vom 19. Oktober 2017 wurden die Einsprüche betreffend den Duldungsbescheid und das Leistungsgebot als unbegründet zurückgewiesen.

17

Dagegen hat die Klägerin Klage erhoben.

18

Mit Bescheid vom 4. Juli 2018 hat das FA gegenüber der Klägerin das Leistungsgebot vom 8. Dezember 2016 nach § 131 Abs. 1 AO teilweise i.H.v. 283.952,07 € widerrufen, da ein Gesamtschuldner entsprechende Zahlungen auf die in dem Duldungsbescheid vom 19. Februar 2008 genannten Abgabeverbindlichkeiten geleistet hat.

19

Zur Begründung der Klage trägt die Klägerin im Wesentlichen Folgendes vor:

20

Es sei nicht dargetan, inwieweit der Klägerin eine vermeintliche Anfechtbarkeit des Erwerbs des AM bekannt gewesen und deshalb der Erwerb der Klägerin anfechtbar sein solle. Die Darlegungs- und Beweislast liege beim FA. Sie habe keine Kenntnis darüber, dass ihr Neffe als Ersterwerber einen Benachteiligungsvorsatz des H gekannt habe.

21

§ 15 AnfG sei nicht anwendbar. Denn es habe bereits keinen anfechtbaren Ersterwerb gegeben. Der Ersterwerber AM habe den Primäranspruch vor Eintritt der Einzelrechtsnachfolge nicht erfüllen können. Vergleichbar dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 15. Oktober 1996 (VII R 35/96, BStBl II 1997, 17) habe der minderjährige AM das Grundstückseigentum nicht erworben. Der Schenkungsvertrag sei mangels vormundschaftsgerichtlicher Genehmigung unwirksam gewesen, wie vom Finanzgericht München in einem Rechtsstreit betreffend die Schenkungsteuer festgestellt. Der Ersterwerber sei zu keinem Zeitpunkt Eigentümer des Grundstücks bzw. der Immobilie gewesen und habe eine Rückgewähr in Natur vor Eintritt der Rechtsnachfolge nicht leisten können.

22

Da der Freistaat Bayern durch den Ersterwerb nicht benachteiligt worden sei, könne er auch durch den Zweiterwerb nicht benachteiligt werden. Zudem bestehe auf dem Grundstück eine Zwangssicherungshypothek von 2,415 Mio. € zugunsten des Freistaats Bayern, von welcher dieser Gebrauch machen könne.

23

Allenfalls käme ein Wertersatz für die tatsächlich erlangte und durch die Weiterveräußerung verloren gegangene Buchposition in Betracht, was aber die Anwendung des § 15 AnfG ausschließe, da die Klägerin nicht eine bloße Buchposition erworben habe, sondern gutgläubig Eigentum erworben habe. Das FA habe in dem Duldungsbescheid gegenüber dem Ersterwerber Wertersatz verlangt; die Wahl des Wertersatzes aber schließe die Anfechtung des Rechtserwerbs des Rechtsnachfolgers aus.

24

Ein unentgeltlicher Erwerb des Grundstücks nach § 15 Abs. 2 Nr. 3 AnfG liege nicht vor. Die Frage der wertausschöpfenden Belastung des Grundstücks hänge von dessen Verkehrswert sowie der tatsächlichen valuierten Höhe derjenigen Forderungen zum Zeitpunkt der Vornahme des Rechtsgeschäfts ab, die durch die eingetragenen Grundbuchrechte gesichert würden. Hierfür sei ein

Wertgutachten erstellt worden und das Familiengericht habe die Veräußerung aufgrund des Wertgutachtens genehmigt. Dies habe den Zeitpunkt der Eintragung des Erwerbs in das Grundbuch als letzten Rechtsakt eines mehraktigen Rechtserwerbs betroffen. Aufgrund des Wertgutachtens habe die Rechtsposition der Klägerin einen Wert i.H.v. 31.000 € gehabt, für die sie einen Kaufpreis i.H.v. 37.500 € bezahlt habe. Zum Zeitpunkt des Erwerbs sei das Grundstück neben dem Nießbrauch zugunsten von H und AM auch mit der Zwangssicherungshypothek zugunsten des Freistaats Bayern i.H.v. 2.415.000 € belastet gewesen. Der vom FA ermittelte Wert i.H.v. 545.000 € habe sich auf den Stichtag 20. November 2000 bezogen. Wenn sich daher der Wert des Grundstücks seither erhöht und der Wert des Nießbrauchs vermindert habe, seien dies im Hinblick auf die Unentgeltlichkeit des Rechtserwerbs unzulässige Erwägungen. Gerade die Eintragung der Zwangssicherungshypothek habe die Immobilie sicherlich vollends wertlos gemacht. Hätte die Zwangssicherungshypothek schon bestanden, als das Gutachten gefertigt worden sei, wäre der Kaufpreis sicher auf 1 € festgelegt worden. Ohnehin seien am Objekt keinerlei Renovierungen vorgenommen worden. Für die behauptete Unentgeltlichkeit trage der Anfechtungsgläubiger die Beweislast.

25

Die Argumentation des FA, der Nießbrauch sei keine Gegenleistung, treffe nicht die Problematik. Da es ohnehin eine Gegenleistung gegeben habe - nämlich einen Kaufpreis i.H.v. 37.500 € - gehe es nur um die Frage der Angemessenheit dieses Entgelts. Dabei seien selbstverständlich wertausschöpfende Belastungen zu berücksichtigen.

26

Überdies könne das FA mit der Behauptung einer „teilweisen Unentgeltlichkeit“ nicht in den Genuss der vereinfachten Anfechtung nach § 15 Abs. 2 Nr. 3 AnfG gelangen. Die kenntnisunabhängige Haftung des Einzelrechtsnachfolgers müsse auf die Fälle evidenter Unentgeltlichkeit beschränkt bleiben.

27

Schon beim Ersterwerber habe kein unentgeltlicher Rechtserwerb vorgelegen. Denn der Kaufpreis, zu dem H seinerzeit das Grundstück selbst erworben habe, habe 782.257 € betragen. Ziehe man hiervon den Wert des Nießbrauchs i.H.v. 777.092 € ab, liege keine Unentgeltlichkeit mehr vor.

28

Die Bestellung des Nießbrauches zugunsten des H und auch die Bestellung des Nießbrauchs zugunsten des AM seien als eigene anfechtbare Rechtshandlungen nach § 1 AnfG nicht angefochten worden.

29

Maßgeblicher Zeitpunkt für die Frage der objektiven Gläubigerbenachteiligung sei der Zeitpunkt der Vornahme des Rechtsgeschäfts. Das FA gehe aber offensichtlich von einem in der Zukunft liegenden Zeitpunkt aus. Die Anfechtbarkeit des Rechtsgeschäfts zwischen H und AM sei bis heute nicht rechtskräftig festgestellt.

30

Aber auch die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 Nr. 1 und 2 AnfG lägen nicht vor. Insbesondere habe die Klägerin als Rechtsnachfolgerin die Umstände des Erwerbs nicht gekannt, die nach §§ 3 bis 6 AnfG zur Anfechtbarkeit führten. Über die wirtschaftlichen Verhältnisse des H habe die Klägerin nur aus den Medien erfahren. Sachverhalte wie dessen Vermögensverhältnisse, Steuerlasten, Immobiliengeschäfte jeder Art oder überhaupt geschäftliche Details seien seitens des H mit der Klägerin nicht besprochen worden. Von einem Duldungsbescheid an die Mutter des AM habe sie keine Kenntnis gehabt, insbesondere habe sie mit BM seit Jahren keinen Kontakt mehr.

31

Soweit es nach § 8 Abs. 1 AnfG auf die Vornahme der Rechtshandlung ankomme, sei die Klägerin durch die rechtswirksame und bindende Einigung bereits mit Notarvertrag vom 26. März 2002 geschützt; die Dauer der Eintragung ins Grundbuch habe für die Anfechtung grundsätzlich keine Relevanz.

32

Außerdem sei die Frist des § 4 AnfG bereits abgelaufen gewesen, bevor ein Schuldtitel gegenüber dem Schuldner erlangt worden sei. Auch die Anfechtbarkeit gegenüber der Klägerin sei bis zum Jahr 2014 nicht rechtskräftig festgestellt worden. Die Anfechtung gegenüber der Klägerin sei daher in verjährter Zeit erfolgt. Nach § 15 Abs. 3 AnfG bedürfe es zur Fristerstreckung der schriftlichen Mitteilung. Diese Vorschrift wäre überflüssig, wenn bereits der Duldungsbescheid gegenüber dem Ersterwerber zur Fristwahrung auch gegenüber jedem Rechtsnachfolger ausreichend wäre. § 15 Abs. 3 AnfG solle jedoch die Anfechtung gegenüber Rechtsnachfolgern nicht über die Möglichkeiten des § 7 Abs. 2 AnfG betreffend den Ersterwerber hinaus erleichtern. An einer solchen Mitteilung fehle es.

