

Urteil vom 06. August 2024, VII R 32/22

Erlass eines Duldungsbescheids nach Restschuldbefreiung des Steuerschuldners

ECLI:DE:BFH:2024:U.060824.VIIR32.22.0

BFH VII. Senat

AO § 47, AO § 48 Abs 1, AO § 191 Abs 1 S 1 Alt 2, AO § 218 Abs 1, AO § 322 Abs 1, AO § 323, FGO § 100 Abs 1 S 4, InsO § 49, InsO § 300 Abs 1, InsO § 301 Abs 1, InsO § 301 Abs 2, BGB § 1147, ZPO § 864 Abs 2

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 23. August 2022, Az: 13 K 18/21

Leitsätze

1. Ein Duldungsbescheid erledigt sich, wenn die dem Bescheid zugrunde liegenden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis durch Zahlung eines Dritten erlöschen. Eine gegen den Duldungsbescheid gerichtete Anfechtungsklage ist dann mangels Rechtsschutzbedürfnisses unzulässig.
2. Nach der Erledigung besteht ein berechtigtes Interesse im Sinne des § 100 Abs. 1 Satz 4 der Finanzgerichtsordnung an der Feststellung der Rechtswidrigkeit des angefochtenen Duldungsbescheids, wenn eine Rückgewähr der Zahlung des Dritten begehrt wird.
3. Die Pflicht zur Duldung der Zwangsvollstreckung in das unbewegliche Vermögen nach § 191 Abs. 1 Satz 1 Alternative 2 i.V.m. § 323 der Abgabenordnung entfällt nicht dadurch, dass dem Schuldner die Restschuldbefreiung nach § 300 Abs. 1 der Insolvenzordnung gewährt worden ist.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 23.08.2022 - 13 K 18/21 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

- I.
 - 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war verheiratet mit Herrn A. Dieser hatte gegenüber dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) Rückstände aus Umsatzsteuervoraus- und -nachzahlungen für 2001 und 2002 sowie steuerlichen Nebenleistungen in Höhe von insgesamt ... € zum Stichtag 27.07.2004. Wegen dieser Rückstände beantragte das FA beim zuständigen Amtsgericht (AG) 1 die Eintragung einer Zwangssicherungshypothek auf den dem A gehörenden Eigentumsanteil eines Grundstücks. Das Grundstück hatten die Klägerin und A zuvor zum jeweils hälftigen Eigentum erworben. Am xx.08.2004 trug das AG 1 die vom FA beantragte Zwangssicherungshypothek in Abteilung III unter der laufenden Nummer 3 des Grundbuchs ein.
 - 2 Mit notariellem Vertrag vom xx.09.2004 veräußerte A der Klägerin seinen hälftigen Eigentumsanteil an dem Grundstück. Vertraglich wurde vereinbart, dass die Käuferin die in Abteilung III Nummer 1 bis 3 eingetragenen Rechte als dingliche Last übernehme. Die Parteien erklärten in dem Vertrag zudem die Auflassung. Die Klägerin wurde am xx.10.2004 als alleinige Eigentümerin in das Grundbuch eingetragen.
 - 3 Am xx.10.2009 eröffnete das AG 2 das Insolvenzverfahren über das Vermögen des A. Das FA meldete seine Forderungen zur Insolvenztabelle an. Der Insolvenzverwalter stellte die Forderungen in voller Höhe in der Insolvenztabelle fest. Das FA machte im Insolvenzverfahren kein Absonderungsrecht aufgrund der

Zwangssicherungshypothek nach § 49 der Insolvenzordnung in der im Streitfall maßgeblichen Fassung (InsO) geltend. Auch der Insolvenzverwalter leitete im Insolvenzverfahren aus der Übertragung des hälftigen Grundstücksanteils des A auf die Klägerin keine Rechte ab. Mit Beschluss vom xx.xx.2015 gewährte das AG 2 dem A gemäß § 300 InsO die Restschuldbefreiung.

