

Urteil vom 10. November 2020, VII R 8/19

Leistungsklage nach Verfahrensaufnahme durch den Insolvenzverwalter aufgrund Anfechtung nach den Vorschriften des AnFG

ECLI:DE:BFH:2020:U.101120.VIIR8.19.0

BFH VII. Senat

FGO § 33, FGO § 68, FGO § 76, FGO § 96, GVG § 17 Abs 1, GVG § 17a Abs 1, AO § 191, AnFG § 1, AnFG § 2, AnFG § 4, AnFG § 11, AnFG § 17 Abs 2, InsO § 134, InsO § 143, InsO § 146, BGB § 133, BGB § 157, BGB § 195, BGB § 204 Abs 1 Nr 14, BGB § 286, FGO § 155 S 1, GVG § 17a Abs 3 S 2, GVG § 17a Abs 5, GVG § 17a Abs 4 S 4

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 03. Oktober 2018, Az: 9 K 9159/17

Leitsätze

1. NV: Über die zunächst als Anfechtungsklage gegen den Duldungsbescheid erhobene, dem Finanzrechtsweg zugewiesene Klage hat auch nach Aufnahme des Rechtsstreits durch den Insolvenzverwalter das FG zu entscheiden (vgl. BFH-Urteil vom 18.09.2012 - VII R 14/11, BFHE 238, 505, BStBl II 2013, 128).
2. NV: Das FG ist für die Entscheidung über den Rechtsstreit auch zuständig, soweit die Leistungsklage aufgrund einer Klageerweiterung nach § 17 Abs. 2 AnFG betragsmäßig über den Inhalt der bisherigen Duldungsbescheide hinausgeht.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 04.10.2018 - 9 K 9159/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) als Insolvenzverwalterin über das Vermögen des A (Insolvenzschuldner) Anfechtungsansprüche nach dem Gesetz über die Anfechtung von Rechtshandlungen eines Schuldners außerhalb des Insolvenzverfahrens (Anfechtungsgesetz --AnFG--) gegen den Sohn des Insolvenzschuldners als Beklagten und Revisionskläger (Beklagter) in Höhe von insgesamt 257.612,19 € zuzüglich Zinsen geltend machen kann und ob das Finanzgericht (FG) für die Entscheidung über diesen Rechtsstreit vollumfänglich zuständig ist.
- 2 Der Beklagte ist verheiratet und selbständiger Versicherungskaufmann. Sein Vater, der Insolvenzschuldner, war Kfz-Meister und seit mindestens 1973 Inhaber eines Einzelunternehmens "Kfz-Werkstatt, Verkauf von Kfz und Verpachtung von Räumlichkeiten" mit Sitz in (D ...), (F...-Str.). Im Jahr 2003 gab der Insolvenzschuldner das Einzelunternehmen auf. Daneben existierte eine GmbH, deren Alleingesellschafter der Insolvenzschuldner war. Zum 01.04.2003 zeigte dieser auch die Aufgabe der Gewerbetätigkeit der GmbH bei der zuständigen Behörde an. Ein Antrag auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH wurde noch im Jahr 2003 mangels Masse abgewiesen. Die GmbH wurde am ...2003 im Handelsregister gelöscht. Zwischen dem Einzelunternehmen und der GmbH hatte eine Betriebsaufspaltung bestanden.

- 3 Der Insolvenzschnldner war mit seiner im Jahr 2010 verstorbenen Ehefrau zur Einkommensteuer zusammenveranlagt worden. Er hatte mindestens seit dem Jahr 2001 erhebliche Steuerschnlden, weshalb das Finanzamt (FA) die Zwangsvollstreckung gegen ihn betrieb. Mangels Einreichung der Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2002 und 2003 schtzte das FA die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 162 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) und erließ entsprechende Einkommensteuerbescheide, welche unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO) standen und in der Folge mehrfach geändert wurden.
- 4 Der Insolvenzschnldner bezog im Jahr 2004 Renteneinkünfte in Höhe von insgesamt 6.094 € (Rentenbeginn: 14.02.2001) und daneben für 11 Monate (01.01. bis 30.11.2004) Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung des bebauten Grundstücks "F...-Str., D..." in Höhe von 56.706 €. Diese Immobilie umfasste vier Vermietungseinheiten, eine Autowerkstatt, einen Autohandel, ein Restaurant und ein Büro, und war mit drei Sicherungshypotheken über insgesamt rund 112.000 € zugunsten des Landes wegen Steuerschnlden des Insolvenzschnldners belastet. Seine Ehefrau bezog im Jahr 2004 Renteneinkünfte in Höhe von insgesamt 10.343 €.
- 5 Am 23.10.2004 schlossen der Insolvenzschnldner und der Beklagte folgenden privatschriftlichen "Versorgungsvertrag":

"Präambel

Der Übergeber wird durch notarielle Beurkundung bis 30. Oktober 2004 das in seinem Eigentum befindliche Grundvermögen ['F...-Str.' in D...], Grundbuch Amtsgericht [D...] Blatt ... " an den Übernehmer übergeben.

Der Übernehmer übernimmt die auf dem Grundstück lastenden Hypotheken bzw. hat sie schon aus Eigenmitteln übernommen.

Beide Parteien vereinbaren hiermit, dass der Übernehmer nach Vollzug der Übernahme des vorstehenden Grundstücks an den Übergeber monatliche Entgeltzahlungen als Versorgungsleistungen bis zum Lebensende des Übergebers zu leisten hat.

Grundlage für die Ermittlung der Versorgungsleistungen sind die den Parteien bekannten, derzeitigen Erträge aus dem Objekt ['F...-Str.']. Diese belaufen sich aufgrund der den Parteien bekannten Mietverhältnisse auf monatlich ca. 9.000,00 EUR (netto/kalt).

Höhe der Versorgungsleistungen

Die Parteien vereinbaren ab Übergang des wirtschaftlichen Eigentums des vorstehenden Objektes auf den Übernehmer eine jährliche Versorgungsleistung von mindestens 54.000,00 EUR (in Worten: vierundfnzigttausend), welche in monatlichen Raten während des Jahres an den Übergeber zu entrichten sind.

Die sich rechnerisch aus der Jahresleistung ermittelte monatliche Rate von 4.500,00 EUR ist spätestens bis Monatsende für den laufenden Monat zu entrichten und kann während eines Monats in Teilbeträgen erbracht werden (z. B. wöchentliche Teilzahlung der vereinbarten Rate). Vorauszahlungen auf die vereinbarte Jahresleistung durch höhere monatliche Raten sind zulässig und können mit den Leistungen der folgenden Monate verrechnet werden.

Laufzeit der Versorgungsleistungen

Die vereinbarte Versorgungsleistung endet mit dem Tod des Übergebers.

Abänderbarkeit der Versorgungsleistungen

Die Höhe der vorstehenden Versorgungsleistung von jährlich 54.000,00 EUR wurde nach dem Jahresertrag des übertragenen Grundstückes zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bemessen. Sollte eine Veränderung des Jahresertrages nach oben oder nach unten eintreten, so ist auch eine Abänderung der vereinbarten Versorgungsleistung notwendig. Die Vertragsparteien werden eine Anpassung der Versorgungsleistung vornehmen, sobald der Jahresertrag um mehr als 30 % vom heutigen Ertrag abweicht.

Ablösung Versorgungsleistung im Falle der Veräußerung des Grundstückes

Sollte eine Veräußerung des Grundstückes zu Lebzeiten des Übergebers durch den Übernehmer erfolgen, so hat der Übergeber (Versorgungsberechtigte) einen Anspruch auf eine Ablösesumme in Höhe des Barwerts der

Versorgungsleistungen. Die vorgenannte Ablösesumme ermäßigt sich um die bis zur Geltendmachung der Ablösesumme an den Übergeber gezahlten Versorgungsbeträge.

Vertragliche Zusatzvereinbarungen

Die Parteien verzichten zunächst auf die grundbuchliche Eintragung der Zahlungsverpflichtung des Übernehmers (Eintragung einer dauernden Last). Der Übernehmer verpflichtet sich jedoch auf erstes Anfordern des Übergebers eine grundbuchliche Absicherung zu veranlassen. Änderungen des Vertrages bedürfen der Schriftform."