33

Der Duldungsbescheid sei nicht bestimmt. Wie bei einer Geltendmachung des Anfechtungsanspruchs durch Klage müsse der Duldungsbescheid bestimmen, in welchem Umfang und in welcher Weise der Anfechtungsgegner das Erlangte zur Verfügung stellen solle. Es sei nicht erkennbar, aufgrund welcher Schuld bis zu welcher Höhe die Zwangsvollstreckung geduldet werden solle. Auch der Anfechtungstatbestand fehle vollständig. Es seien diejenigen Tatsachen anzugeben, aus denen die Anfechtbarkeit der Rechtshandlung abgeleitet werden solle, wobei sich der Vortrag auf jede einzelne Rechtshandlung beziehen müsse, deren Folgen angefochten werden sollten (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts - BVerwG - vom 18. April 1997 8 C 43/95, BVerwGE 104, 301). Ohnehin sei § 15 AnfG kein eigenständiger Anfechtungstatbestand.

34

Der Duldungsbescheid sei zudem ermessensfehlerhaft. Er enthalte keine Ausführungen über die Ausübung des Ermessens.

35

Das Grundstück sei durch ein Bargeschäft erworben worden. Hierfür würden die strengen Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 AnfG hinsichtlich des Zeitpunkts der wertausschöpfenden Belastung

gelten. Weil sich das FA aber nicht auf § 3 AnfG beziehe, komme es für den Zeitpunkt der Beurteilung der Wertausschöpfung des Grundstücks nur auf den Zeitpunkt des Verkaufs durch den Rechtsvorgänger der Klägerin an.

36

Hilfsweise erkläre die Klägerin höchstvorsorglich Aufrechnung wegen Forderungen gegen H. Seit Übernahme der Immobilie habe sie alle Gebühren bezahlt, obwohl laut Nießbrauch die Gebühren von H zu tragen seien.

37

Im Jahr 2008 sei zudem das Schuldnervermögen nicht unzulänglich gewesen. Das Vermögen des H im Jahr 2006 habe die arrestierte Summe überstiegen.

38

Bei dem zugegangenen Dokument vom 19. Februar 2008 habe es sich außerdem um den Entwurf eines Duldungsbescheids gehandelt; damit habe es am Bekanntgabe- bzw. Zustellungswillen gemangelt. Rechtliches Gehör sei vor Erlass der Einspruchsentscheidung auch nicht gewährt worden.

39

Das Anfechtungsverfahren sei nach § 199 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) verjährt, da es seit 2008 zum Stillstand gekommen sei.

40

Schließlich sei der Duldungsbescheid nicht identisch mit dem im Jahr 2016 ergangenen Leistungsgebot. Die im Leistungsgebot angegebenen Summen seien unrichtig.

41

Die Klägerin beantragt,
den Duldungsbescheid vom 19. Februar 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19. Oktober 2017 sowie das Leistungsgebot zum Duldungsbescheid vom 8. Dezember 2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19. Oktober 2017 sowie des Teil-Widerrufsbescheids vom 4. Juli 2018 aufzuheben sowie hilfsweise, die Revision zuzulassen.

42

Das FA beantragt,
die Klage abzuweisen
sowie hilfsweise,
die Revision zuzulassen.

43

Das FA verweist zur Klageerwiderung im Wesentlichen auf die Einspruchsentscheidungen und trägt ergänzend Folgendes vor: Die Klägerin sei die Schwester des Schuldners und gehöre zum Personenkreis des § 138 der Insolvenzordnung (InsO). Daher obliege der Klägerin als Rechtsnachfolgerin der Beweis der Unkenntnis der Umstände, die die Anfechtbarkeit begründeten. Zwar sei der Notarvertrag am 26. März 2002 geschlossen worden. Die Auflassung sei aber erst am 24.

Februar 2004 beantragt worden. Das Rechtsgeschäft gelte daher gemäß § 8 Abs. 2 Satz 1 AnfG erst mit diesem Antrag als vorgenommen. Zu diesem Zeitpunkt sei aber bereits eine Pfändung des Nießbrauchs zugunsten H sowie eine Zwangssicherungshypothek im Grundbuch eingetragen gewesen. Über das Strafverfahren des H und die Schadensersatzklagen sei in den Medien berichtet worden. Es sei daher nicht glaubhaft, dass der Klägerin als Schwester des Steuerschuldners und Tante des Rechtsvorgängers nichts über die Anfechtbarkeit bzw. die bereits erfolgte Anfechtung des Erwerbs ihres Rechtsvorgängers bekannt gewesen sein solle. Ohnehin seien bei einer Anfechtung nach § 15 Abs. 2 Nr. 3 AnfG - wie im Streitfall - derartige Voraussetzungen nicht gefordert.

44

Die Klägerin sei Rechtsnachfolgerin i.S.d. § 15 AnfG, der einen eigenen Anfechtungstatbestand darstelle. Die Schenkung des H an den Ersterwerber sei im Grundbuch vollzogen worden. Die Klägerin habe sich bei ihrem Erwerb auf den Inhalt des Grundbuchs als richtig verlassen. Der Erwerb sei gutgläubig erfolgt und somit wirksam (§ 891 Abs. 1 und § 892 BGB). Da der Eigentumsübergang im Grundbuch eingetragen worden sei und offensichtlich auch eine Besitzübergabe stattgefunden habe, habe der Vollzug der notariellen Überlassung eine Änderung der formalen Rechtslage herbeigeführt, die zu einer Erschwerung oder Gefährdung des Gläubigerzugriffs geführt habe. Das FA habe daher die Anfechtung des Ersterwerbs geltend machen können. Damit seien die Voraussetzungen für die Anfechtung bei der Rechtsnachfolgerin gegeben gewesen. Außerdem sei sogar bei einem Scheingeschäft oder einem nichtigen Geschäft eine Anfechtungsklage zulässig, mit der die Duldung der Zwangsvollstreckung in das Grundstück begehrt werde.

45

Dem Rechtsvorgänger sei es vor Eintritt der Einzelrechtsnachfolge möglich gewesen, den Primäranspruch zu erfüllen.

46

Zwar könne der Gläubiger wählen, ob er im Falle einer Weiterveräußerung an einen Dritten gegen den Dritten mit dem Primäranspruch oder gegen den Veräußerer mit dem Wertersatzanspruch vorgehe. Das FA habe im Einspruchsverfahren gegen die Anfechtung des Ersterwerbs den Duldungsbescheid gerade deshalb nicht dahin gefasst, dass der Ersterwerber Wertersatz schulde, sondern es werde auch gegen den Ersterwerber die Duldung der Vollstreckung in das Grundstück geltend gemacht. Die Verpflichtung von Rechtsvorgänger und Rechtsnachfolger decke sich daher inhaltlich und umfänglich und es bestehe ein Gesamtschuldverhältnis i.S.d. §§ 421 ff. BGB.

47

Weder das zugunsten von H noch das zugunsten von AM bestellte Nießbrauchsrecht führe zu einer Entgeltlichkeit im Sinne des AnfG (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs - BGH - vom 7. April 1989 V ZR 252/87, NJW 1989, 2122). Gemessen an dem Wert des Grundstücks, der durch zwei Gutachten mit 1.154.300 € bzw. 950.000 € zu den Stichtagen 20. November 2000 bzw. 26. März 2002 festgestellt worden sei, sei eine Gegenleistung erbracht worden, die in keinem Verhältnis zum Wert des

übertragenen Grundstücks stehe. Die gezahlte Höhe des Kaufpreises des Erstschuldners sei ohnehin nicht entscheidungserheblich. Auch beim Ersterwerber liege schon ein unentgeltliches Rechtsgeschäft i.S.d. § 4 AnfG vor. Im Falle einer mittelbaren Gläubigerbenachteiligung - wie im Streitfall - seien für die Beurteilung der objektiven Benachteiligung die Verhältnisse zum Zeitpunkt der letzten Tatsacheninstanz maßgebend.