- 4 Das FA erließ am 27.07.2020 gegenüber der Klägerin einen Duldungsbescheid. Es bezog sich auf die fälligen und vollstreckbaren Steuerrückstände des A in Höhe von ... € zum Stichtag 27.07.2004 sowie die im Grundbuch eingetragene Sicherungshypothek in Höhe von ... €. Weiter erklärte es, die Klägerin habe als Rechtsnachfolgerin gemäß § 323, § 191 der Abgabenordnung (AO) die Zwangsvollstreckung in das Grundstück zu dulden, da sie mit Vertrag vom xx.09.2004 einen Grundstücksanteil übertragen erhalten habe. Im Einspruchsverfahren nahm das FA mit Schreiben vom 23.09.2020 zudem zur Ermessensausübung Stellung. Der Einspruch blieb erfolglos.
- 5 Während des finanzgerichtlichen Klageverfahrens verkaufte die Klägerin das Grundstück mit notariellem Vertrag vom xx.09.2021. Die Käufer zahlten auf Weisung der Klägerin einen Betrag in Höhe von ... € an das FA "zur Ablösung [der] Restforderung(en)". Das FA erklärte, im Falle des Unterliegens im Klageverfahren den gezahlten Betrag an die Klägerin erstatten zu wollen. Die Klägerin hielt ihr Anfechtungsbegehren als Hauptantrag aufrecht, beantragte aber hilfsweise die Feststellung, dass der Duldungsbescheid rechtswidrig gewesen sei. Ihr Feststellungsinteresse ergebe sich aus der erfolgten Zahlung, da sie eine Rückzahlung begehre.
- 6 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2022, 1730 veröffentlichten Urteil ab. Es hielt die Anfechtungsklage für unzulässig, nachdem sich der Duldungsbescheid durch die Zahlung in Höhe von ... € an das FA erledigt habe. Jedoch sei die Klage als Fortsetzungsfeststellungsklage gemäß § 100 Abs. 1 Satz 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zulässig. Es bestehe ein Feststellungsinteresse, weil eine gerichtliche Entscheidung präjudiziell wirke, da einer antragsgemäßen Feststellung die Verpflichtung des FA zur Rückerstattung gemäß § 37 Abs. 2 AO innewohne. Dies habe das FA auch entsprechend erklärt.
- 7 Nach Auffassung des FG war die Fortsetzungsfeststellungsklage jedoch unbegründet, weil sich der Duldungsbescheid als rechtmäßig erwiesen habe. Das FA habe gemäß § 323 AO einen Duldungsbescheid erlassen müssen, da auf seinen Antrag am xx.08.2004 eine Zwangssicherungshypothek auf dem Grundstücksanteil des A in das Grundbuch eingetragen worden sei. A habe diesen Grundstücksanteil am xx.09.2004 auf die Klägerin übertragen. Die Voraussetzungen des § 191 AO seien ebenfalls erfüllt gewesen. Die Klägerin habe die Vollstreckung zu dulden gehabt, da der vormals im Eigentum des Vollstreckungsschuldners A stehende Miteigentumsanteil durch die Zwangssicherungshypothek belastet gewesen sei. Die Forderungen des FA in Höhe von ... € seien nach § 178 Abs. 1 InsO in der Insolvenztabelle festgestellt worden. Dies wirke nach § 178 Abs. 3 InsO wie ein rechtskräftiges Urteil. Auch die übrigen Vollstreckungsvoraussetzungen seien erfüllt. Da Duldungsbescheide mangels Nennung in § 218 Abs. 1 AO nicht als Grundlage für die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis dienen könnten, sei die Duldungspflicht streng akzessorisch zur Erstschuld. Die zugrunde liegende Steuer sei im Streitfall festgesetzt, fällig und vollstreckbar gewesen. Dem stehe nicht die dem A erteilte Restschuldbefreiung entgegen, welche gemäß § 301 Abs. 1 InsO grundsätzlich zur Undurchsetzbarkeit der früheren Forderungen führe. Denn gemäß § 301 Abs. 2 Satz 1 InsO würden die Rechte der Insolvenzgläubiger aus einem Recht, das im Insolvenzverfahren zur abgesonderten Befriedigung berechtige --hier die Hypothek gemäß § 49 InsO--, durch die Restschuldbefreiung nicht berührt.
- 8 Die Restschuldbefreiung beseitige abgabenrechtlich auch nicht die für den Duldungsbescheid erforderliche Akzessorietät zur Steuerfestsetzung und damit deren Vollstreckbarkeit. Dies folge schon daraus, dass die Restschuldbefreiung nur für den Schuldner wirke, nicht aber für einen Dritten. Außerdem sei die Steuerforderung aus systematischen Gründen als vollstreckbar zu behandeln, da § 301 Abs. 2 Satz 1 InsO mittelbar die Undurchsetzbarkeit der besicherten Forderung durchbreche. Denn wenn ein Gläubiger nach § 201 Abs. 1 und 2, § 301 Abs. 1 bis 3 InsO aus dem zur Besicherung einer Forderung bestellten Recht vollstrecken könne, sei die besicherte Forderung faktisch vollstreckbar.
- 9 Die Klägerin hält mit ihrer dagegen eingelegten Revision die Klage für zulässig, und zwar auch mit ihrem Hauptantrag. Der Steueranspruch sei durch die Zahlung der Käufer als Dritte nicht nach § 48 Abs. 1 AO erfüllt worden, weil die Dritten nur zur Abwendung der Zwangsvollstreckung auf die Hypothek geleistet hätten. Die persönliche Schuld entfalle dadurch nicht, da der Anspruch auf die Dritten übergehe. Auch die Anfechtungsklage erledige sich nicht.
- 10 In der Sache ist die Klägerin der Auffassung, ein Duldungsbescheid dürfe nicht mehr erlassen werden, wenn dem Schuldner der Forderung, die durch eine Zwangssicherungshypothek gesichert sei, nach durchlaufenem