- 6** Mit notariellem Vertrag vom 27.10.2004, in dem der Versorgungsvertrag nicht erwähnt wurde, veräußerte der Insolvenzschuldner das o.g. Grundstück an seinen Sohn, den Beklagten. Der vereinbarte Kaufpreis betrug 530.000 € und sollte vom Beklagten durch Übernahme der im Grundbuch unter den lfd. Nrn. 15 bis 18 eingetragenen Belastungen entrichtet werden (vier Grundschulden, sämtlich zugunsten der (H-AG), insgesamt 1.000.000 DM).
- 7** Noch im selben Jahr tilgte der Beklagte die hypothekarisch gesicherten Abgabenverbindlichkeiten des Insolvenzschuldners beim FA in Höhe von über 110.000 € (lfd. Nrn. 21 bis 23). Das Grundstück war im Übrigen noch mit zwei Grundschulden zugunsten der (N-Bank) über nominal 900.000 DM und 600.000 DM (lfd. Nrn. 19 und 20) belastet. Die zugrunde liegenden Hypothekendarlehen valutierten damals noch in Höhe von 351.656,59 € und wurden vom Beklagten ebenfalls im Laufe des Jahres 2004 vollständig abgelöst. Hierfür musste er einschließlich einer Vorfälligkeitsentschädigung in Höhe von 24.194,41 € insgesamt 376.263,40 € entrichten. Hinzu kamen noch 3.198,99 € als rückständige monatliche Leistungsrate des Insolvenzschuldners. Ferner zahlte der Beklagte in zeitlichem Zusammenhang zum Grundstückserwerb und zur Erfüllung einer von ihm gegenüber dem FA abgegebenen Bürgschaftserklärung 10.000 € auf die Steuerschulden des Insolvenzschuldners, sodass das FA die Bürgschaftserklärung für hinfällig erklärte.
- 8** Zur Finanzierung dieser Kaufpreiszahlungen wurden vom Beklagten zwei Hypothekenkredite aufgenommen bzw. übernommen. Zum 25.10.2007 löste er den Kredit bei der (J-AG) vollständig ab. Der Beklagte verfügte im Jahr 2005 über Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Angestellter in Höhe von brutto 63.236,21 € sowie über Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Versicherungsvertreter in Höhe von 31.424,15 €.
- 9** Das FA ermittelte für die Versorgungsleistungen, die der Beklagte dem Insolvenzschuldner zugesagt hatte, einen Kapitalwert nach § 14 i.V.m. Anlage 9 des Bewertungsgesetzes i.d.F. vom 19.12.2000 in Höhe von 438.380 € und einen Verkehrswert des Grundstücks F...-Str. zum 01.01.2004 in Höhe von 760.000 €. Ein Sachverständiger der Industrie- und Handelskammer ermittelte durch Gutachten vom 15.09.2004 einen Verkehrswert der Immobilie in Höhe von 828.000 €.
- 10** Der Insolvenzschuldner bzw. ab Dezember 2004 der Beklagte erklärten folgende Kaltmieteinnahmen und Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten aus der Vermietung der streitgegenständlichen Immobilie:

| Jahr | Mieteinnahmen ohne Umlagen in € | Überschuss Vermietung und Verpachtung in € |
|-------------|----------------------------------------|---------------------------------------------------|
| 2004 | 105.906,00 | 57.826,24 |
| 2005 | 113.672,00 | 56.380,00 |
| 2006 | 91.254,00 | 32.111,00 |
| 2007 | 104.362,00 | 40.126,00 |
| 2008 | 110.980,00 | 27.451,00 |
| 2009 | 98.320,00 | 45.071,00 |
| 2010 | 92.843,00 | 40.336,00 |
| 2011 | 92.843,00 | 41.713,00 |

- 11** Das FA kam im Rahmen einer Betriebsprüfung für die Jahre 2006 bis 2008 auf Überschüsse in Höhe von 31.061 € (2006), 35.272 € (2007) und 37.654 € (2008).
- 12** Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärungen ab dem Jahr 2005 machte der Beklagte die an den Insolvenzschuldner geleisteten Versorgungsleistungen als "dauernde Last" steuermindernd geltend. Das FA erkannte die Zahlungen als Sonderausgaben i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 1a des Einkommensteuergesetzes in der damaligen jeweils gültigen Fassung an.
- 13** Am 02.01.2006 vereinbarten der Beklagte und der Insolvenzschuldner einen "1. Nachtrag zum Versorgungsvertrag vom 23. Oktober 2004". Darin heißt es:

"Abänderbarkeit der Versorgungsleistungen - Anpassungsvereinbarung für Rentenzahlungen ab 2006

Aufgrund der Reduzierung des Jahresertrages aus der Immobilie [F...-Str.] wird hiermit eine Anpassung der vereinbarten Jahresversorgungsleistung zwischen den Parteien ab 2006 aus dem Versorgungsvertrag vom 23.10.2004 vereinbart.

Die bisherige Versorgungsleistung von jährlich 54.000,00 EUR reduziert sich auf eine Gesamt-Versorgungsleistung ab 2006 von jährlich 43.195,00 EUR.

Die sich rechnerisch ergebende monatliche Rate beträgt 3.599,58 EUR, gerundet 3.600,00 EUR, gemäß den getroffenen Vereinbarungen zur Zahlung der monatlichen Versorgungsleistungen aus dem Versorgungsvertrag. Die Vorauszahlung aus 2005 in Höhe von 1.815,00 EUR ist in dem Betrag von 43.195,00 EUR enthalten.

Mietminderung durch den Mieter [M...] (Werkstatt) sowie eine Erhöhung der Kosten für die Immobilie sind die Gründe für die vorgenommene Anpassung.

Alle übrigen Vertragsbestimmungen bleiben hiervon unberührt."

- 14** Am 04.03.2007 unterzeichneten der Beklagte und der Insolvenzschuldner einen "2. Nachtrag zum Versorgungsvertrag vom 23. Oktober 2004":

"Abänderbarkeit der Versorgungsleistungen - Anpassungsvereinbarung für Ratenzahlungen ab 2007

Die Parteien sind heute zusammengekommen und haben nach ausführlicher Offenlegung der wirtschaftlichen Ertragslage und Besichtigung der Immobilie [F...-Str.] im gegenseitigen Einvernehmen eine Anpassung der Versorgungsleistungen auf eine angemessene wirtschaftlich vertretbare Höhe vereinbart. Die Parteien erklären als vereinbart, dass die bisherige Versorgungsleistung in Höhe von 43.195,00 EUR p. a. wie folgt angepasst wird:

Für das erste Quartal 2007 (Monat 1-4) monatlich 2.355,00 EUR, ab Monat 05-2007 1.400,00 EUR monatlich. Das entspricht einer Jahresversorgungsleistung für 2007 in Höhe von 20.620,00 EUR und ab 2008 eine Jahresversorgungsleistung in Höhe von 16.800,00 EUR.

Begründung: Die wesentlichen Gründe für diese Anpassung liegen in der schlechten wirtschaftlichen Entwicklung des Risikomieters Werkstatt. Durch unberechtigte Mietminderung und im Anschluss Total-Ausfall des Mieters Werkstatt ist in 2006 ein Verlust von 29.770,00 EUR eingetreten. Die Forderung ist uneinbringbar, da der Mieter die EV abgegeben hat (s. Anlage 1).

Bei dem Nachfolgemmieter ist bis 02-2007 das Mieterkonto mit 9.600,00 EUR Kautions zuzüglich 5.960,00 EUR Mieten = 15.560,00 EUR im Soll. Das entspricht einem Gesamtverlust aus der Mieteinheit Werkstatt bis heute von 45.330,00 EUR.

Des Weiteren besteht bei der Immobilie ein erheblicher Instandhaltungsrückstau sowie erhebliche Kosten für die Zukunft. Der Vormieter verursachte u. a. erhebliche Gebäudeschäden. Die Kosten für notwendige Reparaturmaßnahmen sind so erheblich und im Einzelnen so kostenintensiv, dass eine aufwendige Sanierung bevorsteht.

Gebäudemängel sind u. a. Elektroinstallation im Werkstattbereich, feuchte Wände, Dachundichtigkeiten etc. Zusätzlich steht eine Dachreparatur oder Total-Erneuerung am Haupthaus an, sowie eine kostenintensive Instandsetzung des Ölabscheiders auf dem Grundstück, um nur die wesentlichen, noch bevorstehenden

Maßnahmen zu benennen. Aus diesen wichtigen und vorher nicht absehbaren Gründen ist diese Anpassung existentiell und wirtschaftlich unabdingbar.

Alle übrigen Vertragsbestimmungen bleiben hiervon unberührt."