48

Weder der Nießbrauch zugunsten H noch der aufschiebend bedingte Nießbrauch zugunsten AM seien eigenständig angefochten worden. Das Nießbrauchsrecht zugunsten H sei deshalb im Rahmen einer Zwangsversteigerung in das geringste Gebot aufzunehmen oder der Nießbrauchsberechtigte sei aus dem Veräußerungserlös vorrangig zu befriedigen (FG Münster, Urteil vom 6. Juni 2014 14 K 687/10, EFG 2014, 1567). Da der Nießbrauch vom Landgericht X gepfändet sei, stehe die vorrangige Befriedigung bis zu höchstens 1.000.000 € dem Freistaat Bayern zu. Das Nießbrauchsrecht zugunsten AM sei mit Notarvertrag vom 26. März 2002 vorbehalten und am 9. September 2003 im Grundbuch eingetragen worden. Die dingliche Belastung sei damit erst nach Anfechtung des Ersterwerbs gegen AM erfolgt. Eigene Belastungen, die vom Anfechtungsgegner nach der anfechtbaren Veräußerung vorgenommen würden, habe dieser zu beseitigen. Dieser Beseitigungsanspruch sei in dem Anspruch gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 AnfG auf Bereitstellung des bei Erwerb lastenfreien Grundstücks enthalten. Auch die Zwangssicherungshypothek zugunsten des Freistaats Bayern, eingetragen am 16. Juli 2002, gehe im Rang dem Nießbrauchsrecht zugunsten des AM vor. Im Falle einer Zwangsversteigerung käme dieses Recht somit nicht in das geringste Gebot und wäre somit kein bestehenbleibendes Recht (§ 91 des Gesetzes über die Zwangsversteigerung und die Zwangsverwaltung - ZVG -). Es würde bei Zuschlag erlöschen. Der Wert des Nießbrauchs sei inzwischen ohnehin niedriger als im Gutachten des Staatlichen Bauamts X zum Stichtag 19. Februar 2008 ermittelt, weil die statistische Lebenserwartung des Steuerschuldners weiter gesunken sei. Der Wert des Nießbrauchs zugunsten H liege unter dem Verkehrswert des Grundstücks.

49

Im Übrigen sei die Zwangssicherungshypothek für den Freistaat Bayern auf Ersuchen des Finanzamts N für Steuerforderungen zum Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung nicht mehr vorhanden gewesen. Die Zwangssicherungshypothek sei daher zu einer nicht valuierten Eigentümergrundschuld geworden, die zu beseitigen sei. Dieser Beseitigungsanspruch sei in dem Anspruch gemäß § 11 AnfG auf Bereitstellung des bei Erwerb lastenfreien Grundstücks enthalten.

50

Da der Erwerb des Rechtsvorgängers AM durch Duldungsbescheid vom 2. Januar 2002 angefochten worden und die Anfechtung innerhalb der Anfechtungsfrist des § 4 AnfG erfolgt sei, seien bei der Anfechtung beim Rechtsnachfolger keine weiteren Fristen zu beachten. Eine Bestandskraft des Duldungsbescheides gegen den Rechtsvorgänger sei nicht Voraussetzung für einen Duldungsbescheid gegen den Rechtsnachfolger.

51

Auch ein vollstreckbarer Schuldtitel habe vorgelegen, denn die Steuerforderungen gegen den Vollstreckungsschuldner seien mit Einkommensteuerbescheid 1999 vom 5. Juli 2001 festgesetzt worden und daher am 8. August 2001 fällig gewesen.

52

Der Duldungsbescheid vom 19. Februar 2008 sei ohne Leistungsgebot ergangen, weil die Vollstreckung davon abhängig gemacht worden sei, dass die genannten Abgabeforderungen bestandskräftig festgesetzt worden seien. Die Einkommensteuerverbindlichkeiten des H für 1999 seien seit dem 29. Oktober 2014 (Rücknahme der Nichtzulassungsbeschwerde) rechtskräftig i.H.v. 2.726.416,92 €, wovon am 8. Dezember 2016 noch 2.335.055,80 € rückständig gewesen seien. Es sei daher am 8. Dezember 2016 ein Leistungsgebot nach § 254 AO erlassen worden.

53

Der Duldungsbescheid sei hinreichend bestimmt. Er enthalte neben Duldungspflichtigem, Steuerschuldner, einzelnen Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis und der Angabe, warum und wie die Zwangsvollstreckung zu dulden sei, auch Ausführungen zum Anfechtungstatbestand und zur Erfolglosigkeit der Vollstreckung gegen den Schuldner. Die Begründung der Ermessensentscheidung könne in der Einspruchsentscheidung nachgeholt werden.

54

Ein Bargeschäft liege nicht vor, da keine dem Wert des Grundstücks entsprechende Gegenleistung erbracht worden sei.

55

Beweise für eine Entreicherung oder für den guten Glauben der Klägerin seien nicht vorgelegt worden. Die Voraussetzungen für die Privilegierung nach § 11 Abs. 2 AnfG lägen nicht vor. Soweit die Klägerin geltend mache, dass noch weiteres beschlagnahmefähiges Vermögen beim Schuldner vorhanden sei, mithin die Zwangsvollstreckung in das Vermögen des Vollstreckungsschuldners nicht fruchtlos verlaufen würde, sei es Sache der Klägerin, dies darzutun.

56

Soweit die Klägerin darauf verweise, der Duldungsbescheid stelle lediglich einen Entwurf dar, so handle es sich dabei um die auf Anforderung durch die Klägerin am 22. September 2016 übersandte Aktenausfertigung des Duldungsbescheides. Das Original sei mit Zustellungsurkunde am 21. August 2008 zugestellt worden. Ein Bekanntgabewille habe hinsichtlich des „Ob“ und des „Wie“ vorgelegen und sei auch nicht aufgegeben worden. Aufgrund des Einspruchs der Klägerin sei erkennbar, dass ihr der Verwaltungsakt auch zugegangen sei und sie ihn dem FA zugerechnet habe.

57

Schließlich habe mit der Klägerin im Einspruchsverfahren umfangreicher Schriftsatztausch stattgefunden. Rechtliches Gehör sei damit gewährt worden. Die Verjährung nach § 199 BGB greife im Streitfall nicht ein.

58

Mit Beschluss vom 20. Juni 2018 hat der Berichterstatter die Akten des beim Finanzgericht München unter dem Aktenzeichen ... geführten Verfahrens beigezogen.

59

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten des Vorbringens der Beteiligten wird auf die ausgetauschten Schriftsätze verwiesen. Auf das Protokoll über die mündliche Verhandlung wird Bezug genommen.

II.

60

Die (fristgerechte) Klage ist unbegründet.

61

Duldungsbescheid und Leistungsgebote sind rechtmäßig. Das FA kann die Anfechtbarkeit der Grundstücksübertragung durch H auf AM gemäß § 15 Abs. 2 AnfG auch gegen die Klägerin als Rechtsnachfolgerin mit der Wirkung geltend machen, dass sie die Zwangsvollstreckung in das Grundstück zu dulden hat.

62

1. a) Nach § 191 Abs. 1 Satz 1 AO kann, wer nach dem AnfG verpflichtet ist, die Vollstreckung zu dulden, durch Duldungsbescheid in Anspruch genommen werden. Die Anfechtung wegen Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis (wie hier außerhalb des Insolvenzverfahrens) erfolgt durch Duldungsbescheid (Satz 2).

63

Die Prüfung der Inanspruchnahme durch einen Duldungsbescheid nach § 191 Abs. 1 AO ist zweigliedrig (BFH-Urteil vom 13. Juni 1997 VII R 96/96, BFH/NV 1998, 4). Zunächst müssen bei der Person, die durch Duldungsbescheid in Anspruch genommen wird, die tatbestandlichen Voraussetzungen für eine Anfechtung nach dem AnfG erfüllt sein. Hierbei handelt es sich um eine vom Gericht in vollem Umfang überprüfbare Entscheidung. Daran schließt sich die nach § 191 Abs. 1 AO zu treffende Ermessensentscheidung des Finanzamtes an, ob und gegebenenfalls wen es als Duldungsverpflichteten in Anspruch nehmen will. Diese auf der zweiten Stufe zu treffende Entscheidung ist gerichtlich nur im Rahmen des § 102 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auf Ermessensfehler (Ermessensfehlergebrauch bzw. Ermessensüberschreitung) überprüfbar (so auch BFH-Urteil vom 11. März 2004 VII R 52/02, BStBl II 2004, 579).

64

b) Nach § 1 Abs. 1 AnfG können Rechtshandlungen eines Schuldners angefochten werden, die seine Gläubiger benachteiligen. Zu einer solchen Anfechtung ist nach § 2 AnfG jeder Gläubiger berechtigt, der einen vollstreckbaren Schuldtitel erlangt hat und dessen Forderung fällig ist, wenn die Zwangsvollstreckung in das Vermögen des Schuldners nicht zu einer vollständigen Befriedigung des Gläubigers geführt hat. Anfechtbar ist nach § 3 Abs. 1 AnfG eine Rechtshandlung, die der Schuldner in den letzten zehn Jahren vor der Anfechtung mit dem Vorsatz, seine Gläubiger zu benachteiligen,

vorgenommen hat, wenn der andere Teil zur Zeit der Handlung den Vorsatz des Schuldners kannte; diese Kenntnis wird vermutet, wenn der andere Teil wusste, dass die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners drohte und dass die Handlung die Gläubiger benachteiligte. Anfechtbar ist nach § 4 Abs. 1 AnfG eine unentgeltliche Leistung des Schuldners, wenn sie nicht früher als vier Jahre vor der Anfechtung vorgenommen worden ist. Wird die Anfechtung durch Duldungsbescheid geltend gemacht, bestimmt sich die in § 4 AnfG festgelegte Vier-Jahres-Frist gemäß § 191 Abs. 1 Satz 2 AO nach dem Zeitabstand zwischen dem Wirksamwerden der Rechtshandlung (§ 8 AnfG) und dem Erlass des Duldungsbescheids.