Insolvenzverfahren die Restschuldbefreiung erteilt worden sei. Denn der nach § 323 AO zu erlassene Duldungsbescheid setze die Durchsetzbarkeit der Erstschuld voraus, wozu es des Bestehens der persönlichen Forderung im Sinne einer strengen Akzessorietät bedürfe. Die Akzessorietät folge, wie das FG zutreffend erkannt habe, daraus, dass Duldungsbescheide mangels Nennung in § 218 Abs. 1 AO nicht als Grundlage für die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis dienen könnten. Da infolge der Restschuldbefreiung ein geeigneter Titel, also ein wirksamer und vollstreckbarer Verwaltungsakt im Sinne des § 218 Abs. 1 AO, aber nicht mehr vorhanden sei, könne ein Duldungsbescheid nicht ergehen. Es sei zu unterscheiden zwischen dem Steuerverfahrensrecht, das nach § 323 AO eine Durchsetzbarkeit der Erstschuld voraussetze, woran es nach einer Restschuldbefreiung fehle, und dem Insolvenzrecht, welches die Akzessorietät lockere und nach § 301 Abs. 2 InsO eine Vollstreckung gegen bestimmte Drittschuldner nach der Restschuldbefreiung weiter zulasse. Sofern dieses Ergebnis bei einem Vergleich von privatrechtlichen und abgabenrechtlichen Gläubigern zu einer unterschiedlichen Behandlung führe, seien die aus den jeweiligen Gesetzen folgenden Ungleichbehandlungen hinzunehmen.

- 11** Zu Unrecht sei das FG davon ausgegangen, die Möglichkeit, nach der Restschuldbefreiung den Steueranspruch zu verwirklichen, lebe durch den Erlass des Duldungsbescheids wieder auf. Der Duldungsbescheid könne nicht seine eigenen Voraussetzungen schaffen; das FG argumentiere zirkulär. Weiter habe das FG fehlerhaft nicht zwischen persönlicher Forderung und dinglichem Anspruch unterschieden. Durch Vollstreckung beziehungsweise Zahlung werde allein der dingliche Duldungsanspruch erfüllt. Eine Vollstreckung in das mit der Hypothek belastete Grundstück führe hingegen nicht zur Erfüllung der persönlichen Forderung; diese gehe im Dreiecksverhältnis auf den Leistenden über. Damit komme es auch nicht zu einer Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis im Sinne des § 218 Abs. 1 AO.
- 12** Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung und den Duldungsbescheid vom 27.07.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.01.2021 aufzuheben, hilfsweise für den Fall, dass sich der angegriffene Verwaltungsakt auch ohne seine Aufhebung erledigt hat, festzustellen, dass der Duldungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung rechtswidrig gewesen ist.
- 13** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 14** Es hält die Anfechtungsklage aufgrund der Zahlung für erledigt und für unzulässig. Die Fortsetzungsfeststellungsklage hält das FA für unbegründet, da der Duldungsbescheid rechtmäßig gewesen sei. Es fehle nach der Restschuldbefreiung nicht an der Akzessorietät, da diese durch § 301 Abs. 2 InsO gelockert werde.

Entscheidungsgründe

II.

- 15** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Die Vorentscheidung entspricht Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das FG hat die Klage zu Recht abgewiesen.
- 16** 1. Die Klage ist nur mit ihrem Hilfsantrag zulässig.
- 17** a) Die Klage ist mit ihrem Hauptantrag unzulässig. Für eine Anfechtungsklage gemäß § 40 Abs. 1 Alternative 1 FGO fehlt der Klägerin das erforderliche Rechtsschutzbedürfnis. Während der Rechtshängigkeit der Klage ist es zu einem erledigenden Ereignis gekommen (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25.10.2023 - I R 9/18, Rz 11).
- 18** aa) Der angefochtene Verwaltungsakt erledigt sich, wenn das Klagebegehren insgesamt objektiv gegenstandslos geworden ist, weil der Regelungsgehalt des angefochtenen Verwaltungsakts nicht fortwirkt (BFH-Urteil vom 28.10.2020 - X R 36/19, BFHE 271, 199, BStBl II 2021, 841, Rz 19; Holle in Gosch, FGO § 100 Rz 41; Brandis in Tipke/Kruse, § 100 FGO Rz 47). Für die Zwangsvollstreckung hat der Senat im Falle der Anfechtung einer Pfändungs- und Einziehungsverfügung erkannt, dass sich diese durch eine Drittschuldnerzahlung erledigt, weil die Vollstreckung durch die Zahlung beendet ist (Senatsbeschluss vom 11.04.2001 - VII B 304/00, BFHE 194, 338, BStBl II 2001, 525, unter 2.a der Gründe; vgl. auch FG Münster, Gerichtsbescheid vom 20.04.2020 - 5 K 1152/20, unter II.1. der Gründe; Müller-Eiselt in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, Vor §§ 259-267 AO Rz 13; Holle in Gosch, FGO § 100 Rz 42).