- 15** Ab dem darauffolgenden Tag, dem 05.03.2007, führte das FA beim Insolvenzschuldner eine Außenprüfung betreffend die Jahre 2002 bis 2005 durch. Zu Beginn der Außenprüfung gaben der Insolvenzschuldner und seine Ehefrau die noch ausstehende Einkommensteuererklärung für 2003 ab. Darin erklärten sie bezüglich des Einzelunternehmens negative laufende Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 29.504,93 € sowie einen Betriebsaufgabegewinn in Höhe von 136.311,77 €. Das FA ermittelte hingegen einen Betriebsaufgabegewinn in Höhe von 361.882,46 €.
- 16** Daraufhin erließ das FA am 14.09.2007 geänderte Einkommensteuerbescheide für 2002 und 2003, die Steuernachforderungen in Höhe von insgesamt 189.466 € auswiesen. Auf Antrag des Insolvenzschuldners und seiner Ehefrau ergingen im Anschluss Aufteilungsbescheide i.S. von § 268 AO. Der Insolvenzschuldner konnte diese Steuernachforderungen nicht bedienen.
- 17** Am 27.11.2009 erließ das FA gegenüber dem Beklagten einen auf § 4 AnfG i.V.m. § 191 AO gestützten Duldungsbescheid, mit dem es im Hinblick auf rückständige und vollstreckbare Abgabenverbindlichkeiten des Insolvenzschuldners in Höhe von 215.270,98 € (ohne steuerliche Nebenleistungen) die Anfechtung der Änderungsvereinbarungen vom 02.01.2006 und vom 04.03.2007 erklärte und einen Rückgewähranspruch nach § 11 AnfG in Höhe von 76.412,19 € geltend machte; dieser Betrag entsprach den Kürzungen der Versorgungsleistungen im Zeitraum vom 01.01.2006 bis zum 27.11.2009 abzüglich der Übernahme der Kreditraten für 47 Monate in Höhe von insgesamt 39.067,81 €. Zur Begründung verwies das FA darauf, dass das dem Beklagten durch die Vertragsanpassungen zugeflossene Vermögen das einzige sei, in das vollstreckt werden könne; die Vollstreckung in das Vermögen des Insolvenzschuldners sei erfolglos verlaufen.
- 18** Der Beklagte erhob gegen diesen Duldungsbescheid fristgerecht Einspruch. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus, hinsichtlich der Regelungen im Versorgungsvertrag vom 23.10.2004 sei die vierjährige Anfechtungsfrist im Zeitpunkt des Erlasses des Duldungsbescheids bereits abgelaufen gewesen. Die Nachträge vom 02.01.2006 und vom 04.03.2007 stellten nur eine Konkretisierung dar, wodurch keine zusätzlichen Rechte geschaffen worden seien.
- 19** Mit Einspruchsentscheidung vom 09.11.2011 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück. Die Herabsetzungen der Versorgungsleistungen seien als unentgeltliche Leistungen (Teilverzichte) i.S. von § 4 AnfG zu qualifizieren. Das Motiv für die Zuwendungen sei im Rahmen des § 4 AnfG unerheblich. Entscheidend für die Unentgeltlichkeit sei allein die objektive Wertrelation zwischen der Leistung des Schuldners und der Gegenleistung des Empfängers. Im vorliegenden Fall seien die ursprünglich vereinbarten monatlichen Versorgungsleistungen ohne hinreichenden Grund herabgesetzt worden. Eine im Vertrag vom 23.10.2004 vereinbarte Abweichung der Grundstückserträge in Höhe von 30 v.H. von den damaligen Jahreskaltmieteinnahmen in Höhe von 108.000 € habe nicht vorgelegen.
- 20** Hiergegen erhob der Beklagte Klage. Während des laufenden Klageverfahrens erließ das FA am 05.12.2013 gegenüber dem Beklagten einen weiteren auf § 4 AnfG i.V.m. § 191 AO gestützten Duldungsbescheid in Bezug auf rückständige und vollstreckbare Abgabenverbindlichkeiten des Insolvenzschuldners in Höhe von 240.690,48 € (einschließlich steuerlicher Nebenleistungen). Darin erklärte das FA die Anfechtung der Nichtzahlungen bzw. des laufenden Verzichts "auf Versorgungsleistungen aufgrund der am 04.03.2007 abgeschlossenen, mit Duldungsbescheid vom 27.11.2009 angefochtenen Vertragsanpassung zum Versorgungsvertrag vom 23.10.2004 in Ergänzung des vorgenannten Duldungsbescheids vom 27.11.2009 im Hinblick auf die Zeiten von Dezember 2009 bis einschließlich November 2013" und machte einen Rückgewähranspruch nach § 11 AnfG in Höhe von 148.000 € geltend. Diesen Duldungsbescheid übersandte das FA mit Schreiben vom 06.12.2013 dem FG. Der Beklagte legte auch hiergegen Einspruch ein.
- 21** Am 19.12.2013 beantragte der Insolvenzschuldner beim zuständigen Amtsgericht (AG) die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über sein Vermögen. Mit Beschluss vom 07.01.2014 beauftragte das AG die Klägerin mit der Erstellung eines Insolvenzgutachtens. Am 24.01.2014 fand eine Besprechung zwischen der Klägerin, dem Insolvenzschuldner und dem Beklagten statt. Der Inhalt dieses Gesprächs ist --soweit es die Inanspruchnahme des Beklagten wegen Steuerschulden des Insolvenzschuldners betrifft-- zwischen den Beteiligten streitig. Mit Datum

vom 17.02.2014 erstattete die Klägerin ihr Insolvenzugutachten. Zum Grundstückskaufvertrag über das Grundstück F...-Str., D... führte sie darin aus:

"Anhaltspunkte für eine Anfechtbarkeit des am 27. Oktober 2004 abgeschlossenen Kaufvertrages und der daraufhin erfolgten Übereignung an den Sohn des Schuldners vermag ich nicht zu erkennen. Zwar wurde der Kaufvertrag zeitlich gesehen noch innerhalb der zehnjährigen Frist des § 133 InsO abgeschlossen, jedoch ist eine vorsätzliche Gläubigerbenachteiligung nicht erkennbar. Auch hinsichtlich der weiteren Vertragsanpassung vom 1. Januar 2006 und vom 4. März 2007 ist eine vorsätzliche Gläubigerbenachteiligung nicht erkennbar."

- 22 Daraufhin eröffnete das AG mit Beschluss vom 28.02.2014 das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Insolvenzschuldners.
- 23 Mit Schriftsatz vom 18.09.2014 zeigten die Prozessbevollmächtigten der Klägerin dem FG ihre Vertretungsbefugnis an und teilten mit, dass geprüft werde, ob aufgrund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens tatsächlich eine Unterbrechung des Klageverfahrens eingetreten sei. Mit weiterem Schriftsatz vom 04.12.2014 stellte die Klägerin einen Antrag auf Bewilligung von Prozesskostenhilfe (PKH) für ihre beabsichtigte Leistungsklage gegen den Beklagten; das FG lehnte diesen mit Beschluss vom 30.08.2017 ab. Sodann erklärte die Klägerin mit Schriftsatz vom 27.10.2017 die Aufnahme des Klageverfahrens und beantragte, den Beklagten zu verurteilen, an sie (1.) einen Betrag in Höhe von 224.412,19 € (nebst Zinsen in Höhe von 5 v.H. über dem jeweiligen Basiszinssatz auf einen Betrag in Höhe von 76.412,19 € seit Zustellung des Duldungsbescheids vom 27.11.2009 und auf einen Betrag in Höhe von 148.000 € seit Zustellung des Duldungsbescheids vom 05.12.2013) zu zahlen, sowie (2.) für den Zeitraum Januar bis März 2014 einen weiteren Betrag in Höhe von 13.500 € (nebst Zinsen in Höhe von 5 v.H. über dem jeweiligen Basiszinssatz seit Rechtshängigkeit) und (3.) für den Zeitraum April bis einschließlich Oktober 2014 einen Betrag in Höhe von 19.700 € (nebst Zinsen in Höhe von 5 v.H. über dem jeweiligen Basiszinssatz seit Rechtshängigkeit) zu zahlen.
- 24 Der Beklagte rügte, dass der Finanzrechtsweg nicht gegeben sei, weil es sich um zivilrechtliche Angelegenheiten handele, und erhob Verjährungseinrede. Zur Begründung trug er vor, die Klägerin könne das finanzgerichtliche Verfahren nicht aufnehmen; der Insolvenzverwalter erlange anderenfalls Informationen, die dem Steuergeheimnis unterlägen. Durch das Ausscheiden des FA sei kein öffentlicher Rechtsträger mehr am Verfahren beteiligt. Im Übrigen unterschieden sich die Verfahrensgrundsätze im finanz- und zivilgerichtlichen Verfahren grundlegend, was auch die Vollstreckung betreffe.
- 25 Das FG gab der Leistungsklage statt, nachdem es das Rubrum dahingehend berichtigt hatte, dass die Insolvenzverwalterin über das Vermögen des Insolvenzschuldners nunmehr Klägerin und der ursprüngliche Kläger Beklagter sei.
- 26 Das FG bejahte die Zulässigkeit des Finanzrechtswegs, ohne vorab einen Beschluss nach § 17a Abs. 3 Satz 2 und Abs. 4 des Gerichtsverfassungsgesetzes (GVG) gefasst zu haben, und führte aus, bezüglich des ersten Duldungsbescheids ergebe sich die Zuweisung zum Finanzrechtsweg aus § 33 der Finanzgerichtsordnung (FGO), die sich infolge der Aufnahme durch die Klägerin nicht geändert habe (§ 17 Abs. 1 GVG). Der zweite Duldungsbescheid sei gemäß § 68 FGO --vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Insolvenzschuldners-- automatisch Gegenstand des Klageverfahrens geworden. Deshalb sei auch hier der Finanzrechtsweg eröffnet (§§ 33 FGO, 17 Abs. 1 GVG). Bezüglich der Klageanträge zu 2. und zu 3. handele es sich zwar um die erstmalige Geltendmachung zivilrechtlicher Ansprüche durch die Klägerin. Die Zulässigkeit des Finanzrechtswegs sei jedoch nach § 33 FGO kraft Sachzusammenhangs gegeben, weil die Ansprüche auf derselben Anspruchsgrundlage und demselben Lebenssachverhalt beruhten wie die Ansprüche gemäß dem Klageantrag zu 1.
- 27 Das FG nahm bezüglich aller Klageanträge einen Anspruch der Klägerin gegen den Beklagten nach §§ 4 Abs. 1, 11 Abs. 1 Satz 1 und 2, 16 Abs. 1 Satz 1 AnfG an. Als maßgebliche Rechtshandlungen sah das FG die beiden Nachträge vom 02.01.2006 und 04.03.2007 an. Indem der Insolvenzschuldner auf die ihm vertraglich zustehenden Zahlungen des Beklagten teilweise verzichtet habe, ohne hierzu verpflichtet gewesen zu sein und ohne hierfür eine Gegenleistung erlangt zu haben, habe er eine unentgeltliche Leistung an den Beklagten erbracht. Zwar sehe der Versorgungsvertrag eine Änderbarkeit der monatlichen Zahlungen vor, sobald der Jahresertrag um mehr als 30 v.H. vom damaligen Ertrag abweiche. Diese Voraussetzung sei aber angesichts der vom Insolvenzschuldner bzw. dem Beklagten in den Ertragsteuererklärungen angegebenen Werte nicht erfüllt gewesen.
- 28 Im Wege der Auslegung gelangte das FG zu dem Schluss, dass der in dem Versorgungsvertrag verwendete Begriff "Jahresertrag" die Jahresnettokaltemiete meine. Die Anfechtung der beiden Nachträge sei jeweils innerhalb der Frist

von vier Jahren gemäß § 4 Abs. 1 AnfG erfolgt. Hierbei komme es auf den Zeitabstand zwischen dem Wirksamwerden der Rechtshandlung und der Bekanntgabe des Duldungsbescheids an. Bei der Bekanntgabe des ersten Duldungsbescheids vom 27.11.2009 seien noch keine vier Jahre seit dem ersten Nachtrag am 02.01.2006 vergangen gewesen.