65

Nach § 15 Abs. 2 AnfG kann die Anfechtbarkeit gegen einen sonstigen Rechtsnachfolger geltend gemacht werden, wenn dem Rechtsnachfolger zur Zeit seines Erwerbs die Umstände bekannt waren, welche die Anfechtbarkeit des Erwerbs seines Rechtsvorgängers begründen (Nr. 1), wenn der Rechtsnachfolger zur Zeit seines Erwerbs zu den Personen gehörte, die dem Schuldner nahestehen (§ 138 InsO), es sei denn, dass ihm zu dieser Zeit die Umstände unbekannt waren, welche die Anfechtbarkeit des Erwerbs seines Rechtsvorgängers begründen (Nr. 2) oder wenn dem Rechtsnachfolger das Erlangte unentgeltlich zugewendet worden ist (Nr. 3).

66

c) Soweit nichts anderes bestimmt ist, darf die Vollstreckung erst beginnen, wenn die Leistung fällig ist und der Vollstreckungsschuldner zur Leistung oder Duldung oder Unterlassung aufgefordert worden ist (Leistungsgebot) und seit der Aufforderung mindestens eine Woche verstrichen ist (§ 254 Abs. 1 Satz 1 AO).

67

2. Im Streitfall kann das FA die Anfechtbarkeit der Grundstücksübertragung durch H auf AM gemäß § 15 Abs. 2 AnfG auch gegen die Klägerin als Rechtsnachfolgerin mit der Wirkung geltend machen, dass sie die Zwangsvollstreckung in das Grundstück zu dulden hat. Der Duldungsbescheid genügt auch den formellen Anforderungen. Das Leistungsgebot ist rechtmäßig.

68

a) Der Erwerb des Rechtsvorgängers AM ist anfechtbar; MB ist seine Rechtsnachfolgerin.

69

aa) § 1 AnfG liegt vor, denn der Schuldner H hat das FA durch eine Rechtshandlung benachteiligt.

70

Darunter ist jedes Handeln zu verstehen, das rechtliche Wirkungen zum Nachteil des Vollstreckungszugriffs auslöst (Huber, Anfechtungsgesetz, 11. Auflage 2016, § 1 Rn. 5). Durch die anfechtbare Rechtshandlung muss etwas aus dem Vermögen des Schuldners veräußert, weggegeben oder aufgegeben werden (vgl. § 11 Abs. 1 Satz 1 AnfG).

71

(1) Im Streitfall hat H mit notariellem Vertrag vom 28. August 2000 auf seinen Sohn AM - vertreten durch dessen Mutter BM, die das alleinige Sorgerecht für AM hatte - im Wege der vorweggenommenen Erbfolge das im Grundbuch des Amtsgerichts X von Y Blatt ... verzeichnete Grundstück Fl.Nr. ... und Fl.Nr. ... unter gleichzeitiger Löschung einer Grundschuld i.H.v. 1,9 Mio. DM und unter Vorbehalt eines lebenslangen unentgeltlichen Nießbrauchsrechts zu seinen Gunsten übertragen. Die Eintragung im Grundbuch erfolgte am 20. November 2000. Mit dieser Rechtshandlung hat H das vorbenannte Grundstück aus seinem Vermögen weggegeben, mithin die Befriedigungsmöglichkeit des FA aus dem Schuldnervermögen beeinträchtigt.

72

(2) (a) Der schuldrechtliche Schenkungsvertrag ist wirksam; MB wurde Rechtsnachfolgerin des AM.

73

Denn die allein sorgeberechtigte (und damit allein vertretungsberechtigte, § 1629 BGB) Mutter des AM erteilte zu der Willenserklärung des AM betreffend den Erwerb des Grundstücks von H, durch den er - wegen der (möglicherweise vorliegenden) Vermietung (vgl. Beschluss des Oberlandesgerichts - OLG - München vom 8. Februar 2011 34 Wx 18/11, 34 Wx 018/11, FamRZ 2011, 828) - nicht lediglich einen rechtlichen Vorteil erlangte, ihre Einwilligung gemäß § 107 BGB, indem sie AM beim Vertragsabschluss vertrat.

74

BM war von der Vertretung des AM auch nicht gemäß § 1629 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. § 1795 BGB ausgeschlossen. Denn nach § 1795 Abs. 1 Nr. 1 BGB in der bis 31. Juli 2001 geltenden Fassung (mithin der Fassung bei Abschluss des Vertrags vom 28. August 2000) konnte ein Vormund den Mündel nicht vertreten bei einem Rechtsgeschäft zwischen seinem Ehegatten oder einem seiner Verwandten in gerader Linie einerseits und dem Mündel andererseits. BM war jedoch nicht die Ehefrau des H und auch nicht mit H in gerader Linie verwandt. Ein In-Sich-Geschäft der BM als Vertreterin des AM mit ihr selbst in eigenem Namen (§ 1795 Abs. 2 i.V.m. § 181 BGB) lag nicht vor. Aber selbst § 1629 Abs. 2 i.V.m. § 1795 Abs. 1 Nr. 1 BGB in der ab 1. August 2001 geltenden Fassung („Rechtsgeschäft zwischen seinem Ehegatten, seinem Lebenspartner oder einem seiner Verwandten in gerader Linie einerseits und dem Mündel andererseits“) wäre nicht einschlägig gewesen; denn diese Neuerung betrifft Lebenspartner i.S.d. des Lebenspartnerschaftsgesetzes (LPartG).

75

Die Genehmigung des Familiengerichts war auch nicht nach § 1643 Abs. 1 i.V.m. § 1821 Nr. 1 BGB (Verfügung über ein Grundstück) erforderlich. Denn der Erwerb von Grundstücken und Grundstücksrechten stellt keine Verfügung im Sinne der Vorschrift dar (z.B. Veit in Staudinger, BGB, Stand 2014, § 1821 Rz. 8). Ein entgeltlicher Erwerb eines Grundstücks lag ebenfalls nicht vor (§ 1821 Abs. 1 Nr. 5 BGB).

76

Die Klägerin wurde deshalb auch wirksam Rechtsnachfolgerin des AM hinsichtlich des Grundstücks.

77

(b) Zumindest hätte die Klägerin das Grundstück wegen der Eintragung des Grundstückserwerbs des AM in das Grundbuch gutgläubig erworben (§ 892 Abs. 1 BGB). Damit kommt es auf die Frage, ob lediglich eine Buchposition erworben wurde, die jederzeit von H wieder hätte heraus verlangt werden können, jedenfalls ab dem gutgläubigen Erwerb durch die Klägerin nicht mehr an.

78

Im Übrigen stünde die Nichtigkeit der Rechtshandlung, die zu einer Erschwerung oder Gefährdung des Gläubigerzugriffs geführt hat, der Gläubigeranfechtung nicht entgegen (BGH-Urteil vom 11. Juli 1996 IX ZR 226/94, ZIP 1996, 1516).

79

(3) Zum Zeitpunkt der Eintragung des Grundstücksübergangs von H auf AM sowie des Nießbrauchs des H in das Grundbuch am 20. November 2000 samt Löschung der Grundschuld lag auch eine objektive Benachteiligung des FA als Gläubiger vor.

80

(a) Eine objektive Gläubigerbenachteiligung liegt vor, wenn der in der Zwangsvollstreckung erzielbare Wert des Grundstücks die vorrangigen Belastungen und die Kosten des Zwangsversteigerungsverfahrens übersteigt (vgl. BGH-Urteile vom 3. Mai 2007 IX ZR 16/06, ZIP 2007, 1326; vom 19. Mai 2009 IX ZR 129/06, ZIP 2009, 1285). Eine Gläubigerbenachteiligung kommt also nicht in Betracht, wenn das Grundstück wertausschöpfend belastet ist und eine Zwangsvollstreckung in den anfechtbar übertragenen Gegenstand aussichtslos erscheint (vgl. BGH-Urteile vom 24. September 1996 IX ZR 190/95, ZIP 1996, 1907; vom 18. März 1993 IX ZR 198/92, ZIP 1993, 868).