- 19** Im Streitfall bestand der Regelungsgehalt des angefochtenen Duldungsbescheids darin, dass die Klägerin als Rechtsnachfolgerin des A die Zwangsvollstreckung in ihr Grundstück zu dulden hatte. Dieser Regelungsgehalt wirkte nicht mehr fort, nachdem die Klägerin mit notariellem Vertrag vom xx.09.2021 das mit Grundsicherheiten belastete Grundstück veräußert hatte und die Käufer auf ihre Weisung den streitigen Betrag in Höhe von ... € an das FA "zur Ablösung [der] Restforderung(en)" gezahlt hatten. Denn das FG hat in einer mit Revisionsgründen nicht angegriffenen und den Senat bindenden Weise (§ 118 Abs. 2 FGO) festgestellt, dass die Zahlung aus der Sicht des FA als eine Tilgung derjenigen Steuerrückstände des A zu verstehen war, für welche das Grundstück dinglich haftete. Demnach haben Dritte (§ 48 Abs. 1 AO) auf die Steuerrückstände des A gezahlt (§ 224 AO), wodurch die dem Duldungsbescheid zugrunde liegenden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis gemäß § 47 AO erloschen sind.
- 20** Durch das Erlöschen der dem Duldungsbescheid zugrunde liegenden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ist der Regelungsgehalt des angefochtenen Duldungsbescheids entfallen, weil die Klägerin nicht mehr die Zwangsvollstreckung in das Grundstück zu dulden hatte. Aufgrund des Erlöschens gemäß § 47 AO war die Vollstreckung gemäß § 257 Abs. 1 Nr. 3 AO einzustellen und damit beendet. Wegen der Beendigung der Vollstreckung ist die Duldungspflicht entfallen und der angefochtene Duldungsbescheid erledigt.
- 21** bb) Dagegen kann die Klägerin nicht mit Erfolg einwenden, die Käufer als Dritte hätten nur zur Abwendung der Zwangsvollstreckung auf die Hypothek geleistet, sodass die persönliche Schuld des A nicht entfallen, sondern der Anspruch auf die Dritten übergegangen sei und sich die Anfechtungsklage nicht erledigt habe. Denn selbst wenn infolge der Zahlung der Anspruch des FA gemäß § 268 Abs. 3, § 1143 Abs. 1, § 1150 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) auf den Leistenden übergegangen ist (so Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 18.06.1979 - VII ZR 84/78, BGHZ 75, 23, unter II.2. der Gründe; Klein/Ratschow, AO, 17. Aufl., § 48 Rz 4), entfällt jedenfalls der öffentlich-rechtliche Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis. Dieser Anspruch wandelt sich in eine privatrechtliche Geldforderung um (BGH-Urteil vom 18.06.1979 - VII ZR 84/78, BGHZ 75, 23, unter II.3.a der Gründe; Boeker in HHSp, § 48 AO Rz 13; Kunz in Gosch, AO § 48 Rz 13; BeckOK AO/Hennigfeld, 28. Ed. [15.04.2024], AO § 48 Rz 22; zweifelnd Drüen in Tipke/Kruse, § 48 AO Rz 2). Die vom FA betriebene Vollstreckung wird aufgrund des Entfalls des öffentlich-rechtlichen Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis folglich beendet, sodass sich auch der Duldungsbescheid erledigt.
- 22** b) Die Klage ist mit ihrem Hilfsantrag zulässig. Die Fortsetzungsfeststellungsklage ist gemäß § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO statthaft.
- 23** Hat sich der Verwaltungsakt durch Zurücknahme oder anders erledigt, so spricht das Gericht gemäß § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO auf Antrag durch Urteil aus, dass der Verwaltungsakt rechtswidrig gewesen ist, wenn der Kläger ein berechtigtes Interesse an dieser Feststellung hat.
- 24** aa) Im Streitfall hat sich --wie ausgeführt-- der angefochtene Duldungsbescheid während des finanzgerichtlichen Klageverfahrens durch die Drittschuldnerzahlung erledigt. Es besteht auch ein besonderes Feststellungsinteresse (vgl. dazu Senatsurteil vom 17.12.2019 - VII R 62/18, BFHE 267, 211, Rz 13). Denn die Klägerin hat nach der Erledigung ein berechtigtes Interesse im Sinne des § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO an der Feststellung der Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheids dargelegt. Sie hat erklärt, ihr Feststellungsinteresse ergebe sich aus der erfolgten Zahlung, da sie eine Rückzahlung begehre. Auch das FA hat anerkannt, im Falle seines Unterliegens den gezahlten Betrag an die Klägerin zu erstatten.
- 25** bb) Die Fortführung der Klage nach Erledigung des ursprünglich angefochtenen Bescheids während des Klageverfahrens ist durch Änderung des Klageantrags in einen Fortsetzungsfeststellungsantrag zulässig (Senatsbeschluss vom 08.01.2014 - VII R 38/12, Rz 10).
- 26** Dabei kann der Antrag --wie im Streitfall-- zulässigerweise auch hilfsweise gestellt werden (Senatsbeschluss vom 08.01.2014 - VII R 38/12, Rz 11; BFH-Urteil vom 16.04.1986 - I R 32/84, BFHE 147, 14, BStBl II 1986, 736, unter 2. der Gründe; Brandis in Tipke/Kruse, § 100 FGO Rz 48).
- 27** 2. Die Fortsetzungsfeststellungsklage ist jedoch unbegründet. Der angefochtene Duldungsbescheid war rechtmäßig und verletzte die Klägerin nicht in ihren Rechten.
- 28** Wer kraft Gesetzes verpflichtet ist, die Vollstreckung zu dulden, kann gemäß § 191 Abs. 1 Satz 1 Alternative 2 AO durch Duldungsbescheid in Anspruch genommen werden.