- 29 Einen Verzicht auf den Anfechtungsanspruch, seine Verwirkung oder einen Verstoß gegen Treu und Glauben nach § 242 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) verneinte das FG. Der Beklagte könne sich auch nicht auf einen Wegfall der Bereicherung nach § 818 Abs. 3 BGB berufen.
- 30 Hiergegen richtet sich die Revision des Beklagten.
- 31 Zur Begründung trägt er vor, das FG sei sachlich nicht zuständig, weil es sich um bürgerliche Rechtsstreitigkeiten nach § 13 GVG handele. Es liege keine nachträglich eingetretene Veränderung der die Zulässigkeit des Rechtswegs begründenden Umstände nach § 17 Abs. 1 Satz 1 GVG vor, weil es sich um einen Parteiwechsel, den Wechsel der Beklagten- und Klägerposition und um die Geltendmachung völlig neuer Ansprüche aus einem anderen Rechtsgebiet handele. Eine Zulässigkeit des Finanzrechtswegs könne sich allenfalls für die Ansprüche ergeben, die bereits Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens gewesen seien, was nur den Anspruch aus dem ersten Duldungsbescheid vom 27.11.2009 betreffe. Der zweite Duldungsbescheid vom 05.12.2013 sei nicht automatisch Gegenstand des Klageverfahrens nach § 68 FGO geworden. Schließlich sei das FG für die nach dem Parteiwechsel erstmals gerichtlich geltend gemachten zivilrechtlichen Ansprüche nicht "kraft Sachzusammenhangs" zuständig.
- 32 Ein Anfechtungsanspruch sei nicht gegeben, weil keine unentgeltliche Leistung i.S. von § 4 AnfG vorliege. Der Beklagte habe auf der Grundlage des ursprünglichen Versorgungsvertrags einen Anspruch auf Anpassung der Versorgungsleistungen gehabt. Es sei lediglich die Anpassungsklausel umgesetzt worden. Das FG habe den Begriff Jahresertrag in der Anpassungsklausel falsch ausgelegt und den Parteiwillen nicht ergründet. Hierzu sei der Insolvenzschuldner zwar als Zeuge geladen, jedoch nicht vernommen worden, ohne dass das FG dies im Urteil begründet hätte. Auch die eidesstattliche Erklärung des Insolvenzschuldners habe das FG nicht verwertet. Danach sei mit Jahresertrag der Betrag gemeint gewesen, der dem Beklagten aufgrund der Mieteinnahmen nach Abzug sämtlicher Kosten verblieben sei. Schließlich habe das FG ihm Bösgläubigkeit und Gläubigerbenachteiligungsabsicht unterstellt. Im Übrigen sei es der Klägerin wegen ihrer Ausführungen im Insolvenzgutachten nach dem Grundsatz von Treu und Glauben verwehrt, die Ansprüche geltend zu machen.
- 33 Der Beklagte beantragt, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen, hilfsweise, die Sache an das FG zurückzuverweisen.
- 34 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 35 Während des Revisionsverfahrens hat das AG dem Insolvenzschuldner mit Beschluss vom ...2020 die Restschuldbefreiung erteilt.

Entscheidungsgründe

II.

- 36 Die Vorentscheidung ist aufzuheben und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO), da das Urteil nicht Bundesrecht entspricht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO) und der Senat mangels ausreichender Feststellungen nicht selbst über den Anfechtungsanspruch der Klägerin entscheiden kann.
- 37 Zwar hat das FG im Ergebnis zutreffend angenommen, dass für den vorliegenden Rechtsstreit --insgesamt-- der Finanzrechtsweg eröffnet ist (1.) Die Feststellungen des FG reichen jedoch nicht aus, um beurteilen zu können, ob der Beklagte einen Anspruch auf Reduzierung der an den Insolvenzschuldner zu zahlenden Versorgungsleistungen hatte (2.).
- 38 1. Der Finanzrechtsweg ist eröffnet. Das FG hat zwar unzutreffend angenommen, dass die Voraussetzungen des § 68 Satz 1 FGO vorliegen und darüber hinaus seine Zuständigkeit kraft Sachzusammenhangs bejaht; gleichwohl ergibt sich im Streitfall die Zulässigkeit des Finanzrechtswegs aus § 33 Abs. 1 FGO, weil es sich um einen Fall der Klageerweiterung nach § 17 Abs. 2 AnfG handelt.
- 39 a) Der Senat ist befugt, die Zulässigkeit des Finanzrechtswegs zu prüfen.

- 40 aa) Nach § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 17a Abs. 3 Satz 2 GVG hat das FG auf die Rüge, der Rechtsweg sei unzulässig, hierüber vorab durch Beschluss zu entscheiden. Dieser Beschluss ist nach § 17a Abs. 4 Satz 4 GVG nur anfechtbar, wenn die Beschwerde zum Bundesfinanzhof (BFH) zugelassen wurde.
- 41 Zwar prüft nach § 17a Abs. 5 GVG das Gericht im Rechtsmittelverfahren gegen die Entscheidung in der Hauptsache nicht (mehr), ob der beschrittene Rechtsweg zulässig ist. Diese Bestimmung ist jedoch nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung dann nicht anwendbar, wenn die Vorinstanz das Verfahren nach § 17a Abs. 3 Satz 2 GVG nicht beachtet hat, da den Beteiligten sonst jeder Rechtsbehelf, mit dem sie eine Nachprüfung der Entscheidung über die Zulässigkeitsfrage erreichen könnten, versagt bliebe (Entscheidungen des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 23.09.1992 - I ZB 3/92, BGHZ 119, 246, und vom 25.02.1993 - III ZR 9/92, BGHZ 121, 367; BFH-Beschluss vom 24.06.2014 - X B 216/13, BFH/NV 2014, 1888, Rz 9, m.w.N.; Senatsbeschluss vom 05.11.2014 - VII B 113/14, BFH/NV 2015, 338, Rz 2, m.w.N.; BFH-Urteil vom 20.02.2019 - X R 32/17, BFHE 264, 184, BStBl II 2019, 438, Rz 15, m.w.N.; Kissel/Mayer, Gerichtsverfassungsgesetz, 9. Aufl., § 17 Rz 33; MüKoZPO/Zimmermann, 5. Aufl., GVG § 17a Rz 29; Saenger, Zivilprozessordnung, GVG § 17a Rz 17; Musielak/Voit/Wittschier, ZPO, 17. Aufl., GVG § 17a Rz 21).
- 42 bb) Nach diesen Grundsätzen ist der Senat vorliegend befugt, die Zulässigkeit des Rechtswegs zu prüfen, weil das FG --trotz entsprechender Rüge des Beklagten-- keinen Beschluss nach § 17a Abs. 3 Satz 2 GVG gefasst, sondern die Zulässigkeit des Finanzrechtswegs erstmals im Urteil geprüft und bejaht hat.
- 43 b) Bezüglich des ersten Duldungsbescheids vom 27.11.2009 hat das FG zutreffend die Zulässigkeit des Finanzrechtswegs bejaht.
- 44 aa) Gemäß § 17 Abs. 1 GVG wird die Zulässigkeit des beschrittenen Rechtsweges durch eine nach Rechtshängigkeit eintretende Veränderung der sie begründenden Umstände nicht berührt. Während der Rechtshängigkeit kann die Sache von keiner Partei anderweitig anhängig gemacht werden. Deshalb hat das FG über die zunächst als Anfechtungsklage (§ 40 Abs. 1 FGO) gegen den auf § 191 Abs. 1 AO gestützten Duldungsbescheid erhobene und damit dem Finanzrechtsweg zugewiesene Klage (§ 33 Abs. 1 und 2 FGO) richtigerweise selbst in der Sache entschieden, obwohl sich die Rechtsnatur des Verfahrens durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens von einer öffentlich-rechtlichen in eine zivilrechtliche Streitigkeit gewandelt hat (Senatsurteil vom 18.09.2012 - VII R 14/11, BFHE 238, 505, BStBl II 2013, 128, Rz 15; s.a. Steinhauß in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 34 FGO Rz 45; Loose in Tipke/Kruse, § 251 AO Tz. 53a; Jatzke in Gosch, AO § 191 Rz 16).
- 45 Wie der Senat mit Urteil in BFHE 238, 505, BStBl II 2013, 128 entschieden hat, sind die Beteiligten des finanzgerichtlichen Verfahrens auszuwechseln, wenn der Insolvenzverwalter einen Rechtsstreit über die Anfechtungsklage gegen einen Duldungsbescheid gemäß § 17 Abs. 1 Satz 2 AnfG aufnimmt (vgl. auch Senatsbeschluss vom 24.07.2019 - VII B 65/19, BFHE 265, 20, BStBl II 2020, 367, Rz 10 f.). Dem steht nicht entgegen, dass --wie der Beklagte einwendet-- möglicherweise verschiedene Gerichtsbarkeiten über den gleichen Sachverhalt entscheiden. Soweit der Beklagte unter Verweis auf die Ausführungen von Olbing in Zeitschrift für das gesamte Insolvenzrecht 2013, 347, 348 die Frage aufwirft, nach welchen Normen die Vollstreckung des Anfechtungsanspruchs vorzustatten gehen sollte, kann eine solche zwar nicht auf der Grundlage der § 150 bzw. § 151 FGO erfolgen; denn diese Normen betreffen die Vollstreckung durch bzw. gegen die öffentliche Hand. Jedoch sind über den Verweis in § 155 Satz 1 FGO die Normen der Zivilprozessordnung (ZPO) und damit auch das 8. Buch "Zwangsvollstreckung" grundsätzlich anwendbar.
- 46 bb) Nach diesen Grundsätzen hat die Klägerin das Verfahren betreffend den ersten Duldungsbescheid vom 27.11.2009 mit Schriftsatz vom 27.10.2017 wirksam aufgenommen (§ 17 Abs. 1 Satz 2 AnfG). Die ursprünglich bestehende Zulässigkeit des Finanzrechtswegs nach § 33 Abs. 1 und 2 FGO war weiterhin gegeben.
- 47 c) Hinsichtlich des zweiten Duldungsbescheids vom 05.12.2013, der durch das FA vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens an das FG übersandt worden ist, ist das FG rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass dieser gemäß § 68 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden ist.
- 48 aa) Wird ein angefochtener Verwaltungsakt nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung geändert oder ersetzt, so wird der neue Verwaltungsakt nach § 68 Satz 1 FGO kraft Gesetzes Gegenstand des Verfahrens. Eines Antrags bedarf es nicht (Schallmoser in HHSp, § 68 FGO Rz 3).
- 49 Die Regelung dient zum einen dem Schutz des Klägers, der durch eine Änderung oder Ersetzung des angefochtenen Verwaltungsakts durch das FA nicht aus dem Klageverfahren herausgedrängt und gegen seinen Willen wieder in das