81

Der BGH hält es für ausreichend, wenn bis zum Zeitpunkt der letzten mündlichen Verhandlung eine Gläubigerbenachteiligung festgestellt werden kann (BGH-Urteil vom 17. Dezember 1998 ZR 196/97, NJW 1999, 1395). Das schließt nicht aus, dass sie schon zu einem früheren Zeitpunkt vorgelegen hat. Würde man für den Zeitpunkt der wertausschöpfenden Belastung auf den Zeitpunkt der mündlichen Tatsachenverhandlung im Anfechtungsprozess abstellen, könnte sich der Anfechtungsgegner durch nachträgliche Belastungen des Grundstücks der Anfechtungsklage entziehen, was den Anwendungsbereich des Anfechtungsgesetzes deutlich einengen würde (OLG Frankfurt, Urteil vom 7. Februar 2006 14 U 135/05, OLGR Frankfurt 2007, 561 m.w.N.).

82

(b) Im Streitfall lag eine wertausschöpfende Belastung des Grundstücks bei Eintragung des Grundstücksübergangs in das Grundbuch am 20. November 2000 nicht vor. Ausgehend von einem Verkehrswert i.H.v. 1.154.300 € zum Stichtag 20. November 2000 wurde im schuldrechtlichen Vertrag die Löschung der Grundschuld bewilligt und im Grundbuch das Grundstück auch insoweit unbelastet eingetragen. Selbst unter Berücksichtigung des vorbehaltenen Nießbrauches des H, der nicht angefochten wurde und zu diesem Zeitpunkt auch noch nicht gepfändet war, mit einem Wert i.H.v.

612.035,96 € ergab die gutachterliche Bewertung des Grundstücks zum 20. November 2000 durch das Staatliche Bauamt X, deren Richtigkeit anzuzweifeln der Senat keinen Anhaltspunkt hat, einen Verkehrswert i.H.v. rund 542.000 € bzw. 545.000 €. Auch die Klägerin hat zur Unrichtigkeit des Gutachtens nicht substantiiert vorgetragen.

83

bb) Das FA ist - sowohl bei AM wie bei der Klägerin - anfechtungsberechtigt nach § 2 AnfG.

84

(1) Das FA hatte einen vollstreckbaren Schuldtitel erlangt, als es die Einkommensteuer 1999 des H mit Bescheid vom 5. Juli 2001 auf 7.828.975 DM festsetzte; diese ist am 8. August 2001 fällig geworden.

85

(2) Die Zwangsvollstreckung in das Vermögen des H hat nicht zu einer vollständigen Befriedigung des FA geführt oder es war anzunehmen, dass sie nicht dazu führen würde.

86

Maßgeblicher Zeitpunkt hierfür ist beim Zivilprozess der Zeitpunkt der letzten mündlichen Verhandlung als Tatsacheninstanz, in welcher die Einführung neuer Tatsachen noch möglich ist; derselbe Zeitpunkt ist ebenfalls für die Berücksichtigung eines nachträglichen Erlöschens einer der Voraussetzungen maßgeblich (Kirchhof in Münchener Kommentar zum Anfechtungsgesetz, Stand 2012, § 2 Rn. 10). Bezogen auf die Anfechtung durch Duldungsbescheid ist damit maßgeblich der Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung (hier vom 19. Oktober 2017).

87

Das FA verweist insoweit auf die Pfändungsmaßnahmen vom August 2001. Diese Zwangsvollstreckungsmaßnahmen haben nicht zu einer vollständigen Befriedigung des FA geführt.

88

Es war auch - im Zeitpunkt des Duldungsbescheids und im Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung - anzunehmen, dass die Zwangsvollstreckung in das Vermögen des H nicht zu einer vollständigen Befriedigung des FA führen würde. Hierfür spricht als Indiz (da die mutmaßliche Erfolglosigkeit kein reales Geschehen darstellt) die Tatsache, dass laut Strafurteil vom 4. Mai 2004 des Landgerichts X, mit dem auch der Verfall des Wertersatzes i.H.v. 4,5 Mio. € angeordnet wurde, zur Ermittlung des zu diesem Zeitpunkt vorhandenen Vermögens die Wohnungen des H durchsucht worden sind, H umfangreiche Angaben zu seinen Vermögenswerten gemacht hat und der Verfall von Wertersatz auf den Betrag beschränkt worden ist, der im Vermögen des H in jedem Fall vorhanden war, wobei Vermögenspositionen von zweifelhaftem Wert außer Betracht gelassen wurden. Im Übrigen hat sich H von seinem Wohnsitz im Inland in die Schweiz entfernt, ohne bekanntes Vermögen zu hinterlassen.

89

Soweit in den beigezogenen Akten vorgetragen wird, das FA habe die Unzulänglichkeit des Schuldnervermögens nicht hinreichend dargelegt und bewiesen, weil die Vermögensarreste der Staatsanwaltschaft mit Rechtskraft des Strafurteils 2006 hinfällig geworden seien und mangels

Pfändung durch die Staatsanwaltschaft vom FA hätten verwertet werden können, führt dies nicht zu einer anderweitigen Beurteilung. Denn mit Strafurteil vom 4. Mai 2004 hat das Landgericht X unter anderem den Verfall von Wertersatz i.H.v. 4,5 Mio. € angeordnet (§ 73a des Strafgesetzbuchs a.F. - StGB -). Dabei hat es - wie dargestellt - den Verfall von Wertersatz auf den Betrag beschränkt, der im Vermögen des H in jedem Fall vorhanden war, wobei Vermögenspositionen von zweifelhaftem Wert außer Betracht gelassen wurden. Die Anordnung des Wertersatzverfalls begründet einen Zahlungsanspruch der Staatskasse. Er wird nach § 459g i.V.m. § 459 der Strafprozessordnung (StPO) i.V.m. § 1 des Justizbeitreibungsgesetzes vollstreckungsrechtlich wie eine Geldstrafe behandelt und von den Justizbehörden des Bundes eingezogen (vgl. z.B. Schmidt in Leipziger Kommentar zum StGB, 12. Auflage 2007, § 73a Rn. 17). Das betroffene Vermögen stand und steht damit nicht mehr als Schuldnervermögen für Verwertungszwecke zur Verfügung.

90

Soweit weiter vorgetragen worden ist, das FA habe nicht in noch vorhandene Vermögenswerte des H vollstreckt, so hat sie nicht - wie erforderlich - substantiiert dargelegt, über welche Vermögensstücke der Schuldner H verfügt haben soll, in die noch hätte vollstreckt werden können (vgl. Kirchhof in Münchener Kommentar zum Anfechtungsgesetz, Stand 2012, § 2 Rn. 76).

91

cc) Der Anfechtungstatbestand des § 3 AnfG wurde bei AM weder geltend gemacht noch greift er ein. Hinweise der Klägerin, es habe ein Bargeschäft vorgelegen, spielen daher keine Rolle, da Bargeschäfte nur im Rahmen des § 3 AnfG Relevanz haben.

92

dd) Der Anfechtungstatbestand des § 4 AnfG greift ein. Denn die Leistung des H war unentgeltlich und ist nicht früher als vier Jahre vor der Anfechtung vorgenommen worden.

93

(1) Die Grundstücksübertragung von H auf AM erfolgte unentgeltlich.

94

Unentgeltlichkeit i.S.d. § 4 AnfG liegt vor, wenn die Leistung ohne Rechtspflicht erfolgt und keine Gegenleistung in das Schuldnervermögen gelangt (vgl. Huber, Anfechtungsgesetz, 11. Auflage 2016, § 4 Rn. 16).

95

Erbrachte Gegenleistungen sind nicht ersichtlich. Die Bestellung eines Nießbrauches ist keine Gegenleistung (vgl. Huber, Anfechtungsgesetz, 11. Auflage 2016, § 4 Rn. 17; BGH-Urteil vom 7. April 1989 V ZR 252/87, NJW 1989, 2122).

96

(2) Die unentgeltliche Übertragung des Grundstücks fand schuldrechtlich am 28. August 2000 und dinglich am 20. November 2000 statt und damit nicht früher als vier Jahre vor Anfechtung, nämlich vor Ergehen des Duldungsbescheids gegenüber AM am 2. Januar 2002 (§ 7 AnfG; zur Berechnung der

Fristen ab gerichtlicher Geltendmachung, die auch für die Geltendmachung durch Duldungsbescheide gilt, vgl. Huber, Anfechtungsgesetz, 11. Auflage 2016, § 7 Rn. 30; vgl. auch Urteil des OLG Hamm vom 28. September 2000 27 U 176/99, OLGR Hamm 2001, 71 m.w.N.).

97

ee) Eine rechtskräftige (oder bestandskräftige) Anfechtung des Ersterwerbs ist nicht erforderlich.