- 29 a) Die Klägerin war kraft Gesetzes verpflichtet, die Vollstreckung zu dulden.
- 30 aa) Das FA hatte Forderungen aus Steuern und steuerlichen Nebenleistungen, die fällig waren.
- 31 Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hatte der Insolvenzverwalter im Insolvenzverfahren über das Vermögen des A die vom FA angemeldeten Forderungen in voller Höhe zur Insolvenztabelle festgestellt. Gemäß § 178 Abs. 3 InsO wirkt die Eintragung in die Tabelle für die festgestellten Forderungen ihrem Betrag und ihrem Rang nach wie ein rechtskräftiges Urteil gegenüber dem Insolvenzverwalter und allen Insolvenzgläubigern.
- 32 bb) Die besonderen Voraussetzungen für die Vollstreckung in das unbewegliche Vermögen gemäß §§ 322, 323 AO waren erfüllt.
- 33 (1) Der Vollstreckung in das unbewegliche Vermögen unterliegen gemäß § 322 Abs. 1 Satz 1 AO unter anderem Grundstücke. Auf die Vollstreckung sind gemäß § 322 Abs. 1 Satz 2 AO die für die gerichtliche Zwangsvollstreckung geltenden Vorschriften, namentlich die §§ 864 bis 871 der Zivilprozessordnung (ZPO) und das Gesetz über die Zwangsversteigerung und die Zwangsverwaltung, anzuwenden. Gemäß § 866 Abs. 1 ZPO erfolgt die Zwangsvollstreckung in ein Grundstück durch Eintragung einer Sicherungshypothek für die Forderung, durch Zwangsversteigerung und durch Zwangsverwaltung. Die Sicherungshypothek wird gemäß § 867 Abs. 1 Satz 1 ZPO auf Antrag des Gläubigers in das Grundbuch eingetragen; die Eintragung ist auf dem vollstreckbaren Titel zu vermerken. Gemäß § 867 Abs. 1 Satz 2 ZPO entsteht mit der Eintragung die Hypothek.
- 34 Ist nach § 322 AO eine Sicherungshypothek eingetragen worden, so bedarf es gemäß § 323 Satz 1 AO zur Zwangsversteigerung aus diesem Recht nur dann eines Duldungsbescheids, wenn nach der Eintragung dieses Rechts ein Eigentumswechsel eingetreten ist.
- 35 (2) Im Streitfall war im Sinne des § 323 Satz 1 AO eine Sicherungshypothek zu Lasten des Eigentumsanteils des A an dem streitgegenständlichen Grundstück eingetragen worden und es ist nach der Eintragung dieses Rechts ein Eigentumswechsel eingetreten.
- 36 Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hat das AG 1 am xx.08.2004 auf Antrag des FA eine Zwangssicherungshypothek auf den Eigentumsanteil des A in Abteilung III unter der laufenden Nummer 3 des Grundbuchs eingetragen. Die Zwangssicherungshypothek bezog sich gemäß § 322 Abs. 1 Satz 2 AO i.V.m. § 864 Abs. 2 ZPO zulässigerweise auf den dem A zustehenden Bruchteil. Nach § 864 Abs. 2 ZPO ist die Zwangsvollstreckung in den Bruchteil eines Grundstücks unter anderem dann zulässig, wenn der Bruchteil in dem Anteil eines Miteigentümers besteht.
- 37 Anschließend ist nach den bindenden Feststellungen des FG ein Eigentumswechsel eingetreten, weil A seinen Eigentumsanteil mit notariellem Vertrag vom xx.09.2004 an die Klägerin veräußert hat. Die Klägerin ist am xx.10.2004 als alleinige Eigentümerin in das Grundbuch eingetragen worden.
- 38 b) Die Duldungspflicht der Klägerin ist nicht dadurch entfallen, dass das AG 2 dem A mit Beschluss vom xx.xx.2015 gemäß § 300 InsO die Restschuldbefreiung gewährte.
- 39 aa) Gemäß § 300 Abs. 1 Satz 1 InsO entscheidet das Insolvenzgericht unter bestimmten Voraussetzungen über die Erteilung der Restschuldbefreiung. Wird die Restschuldbefreiung erteilt, so wirkt sie gemäß § 301 Abs. 1 Satz 1 InsO gegen alle Insolvenzgläubiger. Dies gilt gemäß § 301 Abs. 1 Satz 2 InsO auch für Gläubiger, die ihre Forderungen nicht angemeldet haben. Wird ein Gläubiger befriedigt, obwohl er aufgrund der Restschuldbefreiung keine Befriedigung zu beanspruchen hat, so begründet dies gemäß § 301 Abs. 3 InsO keine Pflicht zur Rückgewähr des Erlangten.
- 40 Die Restschuldbefreiung gemäß § 301 Abs. 1 InsO bewirkt, dass die restlichen Verbindlichkeiten des Schuldners gegenüber den Insolvenzgläubigern zu "unvollkommenen Verbindlichkeiten" oder "Naturalobligationen" werden, die freiwillig und kondiktionsfest (vgl. § 301 Abs. 3 InsO) erfüllt, aber nicht mehr zwangsweise durchgesetzt werden können (BGH-Urteil vom 10.12.2020 - IX ZR 24/20, Rz 9; BTDrucks 12/2443, S. 194, zu § 250 des Gesetzentwurfs der Bundesregierung zur Insolvenzordnung; Waltenberger in Kayser/Thole, Heidelberger Kommentar zur Insolvenzordnung, 11. Aufl. 2023, § 301 Rz 1; MüKoInsO/Stephan, 4. Aufl., § 301 Rz 19; FK-InsO/Ahrens, 10. Aufl., § 301 Rz 28, m.w.N.; Graf-Schlicker/Kexel, InsO, 6. Aufl., § 301 Rz 1).
- 41 bb) Diese Grundsätze gelten jedoch nur gegenüber dem Schuldner. Für Drittschuldner sieht das Gesetz Ausnahmen vor.