Einspruchsverfahren zurückversetzt werden soll (Senatsurteil vom 06.08.1996 - VII R 77/95, BFHE 181, 107, BStBl II 1997, 79), und zum anderen der Prozessökonomie, insbesondere der Verfahrensbeschleunigung (BFH-Urteil vom 25.07.1991 - XI R 2/86, BFHE 165, 324, BStBl II 1992, 37). Die Zielsetzung des § 68 FGO besteht darin, dass ein einmal anhängig gewordenes Klageverfahren ungeachtet einer Änderung der Bescheidlage fortgeführt werden kann und dass dadurch Verzögerungen vermieden werden, die mit der Unterbrechung jenes Verfahrens und der Einleitung eines weiteren, auf den Änderungsbescheid bezogenen Rechtsbehelfsverfahrens verbunden sein könnten (Senatsurteil vom 23.02.2010 - VII R 1/09, BFHE 229, 14, BFH/NV 2010, 1566, Rz 12, m.w.N.).

- 50** Entsprechend diesem Sinn und Zweck des § 68 FGO sind die Begriffe "ändern" und "ersetzen" weit auszulegen. Eine Änderung oder Ersetzung setzt voraus, dass der mit der Klage angefochtene Verwaltungsakt partiell oder seinem ganzen Inhalt nach durch Erlass eines anderen Verwaltungsakts geändert oder aus formellen Gründen aufgehoben und durch einen anderen Verwaltungsakt ersetzt wird (Krumm in Tipke/Kruse, § 68 FGO Rz 8 f.). Dabei muss eine sachliche Beziehung zwischen dem angefochtenen und dem neuen Verwaltungsakt bestehen. Ausreichend für die Anwendung des § 68 FGO ist es, wenn beide Bescheide "dieselbe Steuersache", d.h. dieselben Beteiligten und denselben Besteuerungsgegenstand betreffen (BFH-Urteile vom 17.04.1991 - II R 142/87, BFHE 164, 11, BStBl II 1991, 527; vom 17.09.1992 - V R 17/86, BFH/NV 1993, 279, und vom 25.02.1999 - IV R 36/98, BFH/NV 1999, 1117). Die beiden Verwaltungsakte müssen also einen --zumindest teilweise-- identischen Regelungsbereich haben, damit es zu einem Austausch des Verfahrensgegenstands kommen kann (BFH-Urteil vom 12.05.2016 - II R 17/14, BFHE 253, 505, BStBl II 2016, 822, Rz 13, m.w.N.). Entscheidend ist die Identität des Adressaten und des Regelungsbereichs beim angefochtenen Verwaltungsakt einerseits und beim neuen Verwaltungsakt andererseits (Gräber/Herbert, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 68 Rz 20). § 68 FGO verlangt dagegen keine inhaltliche Einwirkung des ersetzenden oder ändernden Bescheids auf den ursprünglichen Bescheid (BFH-Urteil vom 27.04.2004 - X R 28/02, BFH/NV 2004, 1287, unter II.1.a; Senatsurteil vom 08.02.2001 - VII R 59/99, BFHE 194, 466, BStBl II 2001, 506).
- 51** bb) Nach diesen Grundsätzen liegt weder eine Änderung noch eine Ersetzung des ersten Duldungsbescheids vom 27.11.2009 durch den zweiten Duldungsbescheid vom 05.12.2013 vor.
- 52** Die Erweiterung der maßgeblichen Zeiträume berührt den Regelungsbereich des ersten Duldungsbescheids nicht. Die beiden Duldungsbescheide stehen vielmehr nebeneinander, was durch die Formulierung im zweiten Duldungsbescheid "in Ergänzung des ... Duldungsbescheids vom 27.11.2009" bekräftigt wird.
- 53** d) Obwohl der zweite Duldungsbescheid vom 05.12.2013 nicht gemäß § 68 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden ist, ergibt sich die Zulässigkeit des Finanzrechtswegs für die weiteren --nicht im ersten Duldungsbescheid vom 27.11.2009 enthaltenen-- Anfechtungsansprüche, welche im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Insolvenzschuldners noch nicht Gegenstand des Klageverfahrens waren, ebenfalls aus § 33 Abs. 1 und 2 FGO. Denn die Klägerin hat insoweit den Klageantrag zulässigerweise nach § 17 Abs. 2 AnfG erweitert.
- 54** aa) Der Insolvenzverwalter kann nach § 17 Abs. 2 AnfG den Klageantrag nach Maßgabe der §§ 143, 144 und 146 der Insolvenzordnung (InsO) erweitern. Durch diesen Verweis trägt das AnfG den Veränderungen Rechnung, die sich ergeben, wenn es sich nicht mehr um den Anfechtungsprozess eines Einzelgläubigers handelt, sondern der Insolvenzverwalter im Interesse aller Gläubiger tätig wird. Durch den Verweis auf § 143 InsO wird der Umfang der zulässigen Klageerweiterung deutlich: Zur Insolvenzmasse zurückgewährt werden muss das, was durch die anfechtbare Handlung aus dem Vermögen des Schuldners weggegeben worden ist (§ 143 Abs. 1 Satz 1 InsO).
- 55** bb) Die maßgeblichen anfechtbaren Handlungen nach § 143 Abs. 1 Satz 1 InsO sind im Streitfall die beiden Nachträge zum Versorgungsvertrag vom 02.01.2006 und vom 04.03.2007, was sich insbesondere aus den beiden Duldungsbescheiden ergibt.
- 56** Der Senat kann vorliegend offenlassen, ob auf die Aufnahme des Rechtsstreits durch die Klägerin mit Schreiben vom 27.10.2017 oder auf den Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung vor dem FG abzustellen ist. Jedenfalls aber war die Erweiterung durch die Klägerin um die Zeiträume Dezember 2009 bis einschließlich November 2013 (entsprechend dem Duldungsbescheid vom 05.12.2013) und Januar bis März und April bis Oktober 2014 (entsprechend dem Schriftsatz vom 27.10.2017) zulässig.
- 57** 2. Ob der Klägerin die geltend gemachten Anfechtungsansprüche gegen den Beklagten zustehen, kann der Senat mangels ausreichender Feststellungen nicht selbst abschließend entscheiden. Für eine Entscheidung reichen die verfahrensfehlerhaften Annahmen des FG nicht aus.