98

Soweit die Anfechtung des Ersterwerbs laut Kommentarliteratur „begründet“ sein muss (vgl. Kirchhof in Münchener Kommentar zum Anfechtungsgesetz, Stand 2012, § 15 Rn. 26 m.w.N.), versteht dies der Senat nicht dahingehend, dass es schädlich ist, dass der Duldungsbescheid gegen AM (in dem Verfahren 10 K 2338/17) im Ergebnis (nur) deshalb aufzuheben war, weil das FA nach der Weiterveräußerung des Grundstücks durch AM den Tenor des Duldungsbescheides nicht dahingehend geändert hat, dass AM Wertersatz zu zahlen hat oder von seinem Nießbrauch und seiner Auflassungsvormerkung nicht Gebrauch machen darf. Denn ungeachtet dessen war der Erwerb des Grundstücks anfechtbar gewesen und ist angefochten worden (zur formellen Rechtmäßigkeit des Duldungsbescheides gegen AM im Übrigen s. Ausführungen unter II.2.e).

99

b) Die Erfüllung des Primäranspruchs durch AM war vor Eintritt der Rechtsnachfolge durch die Klägerin noch möglich (vgl. zu diesem Erfordernis Huber, Anfechtungsgesetz, 11. Auflage 2016, § 15 Rn. 15). Denn die Rechtsnachfolge der Klägerin ist mit Eintragung der Klägerin im Grundbuch am 23. März 2004 (nach Erklärungen über die Auflassung und Grundbuchänderung vom 24. Februar 2004) eingetreten. Bis zu diesem Zeitpunkt hätte AM als Eigentümer die Vollstreckung in das Grundstück noch dulden können.

100

c) Eine Benachteiligung des Gläubigers FA lag auch nach Eintritt der Einzelrechtsnachfolge vor.

101

aa) Denn es liegt eine gegen den Rechtsvorgänger begründete Anfechtung vor und der durch die anfechtbare Handlung begründete frühere, benachteiligende Zustand wird durch die Rechtsnachfolge aufrechterhalten (vgl. Huber, Anfechtungsgesetz, 11. Auflage 2016, § 15 Rn. 16; Kirchhof in Münchener Kommentar zum Anfechtungsgesetz, Stand 2012, § 15 Rn. 27; vgl. auch BGH-Urteil vom 9. November 2006 IX ZA 13/06, juris).

102

bb) Selbst wenn es aber auf eine bei der Klägerin selbst vorliegende Gläubigerbenachteiligung ankäme, die im Falle der mittelbaren Gläubigerbenachteiligung spätestens im Zeitpunkt der letzten mündlichen Verhandlung in der Tatsacheninstanz (vgl. Huber in Graf-Schlicker, InsO, 4. Auflage 2014, § 129 Rn. 23) - hier der Einspruchsentscheidung vom 19. Oktober 2017 - verwirklicht sein muss, läge diese vor.

103

Denn nach Auffassung des Senats bewirkt die Gewährung des weiteren aufschiebend bedingten Nießbrauchs für (den auch jüngeren) AM sogar eine zusätzliche Beeinträchtigung der Gläubigerstellung des FA, da er als nicht übertragbar vereinbart war und damit - wegen des Ausschlusses der Zwangsvollstreckung in dieses - keinen Ausgleich an haftendem Vermögen schuf (vgl. BGH-Urteil vom 13. Juli 1995 IX ZR 81/94, ZIP 1995, 1364). Der durch Vormerkung gesicherte Rückauflassungsanspruch, mit dem AM sicherstellte, dass im Falle der Zwangsversteigerung des Grundstücks bei der Klägerin das Wohnungseigentum wieder an ihn zurückfiel, ist zwar an sich pfändbar. Er benachteiligt aber das FA als Gläubiger weiter, weil im Falle der Zwangsvollstreckung bei der Klägerin das Eigentum am Grundstück wieder von AM beansprucht werden kann und damit die Zwangsvollstreckung vereitelt wird.

104

cc) Aber auch wenn der Senat davon ausginge, dass neben dem Nießbrauchsrecht des H auch das aufschiebend bedingte Nießbrauchsrecht des AM (nicht aber die Auflassungsvormerkung, vgl. Kirchhof in Münchener Kommentar zum Anfechtungsgesetz, Stand 2012, § 1 Rn. 143 m.w.N.) mangels Anfechtung durch das FA in der Prüfung der Gläubigerbenachteiligung berücksichtigt werden müsste, läge diese (noch) vor. Schon ausgehend von dem Gutachten vom Juli 2003, in dem sowohl das Nießbrauchsrecht zugunsten H wie auch das aufschiebend bedingte Nießbrauchsrecht zugunsten AM berücksichtigt wurden und dennoch keine wertausschöpfende Belastung ermittelt wurde, kann nach Auffassung des Senats eine wertausschöpfende Belastung zum Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung am 19. Oktober 2017 ebenfalls nicht vorliegen. Denn es ist allgemein bekannt, dass sich die Immobilienpreise zwischen 2003 und 2017 nach oben entwickelt haben und hiervon ist Y (die beste Wohnlage im Westen von X, vgl. Gutachten des staatlichen Bauamts, Seite 15) nicht auszunehmen. Gleichzeitig verringerten sich die Werte der Nießbrauchsrechte durch das zunehmende Alter der Berechtigten. Im Übrigen sind nach Auffassung des Senats auch keine Abschläge vom Verkehrswert im Hinblick darauf vorzunehmen, dass bei Zwangsversteigerungen möglicherweise geringere Erlöse erzielbar sind als beim freihändigen Verkauf und dass weiter die Kosten des Zwangsvollstreckungsverfahrens zu berücksichtigen sind. Denn (gerichtsbekannt) sind mindestens seit 2017 auch bei Zwangsversteigerungen auf dem angespannten Grundstücksmarkt Preise über den jeweiligen Gutachtungswerten erzielbar - insbesondere bei Grundstückslagen wie im Streitfall.

105

Die zum Zeitpunkt der Eintragung des Eigentums der Klägerin ebenfalls bestehende Zwangssicherungshypothek des Freistaats Bayern, die im vorgenannten Gutachten nicht berücksichtigt worden war, bestand jedenfalls zum Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung nicht mehr. Sie war nämlich dann zu einer nicht mehr valuierten Eigentümergrundschuld geworden.

106

Das FA muss sich bei der Prüfung der Beeinträchtigung der Zugriffsmöglichkeit auch nicht auf die Eintragung der Zwangssicherungshypothek verweisen lassen. Diese war zum Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung ohnehin zu einer (nicht valuierten) Eigentümergrundschuld geworden.

107

d) Die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 Nr. 2 AnfG liegen vor.

108

aa) Nach § 15 Abs. 2 Nr. 2 AnfG kann die Anfechtbarkeit gegen einen sonstigen Rechtsnachfolger geltend gemacht werden, wenn der Rechtsnachfolger zur Zeit seines Erwerbs zu den Personen gehörte, die dem Schuldner nahestehen (§ 138 InsO), es sei denn, dass ihm zu dieser Zeit die Umstände unbekannt waren, welche die Anfechtbarkeit des Erwerbs seines Rechtsvorgängers begründen (Nr. 2).

109

(1) Im Streitfall war die Klägerin Sonderrechtsnachfolgerin, denn sie wurde - wie dargestellt - Eigentümerin des Grundstücks.

110

(2) Die Klägerin gehörte zum Zeitpunkt ihres Eigentumserwerbs an dem Grundstück zu den Personen, die dem Schuldner nahestehen (§ 138 InsO). Denn dazu gehören nach § 138 Abs. 1 Nr. 2 InsO auch Geschwister des Schuldners.

111

(3) Die Klägerin hat die - durch das Verwandtschaftsverhältnis begründete - Vermutung, dass ihr zu dieser Zeit die Umstände unbekannt waren, welche die Anfechtbarkeit des Erwerbs ihres Rechtsvorgängers begründen, auch nicht widerlegt.

112

Der Vortrag allein, sie habe die Umstände des Erwerbs, die nach §§ 3 bis 6 AnfG zur Anfechtbarkeit führten, nicht gekannt, reicht nicht aus. Soweit sie weiter einwendet, über die wirtschaftlichen Verhältnisse des H nur aus den Medien erfahren zu haben und von einem Duldungsbescheid an die Mutter des AM keine Kenntnis gehabt zu haben und insbesondere mit BM seit Jahren keinen Kontakt mehr zu haben, widerlegt dies die gesetzliche Vermutung ebenfalls nicht. Auch der Hinweis, Sachverhalte wie Vermögensverhältnisse, Steuerlasten, Immobiliengeschäfte jeder Art des H oder überhaupt geschäftliche Details betreffend H seien seitens des H mit der Klägerin nicht besprochen worden, reicht hierfür nicht aus.