- 42** Gemäß § 301 Abs. 2 Satz 1 InsO werden die Rechte der Insolvenzgläubiger gegen Mitschuldner und Bürgen des Schuldners sowie die Rechte dieser Gläubiger aus einer zu ihrer Sicherung eingetragenen Vormerkung oder aus einem Recht, das im Insolvenzverfahren zur abgesonderten Befriedigung berechtigt, durch die Restschuldbefreiung nicht berührt. Der Schuldner wird gemäß § 301 Abs. 2 Satz 2 InsO jedoch gegenüber dem Mitschuldner, dem Bürgen oder anderen Rückgriffsberechtigten in gleicher Weise befreit wie gegenüber den Insolvenzgläubigern.
- 43** § 301 Abs. 2 Satz 1 InsO bewirkt, dass die Gläubiger nach der Restschuldbefreiung auf die in dieser Vorschrift genannten persönlichen oder dinglichen Sicherheiten weiter zugreifen können. Die Akzessorietät dieser Sicherheiten zu der zugrunde liegenden Forderung wird insoweit aufgehoben (Waltenberger in Kayser/Thole, Heidelberger Kommentar zur Insolvenzordnung, 11. Aufl. 2023, § 301 Rz 1; MüKoInsO/Stephan, 4. Aufl., § 301 Rz 27; FK-InsO/Ahrens, 10. Aufl., § 301 Rz 48 und 52; Karsten Schmidt/Henning, InsO, 20. Aufl., § 301 Rz 8).
- 44** cc) Im Streitfall wirkte die Restschuldbefreiung zwar gemäß § 301 Abs. 1 Satz 1 InsO gegen alle Insolvenzgläubiger des A, mithin auch gegen das FA. Jedoch wurde die zu Lasten des Grundstücks der Klägerin eingetragene Zwangssicherungshypothek durch die Restschuldbefreiung nicht berührt.
- 45** Denn gemäß § 301 Abs. 2 Satz 1 InsO werden die Rechte des FA aus einem Recht, das im Insolvenzverfahren zur abgesonderten Befriedigung berechtigt, durch die Restschuldbefreiung nicht berührt. Zur abgesonderten Befriedigung sind gemäß § 49 InsO Gläubiger berechtigt, denen ein Recht auf Befriedigung aus Gegenständen zusteht, die der Zwangsvollstreckung in das unbewegliche Vermögen unterliegen (unbewegliche Gegenstände). Ein solches Recht auf Befriedigung ergibt sich gemäß § 1147 BGB aus der Hypothek, die auf Antrag des FA eingetragen worden war.
- 46** dd) Nichts anderes ergibt sich --entgegen der Auffassung der Klägerin-- aus dem für Duldungsbescheide geltenden Grundsatz der Akzessorietät.
- 47** (1) Das FG hat zutreffend erkannt, dass nach § 218 Abs. 1 AO zwar Haftungsbescheide, nicht aber Duldungsbescheide Grundlage für die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis sein können (vgl. Alber in HHSp, § 218 AO Rz 28; Jatzke in Gosch, AO § 191 Rz 11). Daher darf der materielle Duldungsanspruch erst durch Duldungsbescheid festgesetzt werden, wenn der zugrunde liegende Steuer- oder Haftungsanspruch festgesetzt sowie fällig und vollstreckbar gemäß § 220 Abs. 1, § 251 Abs. 1 Satz 1 AO ist (Senatsurteil vom 10.11.2020 - VII R 55/18, BFHE 271, 312, Rz 34; Boeker in HHSp, § 191 AO Rz 249; Loose in Tipke/Kruse, § 191 AO Rz 26; Klein/Rüsken, AO, 17. Aufl., § 191 Rz 33; BeckOK AO/Specker, 28. Ed. [15.04.2024], AO § 191 Rz 385).
- 48** Der Umfang der Duldungspflicht richtet sich nach der materiellen Rechtsgrundlage. Es gilt der Grundsatz der Akzessorietät (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts vom 15.06.2016 - 9 C 19.15, BVerwGE 155, 241, Rz 13 und vom 13.02.1987 - 8 C 25.85, BVerwGE 77, 38, BStBl II 1987, 475, unter 1. der Gründe; vgl. auch zur Haftung Senatsbeschluss vom 11.07.2001 - VII R 28/99, BFHE 195, 510, BStBl II 2002, 267, unter 1. der Gründe; Boeker in HHSp, § 191 AO Rz 250; Loose in Tipke/Kruse, § 191 AO Rz 12; BeckOK AO/Specker, 28. Ed. [15.04.2024], AO § 191 Rz 386). Teilweise wird die Duldungspflicht im Schrifttum auch als streng akzessorisch bezeichnet (Jatzke in Gosch, AO § 191 Rz 11; Koenig/Kratzsch, Abgabenordnung, 5. Aufl., § 191 Rz 131; Gehm in Schwarz/Pahlke/Keß, AO/FGO, § 191 AO Rz 70; Nieland, AO-Steuerberater 2010, 170). Erlischt die Erstschuld (§ 47 AO), fällt damit grundsätzlich die Duldungspflicht fort (Jatzke in Gosch, AO § 191 Rz 11).
- 49** (2) Der Senat hat bei Duldungsbescheiden allerdings mehrfach Ausnahmen von dem Grundsatz der Akzessorietät anerkannt.
- 50** (a) Für einen Duldungsbescheid, mit dem eine Finanzbehörde eine Anfechtung wegen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis gemäß §§ 1 ff. des Anfechtungsgesetzes (AnfG) erklärt hatte, hat der Senat entschieden, dass eine Restschuldbefreiung nach § 301 Abs. 1 InsO einem Anfechtungsanspruch nicht entgegensteht (Senatsurteil vom 10.11.2020 - VII R 8/19, Rz 66). Unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des BGH (Urteile vom 12.11.2015 - IX ZR 301/14, BGHZ 208, 1, Rz 15 ff. und vom 22.03.2018 - IX ZR 163/17, Rz 8; vgl. auch FG München, Urteil vom 20.06.2017 - 2 K 1716/15, EFG 2018, 915, Rz 31) hat der Senat erklärt, der Anfechtungsgegner könne sich nicht auf die dem Schuldner gewährte Restschuldbefreiung berufen, weil die Restschuldbefreiung zunächst allein den Schuldner schütze, dessen Vermögen im Rahmen des Insolvenzverfahrens vollständig zugunsten der Gläubiger verwertet worden sei. Der Anfechtungsgegner verdiene in einem solchen Fall keinen Schutz (Senatsurteil vom 10.11.2020 - VII R 8/19, Rz 66).
- 51** (b) Darüber hinaus hat der Senat einen Duldungsbescheid aufrechterhalten, nachdem die Steuerforderung durch