- 58** a) Das FG hat rechtsfehlerhaft angenommen, dass die allgemeinen Tatbestandsvoraussetzungen der §§ 1 und 2 AnfG im Streitfall erfüllt sind.
- 59** Nach § 1 Abs. 1 AnfG können Rechtshandlungen eines Schuldners außerhalb des Insolvenzverfahrens nach Maßgabe der Vorschriften des AnfG angefochten werden. Nach § 2 AnfG ist zur Anfechtung 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 geführt hat oder wenn anzunehmen ist, dass sie nicht dazu führen würde. Ist das Verfahren über den Anfechtungsanspruch wegen der Eröffnung des Insolvenzverfahrens unterbrochen, kann der Insolvenzverwalter das Verfahren nach § 17 Abs. 1 Satz 2 AnfG aufnehmen - was vorliegend geschehen ist (s. oben).
- 60** aa) Die Ausführungen des FG zu den vollstreckbaren Schuldtiteln i.S. von § 2 AnfG sind fehlerhaft.
- 61** Zu den in § 2 AnfG genannten vollstreckbaren Schuldtiteln gehören zwar auch Steuerbescheide (Senatsurteil vom 09.02.1988 - VII R 62/86, BFH/NV 1988, 752). Der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis --wozu gemäß §§ 191 Abs. 1 Satz 2, 37 Abs. 1, 3 Abs. 4 AO auch Ansprüche auf steuerliche Nebenleistungen gehören-- muss grundsätzlich festgesetzt, fällig und vollstreckbar sein (Loose in Tipke/Kruse, § 191 AO Rz 26; Boeker in HHSp, § 191 AO Rz 176). Allerdings werden Säumniszuschläge nicht festgesetzt, sie entstehen kraft Gesetzes (Klein/Rüsken, AO, 15. Aufl., § 240 Rz 11, 41 f.; Senatsurteil vom 18.04.2006 - VII R 77/04, BFHE 212, 29, BStBl II 2006, 578, unter II.2.a). Bei Streitigkeiten über die Rechtmäßigkeit der Erhebung von Säumniszuschlägen muss deshalb ein Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 AO ergehen (Senatsurteil in BFHE 212, 29, BStBl II 2006, 578, unter II.1.).
- 62** Nach den bisherigen Feststellungen des FG ist jedoch nicht klar, ob und in welchem Umfang vollstreckbare Schuldtitel vorliegen und die ihnen zugrunde liegenden Forderungen fällig sind, denn das FG hat ohne weitere Ausführungen in den Entscheidungsgründen angenommen, dass die festgesetzten Steuerbeträge den Anfechtungsanspruch tragen. Der insgesamt geltend gemachte Anfechtungsanspruch der Klägerin beläuft sich jedoch auf 257.612,19 € (76.412,19 €, 148.000 €, 13.500 € und 19.700 €), wohingegen die rückständigen Steuern im Duldungsbescheid vom 27.11.2009 mit 215.270,98 € und im Duldungsbescheid vom 05.12.2013 noch mit 212.820,98 € (jeweils ohne Nebenleistungen) angegeben waren. Die Klägerin hatte im erstinstanzlichen Verfahren keine weiteren vollstreckbaren Schuldtitel angeführt, sondern allein auf die beiden Duldungsbescheide Bezug genommen.
- 63** Das FG hat nicht ermittelt, ob dem FA möglicherweise weitere Steueransprüche gegen den Insolvenzschuldner zustanden, welche den Anforderungen des § 2 AnfG entsprechen. Weil alle Voraussetzungen des § 2 AnfG gemäß allgemeinen prozessualen Regeln im Zeitpunkt der letzten mündlichen Verhandlung in der Tatsacheninstanz des Anfechtungsprozesses vorliegen müssen (MüKoAnfG/Kirchhof, 1. Aufl. 2012, AnfG § 2 Rz 10), wird das FG im zweiten Rechtsgang diese Voraussetzungen prüfen müssen. Möglicherweise wird die Klägerin auch weitere vollstreckbare Schuldtitel anderer Gläubiger vorlegen können.
- 64** bb) Die Zwangsvollstreckung in das Vermögen des Insolvenzschuldners hat nach den Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) nicht zu einer vollständigen Befriedigung des FA i.S. von § 2 AnfG geführt.
- 65** cc) Das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Insolvenzschuldners wurde erst am 28.02.2014 eröffnet, das FA hatte jedoch bereits mit Duldungsbescheid vom 27.11.2009 die beiden Nachträge vom 02.01.2006 und vom 04.03.2007 --also gemäß § 1 AnfG außerhalb des Insolvenzverfahrens-- angefochten.
- 66** dd) Die dem Insolvenzschuldner am ...04.2020 erteilte Restschuldbefreiung steht einem Anfechtungsanspruch nicht entgegen. Nach der Rechtsprechung des BGH kann sich der Anfechtungsgegner nicht auf die dem Schuldner gewährte Restschuldbefreiung berufen (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, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2018, 2322, Rz 8). Zwar ist er grundsätzlich berechtigt, in den Grenzen des § 767 ZPO Einwände gegen den Bestand des titulierten Anspruchs zu erheben. Die Restschuldbefreiung schützt jedoch zunächst allein den Schuldner, dessen Vermögen im Rahmen des Insolvenzverfahrens vollständig zugunsten der Gläubiger verwertet worden ist. Gegenstand einer Gläubigeranfechtung nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens ist ehemaliges Vermögen des Schuldners, welches zur Insolvenzmasse gehört hätte und zugunsten aller Insolvenzgläubiger hätte verwertet werden müssen. Der Anfechtungsgegner verdient in einem solchen Fall --das Vorliegen der tatsächlichen Voraussetzungen eines Anfechtungstatbestandes unterstellt-- keinen Schutz. Die Interessen des Schuldners werden durch die Gläubigeranfechtung nicht beeinträchtigt, weil etwaige Folgeansprüche des Anfechtungsgegners, die sich gemäß § 12 AnfG ausschließlich gegen den Schuldner richten, der Restschuldbefreiung unterfallen.

- 67** b) Ob eine anfechtbare Rechtshandlung i.S. von § 1 Abs. 1 AnfG vorliegt, lässt sich aufgrund der bisherigen Feststellungen des FG nicht beurteilen. Der Schluss des FG, der Insolvenzschnldner habe an seinen Sohn eine unentgeltliche Leistung i.S. von § 4 Abs. 1 AnfG erbracht, soweit er auf die vertraglich vereinbarten Versorgungsleistungen teilweise verzichtet hat, ohne hierzu verpflichtet gewesen zu sein und ohne hierfür eine Gegenleistung erhalten zu haben, ist nicht ohne Verfahrensfehler zustande gekommen. Das FG hat seine Aufklärungspflicht verletzt, indem es weder den Insolvenzschnldner als Zeugen gehört noch dessen eidesstattliche Versicherung berücksichtigt hat.
- 68** aa) Unter einer Leistung in diesem Sinne ist jede Rechtshandlung zu verstehen, die dazu dient, einen zugriffsfähigen Gegenstand aus dem Vermögen des Schnldners zu entfernen (BGH-Urteile vom 15.09.2016 - IX ZR 250/15, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht --NJW-RR-- 2017, 427, Rz 11, und vom 19.07.2018 - IX ZR 296/17, NJW 2018, 3018, Rz 7, jeweils zu § 134 InsO).
- 69** Die in den beiden Nachträgen vereinbarten Anpassungen der Versorgungsleistungen sind wegen der damit verbundenen Vermögensminderung als Leistung einzustufen. Der Fall ist nicht anders zu behandeln als die Abtretung einer bereits bestehenden Forderung, auch wenn es sich um zukünftige Forderungen des Insolvenzschnldners handelt.
- 70** bb) Eine Leistung erfolgt unentgeltlich, wenn der Erwerb des Empfängers in seiner Endgültigkeit vereinbarungsgemäß nicht von einer ausgleichenden Zuwendung abhängt (MüKoAnfG/Kirchhof, a.a.O., AnfG § 4 Rz 20). Der Begriff entspricht der unentgeltlichen Leistung in § 134 InsO, weshalb auf die hierzu ergangene Rechtsprechung zurückgegriffen werden kann. Maßgeblicher Zeitpunkt für die Beurteilung der Unentgeltlichkeit ist der Zeitpunkt der Vollendung des Rechtserwerbs (BGH-Urteil vom 26.01.2012 - IX ZR 99/11, NJW-RR 2012, 809, Rz 18; Senatsbeschluss vom 12.12.2014 - VII B 112/14, BFH/NV 2015, 465, Rz 10).
- 71** Das FG hat verfahrensfehlerhaft einen Anspruch des Beklagten auf Reduzierung der Versorgungsleistungen abgelehnt. Die Feststellungen tragen dieses Ergebnis nicht.
- 72** Nach dem Versorgungsvertrag vom 23.10.2004 hängt die Abänderbarkeit der monatlichen Versorgungsleistungen von der Entwicklung des "Jahresertrags" ab. Erst bei einer Änderung des Jahresertrags um mehr als 30 v.H. ist eine Abänderung der Versorgungsleistungen vertraglich vorgesehen.
- 73** aaa) Das FG hat den Begriff "Jahresertrag" unter Zugrundelegung der übrigen vertraglichen Klauseln als Jahresnettokaltmiete ausgelegt.
- 74** An die Auslegung eines Vertrages durch die Vorinstanz ist das Revisionsgericht gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden, wenn sie den Grundsätzen der §§ 133, 157 BGB entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt. Dementsprechend hat das Revisionsgericht zu prüfen, ob das FG die gesetzlichen Auslegungsregeln sowie die Denkgesetze und Erfahrungssätze beachtet und die für die Vertragsauslegung bedeutsamen Begleitumstände erforscht und rechtlich zutreffend gewürdigt hat (vgl. BFH-Urteile vom 06.06.2013 - IV R 28/10, BFH/NV 2013, 1810; vom 17.05.2017 - II R 35/15, BFHE 258, 95, BStBl II 2017, 966; vom 29.11.2017 - I R 7/16, BFHE 260, 334, BStBl II 2019, 738, Rz 30).
- 75** bbb) Diesen Anforderungen entspricht die Vorgehensweise des FG nicht; die vom FG vorgenommene Sachaufklärung war erkennbar unzureichend.
- 76** (1) Nach den Umständen des Streitfalls wäre das FG verpflichtet gewesen, den Insolvenzschnldner als Zeugen zu hören.
- 77** Nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO erforscht das Gericht den Sachverhalt von Amts wegen. Das Gericht ist dabei an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten nicht gebunden (§ 76 Abs. 1 Satz 5 FGO). Das gilt aber nur dahingehend, dass das Gericht auch Beweise erheben kann, die von den Beteiligten nicht angeboten worden sind (BFH-Urteil vom 22.04.1988 - III R 59/83, BFH/NV 1989, 38). Von den Verfahrensbeteiligten angebotene Beweise muss das FG grundsätzlich erheben, wenn es einen Verfahrensmangel vermeiden will (vgl. BFH-Beschluss vom 21.12.2005 - I B 249/04, BFH/NV 2006, 780). Auf die beantragte Beweiserhebung kann es im Regelfall nur verzichten, wenn das Beweismittel für die zu treffende Entscheidung unerheblich ist, wenn die in Frage stehende Tatsache zugunsten des Beweisführenden als wahr unterstellt werden kann, wenn das Beweismittel unerreichbar ist oder wenn das Beweismittel unzulässig oder absolut untauglich ist (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 01.02.2007 - VI B 118/04, BFHE 216, 409, BStBl II 2007, 538, unter 2.b, m.w.N.).