113

(a) Denn die Kenntnis des Rechtsnachfolgers muss die Umstände betreffen, die die Anfechtbarkeit des Erwerbs des Vorgängers begründen, mithin hier die Umstände der Anfechtbarkeit nach § 4 AnfG (vgl. Kirchhof in Münchener Kommentar zum Anfechtungsgesetz, Stand 2012, § 15 Rn. 28); das ist die Unentgeltlichkeit der Leistung des H an AM. Dann aber sind die vorgenannten Einwände unerheblich. Zudem kannte die Klägerin die Unentgeltlichkeit des Ersterwerbs.

114

Dass die Klägerin den unentgeltlichen Erwerb des Grundstücks durch AM gekannt hat, ergibt sich für den Senat daraus, dass sie im Vertrag vom 26. März 2002 zwischen AM und ihr (auf Seite 6 oben) erklärt hat, sie „kenne den Vertrag vom 8.08.2000, in dem die Eintragungsbewilligung für diesen Nießbrauch [gemeint: das Nießbrauchsrecht des H] enthalten ist“; wohl lediglich versehentlich ist statt des richtigen Vertragsdatums „28. August 2000“ das Datum „8.08.2000“ genannt, denn die genannte Eintragungsbewilligung für den Nießbrauch des H ist im Vertrag vom 28. August 2000, dort Seite 3, enthalten.

115

(b) Selbst wenn beim Rechtsnachfolger die Unkenntnis der Anfechtbarkeit des Ersterwerbs sowie der konkreten Gläubigerbenachteiligung erforderlich sein sollte und selbst wenn das Gericht als wahr unterstellte, dass H mit der Klägerin Sachverhalte wie seine Vermögensverhältnisse, Steuerlasten, Immobiliengeschäfte jeder Art oder überhaupt geschäftliche Details niemals besprochen hat, hat die Klägerin damit nicht überzeugend widerlegt, dass sie die Umstände, welche die Anfechtbarkeit des Erwerbs des AM und die konkrete Gläubigerbenachteiligung während des mehraktigen Rechtserwerbs nicht gekannt hat.

116

Denn in Anbetracht der ungewöhnlichen Gestaltungen im Vertrag vom 28. August 2000 (zwischen H und AM) und im Vertrag vom 26. März 2002 (zwischen AM und ihr) erscheint es dem Senat lebensfremd, dass die Klägerin über die Beweggründe für diese Vertragsgestaltung - wie Anfechtbarkeit und Gläubigerbenachteiligung - nicht (von welcher Seite auch immer) Kenntnis gehabt haben soll. Die jeweiligen lebenslangen Nießbrauchsbestellungen stellten sicher, dass der Familienwohnsitz H und AM erhalten blieb und die Rückauflassungsvormerkung stellte sicher, dass auch das Eigentum innerhalb der Familie blieb. Im Ergebnis beschränkte sich daher der Eigentumserwerb der Klägerin darauf, dass sie zwar Eigentum für 37.500 € erworben hat, dass jedoch die Familie H und AM (und wohl auch BM) bis zum Lebensende die Immobilie würden nutzen können, und dass die Klägerin sogar die Kosten des Grundstücks während des Nießbrauchs durch AM tragen sollte. Damit war der Eigentumserwerb durch die Klägerin unter keinem Gesichtspunkt wirtschaftlich vorteilhaft; ein anderer Sinn der Gestaltung, als AM aus der drohenden Duldung der Zwangsvollstreckung zu befreien, ist nicht vorgetragen und auch nicht ersichtlich. Der Vertrag vom 26. März 2002 wurde zudem bereits drei Monate nach Ergehen des Duldungsbescheides gegenüber AM und bereits 18 Monate nach der Schenkung des Grundstücks an AM geschlossen; ein anderer Grund für die rasche Weiterübertragung als das Umgehen der Folgen aus dem Duldungsbescheid gegen AM ist nicht vorgetragen und auch nicht ersichtlich.

117

Nicht nötig ist, dass der Rechtsnachfolger die Voraussetzungen des § 2 AnfG mit Bezug auf den Hauptschuldner kennt (vgl. Kirchhof in Münchner Kommentar zum Anfechtungsgesetz, Stand 2012, § 15 Rn. 29)

118

bb) Damit kommt es nicht mehr darauf auf, ob § 15 Abs. 2 Nr. 3 AnfG eingreift, wonach die Anfechtbarkeit gegen einen sonstigen Rechtsnachfolger geltend gemacht werden kann, wenn dem Rechtsnachfolger das Erlangte unentgeltlich zugewendet worden ist. Im Streitfall spricht ohnehin viel dafür, dass der Klägerin als Rechtsnachfolgerin das Grundstück nicht unentgeltlich zugewendet worden ist.

119

(1) Unentgeltlichkeit i.S.d. § 4 AnfG liegt vor, wenn die Leistung ohne Rechtspflicht erfolgt und keine Gegenleistung in das Schuldnervermögen gelangt (vgl. Huber, Anfechtungsgesetz, 11. Auflage 2016, § 4 Rn. 16). Bestand jedoch ein Anspruch auf angemessene Gegenleistung, so kann die Zuwendung nicht schon deshalb als unentgeltlich angefochten werden, weil die Gegenleistung unterblieben ist (vgl. Huber, Anfechtungsgesetz, 11. Auflage 2016, § 4 Rn. 16).

120

(2) Mit Wertgutachten vom 11. Juli 2003 im Rahmen der Überprüfung der Genehmigungsfähigkeit des Rechtsgeschäfts durch einen Ergänzungspfleger wurde ein Grundstückswert (unter Berücksichtigung der nicht angefochtenen Nießbrauchswerte) i.H.v. 31.000 € festgestellt. Der Senat hat keinen Anhaltspunkt, die Richtigkeit dieses Gutachtens anzuzweifeln. Auch die Klägerin hat hierzu nicht substantiiert vorgetragen. Die Klägerin hat hierfür einen Kaufpreis i.H.v. 37.500 € vereinbart.

121

Soweit das FA von einer Unentgeltlichkeit der Überlassung des Grundstücks an die Klägerin ausgeht, weil die Übernahme dinglicher Belastungen oder der Vorbehalt von Nießbrauchsrechten bei Übertragung eines Grundstücks nicht ohne weiteres die Entgeltlichkeit des Geschäfts begründeten, ist ihm zwar insoweit beizupflichten. Doch auch wenn die Nießbrauchsrechte keine Gegenleistung darstellen, so mindern sie dennoch - da sie nicht angefochten sind - den Wert des übertragenen Grundstücks mit der Folge, dass die tatsächlich gezahlte Gegenleistung i.H.v. 37.500 € zur Entgeltlichkeit des Erwerbs führt (vgl. auch FG Münster, Urteil vom 6. Juni 2014 14 K 687/10 AO, EFG 2014, 1567).

122

e) Die Anfechtungsfrist ist gewahrt.

123

aa) Die tatsächliche Geltendmachung der Anfechtung des Ersterwerbs - und nicht auch die erfolgreiche - reicht auch für die Wahrung der Anfechtungsfrist bei der Rechtsnachfolgerin (OLG Hamm, Urteil vom 28. September 2000 27 U 176/99, OLG Hamm 2001, 71 Rn. 32 „gegenüber dem Ersterwerber [...] fristgemäß und sogar mit Erfolg eine Anfechtungsklage erhoben worden“).

124

bb) Im Übrigen war das Finanzamt G zum Erlass des Duldungsbescheids betreffend die Anfechtung der Grundstücksübertragung an AM auch örtlich zuständig.

125

(1) Ergibt sich die örtliche Zuständigkeit nicht aus anderen Vorschriften - wie im Streitfall für den Erlass eines Duldungsbescheids -, so ist die Finanzbehörde zuständig, in deren Bezirk der Anlass für die Amtshandlung hervortritt (§ 24 AO).

126

Wegen des Sachzusammenhangs mit der Besteuerung wird sich in der Regel der Anlass für die Amtshandlung bei dem für den Steuerschuldner zuständigen FA ergeben (BFH-Urteil vom 23. Juli 1998 VII R 141/97, BFH/NV 1999, 433 für Haftungsbescheide; Schmieszek in Gosch, AO/FGO, Stand August 2010, § 24 AO Rn. 6 und 13 für Haftungsbescheide).

127

Geht die örtliche Zuständigkeit durch eine Veränderung der sie begründenden Umstände von einer Finanzbehörde auf eine andere Finanzbehörde über, so tritt der Wechsel der Zuständigkeit in dem Zeitpunkt ein, in dem eine der beiden Finanzbehörden hiervon erfährt (§ 26 Satz 1 AO).

128

(2) Der Steuerschuldner H wohnte jedenfalls im Jahr 2002 in G, denn er reichte (gerichtsbekannt) am 14. November 2002 beim Finanzamt G einer Steuererklärung für 1999 ein. Im Übrigen hat er auch in der notariellen Urkunde betreffend die eidesstattliche Versicherung vom 13. November 2002 als Wohnort G angegeben.