eine Vereinigung von Gläubiger- und Schuldnerstellung (sogenannte Konfusion) infolge einer Fiskalerbschaft erloschen war, und zwar zum einen im Falle einer Anfechtung nach §§ 1 ff. AnfG (Senatsbeschluss vom 24.04.2024 - VII R 57/20, Rz 26) und zum anderen in der Konstellation des § 278 Abs. 2 AO nach Aufteilung einer Gesamtschuld (Senatsurteil vom 07.03.2006 - VII R 12/05, BFHE 212, 388, BStBl II 2006, 584, unter II.2.b bb (3) der Gründe). Zur Begründung der Einschränkung des Grundsatzes der Akzessorietät bei einem Duldungsbescheid hat sich der Senat jeweils vom Zweck der Duldungsvorschrift und der Interessenlage leiten lassen. So liege dem Anfechtungsrecht (§§ 1 ff. AnfG) der Zweck zugrunde, dem Gläubiger den Zugriff auf die Vermögenswerte zu bewahren, die dem Vermögen des Schuldners durch Übertragung auf eine andere Person entzogen worden seien. Diese Interessenlage bestehe im Falle des Erlöschens der Steuerforderung durch Konfusion (hier durch eine Fiskalerbschaft) fort; daher sei es aufgrund des Sicherungszwecks geboten, in diesem Fall das Fortbestehen der Steuerschuld zu fingieren (Senatsbeschluss vom 24.04.2024 - VII R 57/20, Rz 30 und 37).