- 78** Das FG hat den Insolvenzschuldner zur mündlichen Verhandlung geladen, zu der dieser jedoch aus gesundheitlichen Gründen nicht erschienen ist. Weder aus dem Sitzungsprotokoll noch aus den Urteilsgründen ergibt sich, warum das FG nunmehr davon ausging, auf diesen Zeugen verzichten zu können. Das FG hat sich an keiner Stelle seines Urteils mit dem angebotenen Zeugenbeweis befasst. Die oben dargestellten Ausnahmefälle liegen nicht vor. Weder hat das FG die vom Beklagten behauptete Tatsache als wahr unterstellt noch war der Zeuge unerreichbar oder das Beweismittel absolut untauglich.
- 79** Zwar ist eine solche Verletzung der Sachaufklärungspflicht ein verzichtbarer Verfahrensmangel (§ 155 FGO i.V.m. § 295 ZPO), bei dem das Rügerecht nicht nur durch eine ausdrückliche oder konkludente Verzichtserklärung gegenüber dem FG verloren geht, sondern auch durch das bloße Unterlassen einer rechtzeitigen Rüge. Aus dem Protokoll der mündlichen Verhandlung vor dem FG ergibt sich nicht, dass der fachkundig vertretene Beklagte gerügt hätte, dass der Insolvenzschuldner nicht vernommen worden ist. Ein Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht liegt aber trotz unterlassener Rüge vor, wenn das FG eine konkrete Möglichkeit, den von seinem Rechtsstandpunkt aus entscheidungserheblichen Sachverhalt aufzuklären, nicht genutzt hat, obwohl sich ihm die Notwendigkeit der weiteren Aufklärung auch ohne Antrag nach Lage der Akten und dem Ergebnis der Verhandlung hätte aufdrängen müssen (vgl. u.a. BFH-Beschlüsse vom 17.03.2010 - X B 95/09, BFH/NV 2010, 1827, Rz 14, und vom 03.04.2007 - I B 151, 152/06, BFH/NV 2007, 1671). So lag der Fall hier. Nach Ansicht des Senats hätte das FG insbesondere aufklären müssen, was die Vertragsparteien unter dem Begriff "Jahresertrag" verstanden hatten. Dazu hätte es nahegelegen, den Insolvenzschuldner als Vertragspartei anzuhören, wie von dem Beklagten schriftsätzlich beantragt.
- 80** (2) Das FG hätte zudem Widersprüchlichkeiten aufklären müssen, die sich aus den Akten ergaben. Denn der Beklagte hat einerseits selbst vorgetragen, Geschäftsgrundlage des Versorgungsvertrags sei gewesen, dass er die damals vorhandenen Mieteinnahmen in Höhe von 108.000 € zu einer Hälfte an den Insolvenzschuldner gezahlt habe. Andererseits ergibt sich aus der eidesstattlichen Versicherung des Insolvenzschuldners, dass es auf die Mieteinnahmen unter Abzug der Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten, Betriebskosten und Finanzierungskosten hätte ankommen sollen. Diese eidesstattliche Versicherung hat das FG in seinem Urteil ebenfalls an keiner Stelle erwähnt. Es hat damit gegen den klaren Inhalt der Akten verstoßen (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 81** (3) Das FG wird im zweiten Rechtsgang den Sachverhalt umfassend aufklären und auf dieser Grundlage den Versorgungsvertrag vom 23.10.2004 auslegen müssen. Dabei ist für die Feststellung der Unentgeltlichkeit jeweils auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Nachtrags abzustellen.
- 82** ccc) Für die Frage der Entgeltlichkeit kommt es im Übrigen ausschließlich auf den Versorgungsvertrag an; davon zu trennen ist der notarielle Grundstückskaufvertrag vom 27.10.2004. Weil dieser Grundstückskaufvertrag den Versorgungsvertrag nicht erwähnt, kann dieser auch nicht Bestandteil des vereinbarten Kaufpreises sein. Zudem ist die Versorgungszusage nicht an den Wert des Grundstücks gekoppelt, sondern ausweislich des Wortlauts an den Ertrag, ungeachtet der im zweiten Rechtsgang zu klärenden Frage, ob es sich hierbei um den Brutto- oder den Nettoertrag handeln soll. Deshalb ist es dem FG auch verwehrt, den Versorgungsvertrag im Lichte des Grundstückskaufvertrags auszulegen.
- 83** c) Die erforderliche objektive Gläubigerbenachteiligung liegt im Streitfall vor. Eine solche ist isoliert mit Bezug auf die Minderung des Aktivvermögens oder die Vermehrung der Passiva des Schuldners zu beurteilen. Eine Vorteilsausgleichung findet dabei grundsätzlich nicht statt; zu berücksichtigen sind lediglich solche Folgen, die an die angefochtene Rechtshandlung selbst anknüpfen (Senatsurteil vom 25.04.2017 - VII R 31/15, BFH/NV 2017, 1297, Rz 12, m.w.N.).
- 84** Durch den teilweisen Verzicht auf die Versorgungsleistungen sind die Gläubiger des Insolvenzschuldners benachteiligt, weil diesem monatlich weniger Mittel zur Verfügung standen. Denn die Gläubiger werden auch durch die (teilweise) Aufgabe betagter (§ 163 BGB) Ansprüche --wie vorliegend-- benachteiligt (MüKoAnfG/Kirchhof, a.a.O., AnfG § 1 Rz 73).
- 85** Anders als der Beklagte meint, kommt es im Falle der Anfechtung einer unentgeltlichen Zuwendung i.S. des § 4 AnfG nicht darauf an, ob er als Anfechtungsgegner selbst Kenntnis von dieser Gläubigerbenachteiligung hatte. Denn § 4 AnfG stellt nicht auf die subjektive Vorwerfbarkeit ab (MüKoAnfG/Kirchhof, a.a.O., AnfG § 4 Rz 1).
- 86** d) Die Anfechtung durch das FA ist innerhalb der nach § 4 Abs. 1 AnfG maßgebenden Frist von vier Jahren seit der Leistung erfolgt.