129

cc) Eine etwaige Fehlerhaftigkeit bei der Zustellung des Duldungsbescheids kann dahingestellt bleiben, denn jedenfalls hat BM als gesetzliche Vertreterin des AM diesen ausweislich der Einsprüche der Kanzlei S vom 4. Februar 2002 erhalten; damit ist der Duldungsbescheid wirksam geworden (§ 124 Abs. 1 AO; BFH-Beschluss vom 6. Mai 2014 GrS 2/13, BStBl II 2014, 645). Sollte die Kanzlei nicht bevollmächtigt gewesen sein, würde dies (allenfalls) zur Bestandskraft des Duldungsbescheids führen.

130

Die schriftliche Mitteilung an die Klägerin als Rechtsnachfolgerin zur Erstreckung der Fristen nach § 7 Abs. 2 AnfG ist damit entbehrlich.

131

f) Der Duldungsbescheid an die Klägerin genügt den gesetzlichen Formerfordernissen.

132

aa) Der Duldungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung enthält die nach § 13 AnfG für den Klageantrag geforderten Angaben (z.B. Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand Februar 2018, § 191 AO Rn. 209 f.). Er bezeichnet die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis und schlüsselt diese nach Erhebungszeiträumen auf. Er gibt den Anfechtungsgrund

(Anfechtungstatbestand nach dem AnfG) an, nämlich alle drei Ziffern des § 15 AnfG und damit auch § 15 Abs. 2 Nr. 2 AnfG. Er bezeichnet den zurück zu gewährenden Gegenstand genau. Er legt die Art und Weise dar, wie der Gegenstand zurückgewährt werden soll, nämlich durch Duldung der Zwangsvollstreckung.

133

Soweit die Klägerin moniert, ihr sei lediglich der Entwurf eines Duldungsbescheids zugesandt worden, so dass der erforderliche Bekanntgabe- bzw. Zustellungswille gefehlt habe, bezieht sie sich auf die auf ihre Anforderung am 22. September 2016 übersandte Aktenausfertigung des Duldungsbescheids.

134

bb) Die erforderlichen Ermessenserwägungen durften - und sind - in der Einspruchsentscheidung nachgeholt worden.

135

Das Gebot der genauen Bezeichnung des Anfechtungsgegenstands bzw. der hinreichenden inhaltlichen Bestimmtheit des Duldungsbescheids steht einer Auslegung des Duldungsbescheids mitsamt des darin bezeichneten Anfechtungsgegenstands nach den üblichen Auslegungsregeln der §§ 133, 157 BGB nicht entgegen. Eine Auslegung in dem Sinne, dass im Ergebnis ein Austausch des im Duldungsbescheid ausdrücklich bezeichneten Anfechtungsgegenstands eintritt, ist jedoch nicht zulässig (BFH-Beschluss vom 8. Februar 2001 VII B 82/00, BFH/NV 2001, 1003).

136

Soweit als Anfechtungsgrund - abweichend vom Duldungsbescheid, in dem noch sämtliche Alternativen des § 15 Abs. 2 AnfG genannt wurden - in der Einspruchsentscheidung nur § 15 Abs. 2 Nr. 3 AnfG begründet worden ist, während § 15 Abs. 2 Nr. 2 AnfG einschlägig ist, führt dies nicht zu einem Ermessensfehler des Duldungsbescheids. Denn das FA hat im Schriftsatztausch während des Klageverfahrens auch Begründungen zu § 15 Abs. 2 Nr. 2 AnfG vorgebracht und die Klägerin hat entsprechend erwidert. Diese Norm erfordert aber keine anderen Ermessenserwägungen als die Inanspruchnahme nach § 15 Abs. 2 Nr. 3 AnfG, so dass eine mangelnde Ermessensausübung nicht vorliegt (vgl. BFH-Beschluss vom 24. April 2006 VII B 120/05, BFH/NV 2006, 1609 zur Inanspruchnahme nach § 3 oder § 4 AnfG; vgl. auch Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand März 2012, § 191 AO Rn. 100).

137

g) Die im Duldungsbescheid aufgelisteten Steuerforderungen gegen H (Erstschuld) sind nicht infolge Zahlungsverjährung erloschen.

138

aa) Zwar unterliegen Ansprüche aus dem Steuerverhältnis einer fünfjährigen Zahlungsverjährung (§ 228 AO).

139

bb) Jedoch ist das Finanzgericht München im Anfechtungsprozess des H gegen den Steuerbescheid 1999 im Urteil vom 15. Mai 2014 zu dem Ergebnis gekommen, dass der Steuerbescheid i.H.v. 2.726.416,92 € rechtmäßig ist und hat infolgedessen die Klage durch Sachurteil insoweit abgewiesen; dieses Urteil ist am 29. Oktober 2014 rechtskräftig geworden. Damit steht zwischen den Beteiligten nicht nur fest, dass die Festsetzung des Steueranspruchs im Umfang der Klageabweisung rechtmäßig war, sondern auch, dass der sich aus der rechtmäßigen Festsetzung ergebende Zahlungsanspruch der Finanzbehörde besteht und bis zum Tag der Entscheidung des Finanzgerichts nicht durch Zahlungsverjährung erloschen ist (BFH-Beschluss vom 6. August 1996 VII B 24/96, BFH/NV 1997, 95).

Da aber jedenfalls bis 15. Mai 2014 keine Zahlungsverjährung eingetreten ist, ist diese vor deren Eintritt durch Erlass der Duldungsbescheide gegen AM am 2. Januar 2002 und des Duldungsbescheides gegen die Klägerin am 19. Februar 2008 unterbrochen worden (vgl. Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand März 2012, § 191 AO Rn. 224 m.w.N.).

141

h) Damit muss die Klägerin die Vollstreckung in das Grundstück dulden.

142

Nach § 11 Abs. 1 Satz 1 AnfG muss dem Gläubiger, soweit es zu seiner Befriedigung erforderlich ist, das zur Verfügung gestellt werden, was durch eine anfechtbare Rechtshandlung aus dem Vermögen des Schuldners veräußert, weggegeben oder aufgegeben ist.

143

§ 11 AnfG regelt (nur) die Rechtsfolgen der wirksamen Anfechtung einer Rechtshandlung; Ziel des § 11 AnfG ist die Wiederherstellung der durch die Vermögensverschiebung vereitelten Zugriffslage für die Gläubiger. Der Gläubiger soll so gestellt werden, als könne er auf das Vermögen des Schuldners noch so zugreifen, wie es ihm ohne die anfechtbare Disposition des Schuldners möglich gewesen wäre (BFH-Urteil vom 30. März 2010 VII R 22/09, BStBl II 2011, 327 m.w.N.).

144

Aufrechnungen gegen diesen Duldungsanspruch sind schon mangels Gleichartigkeit und Gegenseitigkeit der Duldungspflicht der Klägerin gegenüber dem FA und dem angeblichen Anspruch der Klägerin gegen H (getragene Hauskosten) nicht möglich; zudem ist der angebliche Anspruch auch nicht substantiiert dargelegt.

145

i) Das Leistungsgebot ist rechtmäßig.

146

Es liegt ein vollstreckbarer Verwaltungsakt vor, der die vom Vollstreckungsschuldner zu erbringende Leistung genau bezeichnet und dessen Pflichten konkretisiert, nämlich der Duldungsbescheid. Die Duldungspflicht ist mit ihrer Entstehung fällig geworden (§ 220 Abs. 2 Satz 2 AO). Die Aufforderung zur Duldung der Zwangsvollstreckung in das Grundstück ist hinreichend bestimmt. Das Leistungsgebot

muss nicht mit dem zu vollstreckenden Verwaltungsakt verbunden werden (vgl. § 254 Abs. 1 Satz 2 AO).

147

Die Duldungspflicht ist streng akzessorisch. Veränderungen, die den Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis mindern oder zum Erlöschen bringen, wirken sich unmittelbar auf den Bestand der Duldungspflicht aus. Das Leistungsgebot vom 8. Dezember 2016 hat die Steuerschuld des H, die mit Urteil des Finanzgerichts München vom 15. Mai 2014 auf 2.726.416,92 € festgesetzt worden ist, zutreffend berücksichtigt. Gleiches gilt für den während des Klageverfahrens erlassenen Teil-Widerrufsbescheid vom 4. Juli 2018, mit dem das Leistungsgebot vom 8. Dezember 2016 nach § 131 Abs. 1 AO i.H.v. 283.952,07 € wegen entsprechender Zahlungen eines Gesamtschuldners auf die in dem Duldungsbescheid vom 19. Februar 2008 genannten Abgabeverbindlichkeiten teilweise widerrufen worden ist.

148

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

149

4. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen, § 115 Abs. 2 FGO.