- 52** (c) Die Frage einer Einschränkung der Akzessorietät der Duldungspflicht ist demnach entsprechend dem jeweiligen Zweck der Duldungsvorschrift und der Interessenlage der beteiligten Personen zu beurteilen.
- 53** In der im Streitfall vorliegenden Konstellation einer Vollstreckung in das unbewegliche Vermögen nach einer Restschuldbefreiung ist die Interessenlage durch § 301 Abs. 1, 2 InsO normativ vorgeprägt. Durch die Restschuldbefreiung wird gemäß § 301 Abs. 1 InsO lediglich der Schuldner befreit, nicht aber die in § 301 Abs. 2 InsO genannten Drittschuldner. Dementsprechend wird gemäß § 301 Abs. 2 Satz 1 InsO das Gläubigerrecht zur Zwangsvollstreckung durch die Restschuldbefreiung nicht berührt.
- 54** Hinsichtlich der Duldungsvorschriften des § 191 Abs. 1 Satz 1 Alternative 2 i.V.m. § 323 Satz 1 AO folgt daraus, dass nach deren Zweck der zur Verwirklichung der Zwangsversteigerung nach einem Eigentumswechsel erforderliche Duldungsbescheid gegen einen Dritten trotz einer Restschuldbefreiung des Schuldners weiterhin erlassen werden kann. Eine uneingeschränkte Akzessorietät, die an die Vollstreckbarkeit gegenüber dem Schuldner anknüpfen würde, würde die unterschiedliche Interessenlage gegenüber dem Duldungsverpflichteten außer Acht lassen und dem Zweck der Vollstreckungsvorschriften widersprechen (vgl. Senatsbeschluss vom 24.04.2024 - VII R 57/20, Rz 37 a.E. zum Anfechtungsgesetz). Der Duldungsverpflichtete verdient in einem solchen Fall keinen Schutz.
- 55** Dafür spricht auch, dass nach § 251 Abs. 2 AO für die Geltendmachung von Steuerforderungen im Insolvenzverfahren die Vorschriften der Insolvenzordnung vorrangig sind (vgl. BFH-Urteil vom 09.04.1987 - V R 23/80, BFHE 149, 323, BStBl II 1987, 527, unter II.1.a, zum Konkursverfahren; Jatzke in HHSp, § 251 AO Rz 27 und 28). Dementsprechend können insolvenzrechtliche Vorschriften --hier § 301 Abs. 1, 2 InsO-- auch nach Beendigung des Insolvenzverfahrens auf das steuerliche Verfahrensrecht ausstrahlen.
- 56** (3) Entgegen der Auffassung der Klägerin ist daher nicht zu unterscheiden zwischen dem Steuerverfahrensrecht, das nach § 323 AO eine Durchsetzbarkeit der Erstschuld voraussetzt, woran es nach einer Restschuldbefreiung fehle, und dem Insolvenzrecht, welches nach § 301 Abs. 2 InsO eine Vollstreckung gegen bestimmte Drittschuldner nach der Restschuldbefreiung weiter zulasse. Wie beschrieben ist vielmehr auch steuerverfahrensrechtlich die Akzessorietät der Duldungspflicht zur Erstschuld in bestimmten Konstellationen eingeschränkt. Der Fall der Restschuldbefreiung gehört entsprechend dem Zweck des § 301 Abs. 2 InsO zu diesen Konstellationen.
- 57** c) Schließlich sind Fehler bei der Ausübung des Ermessens, welches das FA sowohl im Einspruchsverfahren als auch in der Einspruchsentscheidung vom 06.01.2021 dargelegt hat, weder von den Beteiligten des Revisionsverfahrens vorgebracht noch sonst ersichtlich.
- 58** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de