- 87** Bereits mit dem ersten Duldungsbescheid vom 27.11.2009 hat das FA beide Nachträge angefochten. Damit war die Frist gewahrt, weil zu diesem Zeitpunkt fast drei Jahre und elf Monate seit dem ersten Nachtrag und fast zwei Jahre und neun Monate seit dem zweiten Nachtrag vergangen waren. Auf den Abschluss des Versorgungsvertrags vom 23.10.2004 kommt es dagegen nicht an. In diesem Versorgungsvertrag waren lediglich die Voraussetzungen für die spätere Vertragsanpassung festgelegt worden. Entscheidend ist jedoch die Umsetzung dieser Vorgaben durch die späteren Vertragsanpassungen; denn nach § 8 Abs. 1 AnfG gilt eine Rechtshandlung als in dem Zeitpunkt vorgenommen, in dem ihre rechtlichen Wirkungen eintreten.
- 88** e) Für das weitere Verfahren weist der Senat --ohne die Bindungswirkung nach § 126 Abs. 5 FGO-- auf die folgenden Punkte hin: Sollte das FG im zweiten Rechtsgang Anfechtungsansprüche der Klägerin gegen den Beklagten dem Grunde nach bejahen, so wären diese nach den bisherigen Feststellungen des FG weder verjährt noch verwirkt oder wegen Verstoß gegen Treu und Glauben (§ 242 BGB) ausgeschlossen.
- 89** aa) Trotz entsprechender Rüge des Beklagten hat das FG die Verjährung der Anfechtungsansprüche nicht geprüft. Eine solche Verjährung ist allerdings auch nicht eingetreten.
- 90** Für die Aufnahme des Verfahrens gelten nach § 17 Abs. 2 AnfG i.V.m. § 146 Abs. 1 InsO die allgemeinen Verjährungsregeln des BGB. Die regelmäßige Verjährungsfrist beträgt drei Jahre (§ 195 BGB) und beginnt mit dem Schluss des Jahres, in dem der Anspruch entstanden und der Gläubiger --in diesem Fall die Insolvenzverwalterin-- Kenntnis erlangt hat oder ohne grobe Fahrlässigkeit hätte erlangen müssen. Wenn man von der frühestmöglichen Kenntnis mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens und Bestellung als Insolvenzverwalter am ...2014 oder sogar von der Beauftragung mit der Gutachtenerstellung am 07.01.2014 ausginge, wäre mithin die Frist bei Aufnahme am 27.10.2017 noch gewahrt gewesen. Im Übrigen hätte der Antrag auf PKH die Verjährung gehemmt (§ 204 Abs. 1 Nr. 14 BGB).
- 91** bb) Eine Verwirkung als Ausprägung des Grundsatzes von Treu und Glauben setzt voraus, dass sich der Verpflichtete nach dem gesamten Verhalten des Berechtigten darauf verlassen durfte und verlassen hat, dass dieser das Recht in Zukunft nicht geltend machen werde (BFH-Urteil vom 09.07.2019 - X R 35/17, BFHE 264, 421, BStBl II 2019, 668, Rz 30 ff.). Der Zeitablauf allein (Zeitmoment) reicht für die Annahme der Verwirkung grundsätzlich nicht aus. Hinzukommen muss ein Verhalten des Berechtigten, aus dem der Verpflichtete bei objektiver Beurteilung den Schluss ziehen darf, dass er nicht mehr in Anspruch genommen werden soll (Umstandsmoment). Schließlich muss der Verpflichtete auch tatsächlich auf die Nichtgeltendmachung des Anspruchs vertraut und sich entsprechend eingerichtet haben (vgl. BFH-Urteil vom 14.10.2003 - VIII R 56/01, BFHE 203, 472, BStBl II 2004, 123, unter II.3.b aa, m.w.N.).
- 92** Nach diesen Maßstäben wäre im Streitfall keine Verwirkung eingetreten. Das Gespräch mit der Klägerin am 24.01.2014 fand zu einem Zeitpunkt statt, zu dem diese noch nicht als Insolvenzverwalterin bestellt, sondern lediglich als Sachverständige für das Insolvenzgericht tätig war. Aus objektiver Sicht konnte der Beklagte somit nicht den Schluss ziehen, dass die Klägerin in irgendeiner Weise befugt gewesen wäre, über Anfechtungsansprüche zu verfügen. Es fehlt mindestens am sog. Umstandsmoment. Jedenfalls aber hat der Beklagte nicht substantiiert vorgetragen, dass und in welcher Weise er auf die Nichtgeltendmachung des Anspruchs vertraut habe.
- 93** cc) Darüber hinaus käme ein allgemeiner Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben nicht in Betracht. Allein der Zeitablauf zwischen dem ersten Gespräch am 24.01.2014 und der Aufnahme des Rechtsstreits durch die Klägerin am 27.10.2017 reicht nicht aus, um eine Treuwidrigkeit anzunehmen.
- 94** dd) Das FG hat nicht festgestellt, dass die Klägerin auf eventuelle Anfechtungsansprüche verzichtet hat. Zutreffend hat das FG darauf hingewiesen, dass ein solcher Verzicht in dem Insolvenzgutachten bereits deshalb nicht ausgesprochen worden sein konnte, weil die Klägerin im Zeitpunkt der Erstellung noch nicht als Insolvenzverwalterin mit den entsprechenden Rechten und Pflichten bestellt worden war.
- 95** ff) Das FG hat zutreffend angenommen, dass der Beklagte nach § 11 Abs. 1 und 2 AnfG verpflichtet ist, dem Gläubiger zur Verfügung zu stellen, was durch die anfechtbare Rechtshandlung aus dem Vermögen des Schuldners veräußert, weggegeben oder aufgegeben worden ist. Dabei handelt es sich um den Minderbetrag der Versorgungsleistungen.
- 96** aa) Hinsichtlich der konkreten Höhe des Mindestbetrags ist das FG allerdings fehlerhaft und ohne weitere Ausführungen von dem Klageantrag der Klägerin ausgegangen.

- 97** Tatsächlich entsprechen die in dem Antrag genannten Beträge nur insoweit den vertraglichen Minderleistungen, als der erste Duldungsbescheid vom 27.11.2009 (Januar 2006 bis November 2009 76.412,19 €) betroffen ist. Für den Zeitraum Dezember 2009 bis November 2013 bezieht sich der Klageantrag auf den im zweiten Duldungsbescheid vom 05.12.2013 enthaltenen Betrag in Höhe von 148.000 €. Allerdings betrug die Minderleistung nach dem zweiten Nachtrag tatsächlich 148.800 € (48 Monate x 3.100 €). Für den Zeitraum Januar bis März 2014 (Klageantrag 2) hat das FG --wieder ohne jede Begründung-- eine Minderleistung von 4.500 € monatlich angenommen. Danach müsste der Insolvenzschuldner gar nichts erhalten haben, was keinesfalls den vertraglichen Vereinbarungen entsprechen kann. Schließlich ist das FG für den Zeitraum April bis Oktober 2014 von einer monatlichen Minderleistung in Höhe von 2.814,29 € ausgegangen. Auch hierfür fehlten jeder Vortrag der Klägerin wie auch Ausführungen des FG, warum es von einem Betrag ausgeht, der geringer ist als die vereinbarte Reduzierung von 3.100 € (ursprüngliche monatliche Leistung: 4.500 €; neue vereinbarte Leistung gemäß zweitem Nachtrag: 1.400 €).
- 98** Das FG und die Klägerin werden im zweiten Rechtsgang Gelegenheit haben, diese Unstimmigkeiten aufzuklären.
- 99** bb) Der Beklagte trägt sodann die Darlegungs- und Beweislast für eine etwaige Entreicherung (vgl. BGH-Versäumnisurteil vom 17.12.2009 - IX ZR 16/09, NJW-RR 2010, 1146, unter II.2.c bb, zu § 143 Abs. 2 Satz 1 InsO). Seine Ausführungen hierzu waren --wovon auch das FG ausging-- nicht substantiiert. Er hat dazu lediglich vorgetragen, er habe den Insolvenzschuldner durch die Übernahme der Immobilie von ganz erheblichen Kosten der Instandhaltung befreit. Diese Kosten hätten sich in den Jahren ab 2005 zu seinen finanziellen Lasten konkretisiert.
- 100** cc) Im zweiten Rechtsgang wird das FG bei der Prüfung einer etwaigen Entreicherung zu berücksichtigen haben, dass der Empfänger einer Leistung regelmäßig noch bereichert ist, soweit er notwendige Ausgaben aus eigenem Vermögen erspart hat. Nur bei beengten wirtschaftlichen Verhältnissen liegt die Annahme nahe, dass eigene finanzielle Mittel nicht erspart wurden (MüKoAnfG/Kirchhof, a.a.O., AnfG § 11 Rz 140).
- 101** g) Schließlich hat das FG eine fehlerhafte Zinsberechnung durchgeführt und wird auch dies ggf. im zweiten Rechtsgang zu korrigieren haben. Der Ausspruch im Tenor widerspricht zudem bezüglich des Klageantrags zu 1. der Begründung in den Entscheidungsgründen.
- 102** aa) Ein Zinsanspruch ergäbe sich im Streitfall aus § 11 Abs. 1 Satz 3 AnfG i.V.m. §§ 286, 288 Abs. 1 BGB. Das FG hatte ausweislich des Tenors Zinsen ab 02.12.2009 und ab 09.12.2013 zugesprochen, dem auf die Bekanntgabe der beiden Duldungsbescheide vom 27.11.2009 und vom 05.12.2013 --unter Berücksichtigung der Drei-Tages-Fiktion nach § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO-- jeweils folgenden Tag. In den Entscheidungsgründen knüpft das FG den Zinslauf dagegen an die Übersendung des PKH-Antrags der Klägerin an die Prozessbevollmächtigten des Beklagten am 16.01.2015 an. Richtigerweise muss es auf den Inhalt der Duldungsbescheide ankommen. Danach konnte der Beklagte die Vollstreckung dadurch abwenden, dass er bis zum 05.01.2010 bzw. 13.01.2014 den jeweiligen Betrag an das FA zahlte. Als frühestmöglicher Zinsbeginn kämen somit der 06.01.2010 bzw. der 14.01.2014 in Betracht. Dabei kann der Senat dahinstehen lassen, ob die Zinsen nach § 286 BGB (Schuldnerverzug) oder nach § 291 BGB (Prozesszinsen) geschuldet würden. Denn der Erlass eines Duldungsbescheids durch die Finanzbehörde nach § 191 Abs. 1 AO steht der gerichtlichen Geltendmachung gleich (§ 191 Abs. 1 Satz 2 AO).
- 103** bb) Bezüglich der Klageanträge zu 2. und 3. hat das FG dagegen zutreffend angenommen, dass der Zugang des PKH-Antrags an den Beklagten einer Mahnung gemäß § 286 Abs. 1 BGB gleichsteht (vgl. BGH-Urteil vom 15.11.1989 - IVb ZR 3/89, NJW-RR 1990, 323, unter II.1.; BGH-Beschluss vom 28.05.2008 - XII ZB 34/05, NJW 2008, 2710, Rz 25; Erman/Hager, BGB, 16. Aufl., § 286 Rz 37).
- 104** Das FG wird im zweiten Rechtsgang auch zu berücksichtigen haben, dass Verzug nicht für höhere Beträge eintreten kann, als sie in der Mahnung bzw. dieser gleichgestellten Übersendung des PKH-Antrags gefordert werden (vgl. BGH-Urteil in NJW-RR 1990, 323, unter II.1.). Unter Umständen beginnt somit der Zinslauf für darüber hinausgehende Beträge später.
- 105** 3. Der Antrag des Beklagten, die Akte des LG D --betreffend die Anfechtungsansprüche für den Zeitraum November 2014 bis Oktober 2016-- beizuziehen, war abzulehnen. Unter keinem rechtlichen Gesichtspunkt konnte der Inhalt dieser Akte für die Entscheidung des Senats erheblich sein.
- 106** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.