

Sachgebiet:

BVerwGE: ja

Fachpresse: ja

Sonstiges Abgabenrecht

Rechtsquelle/n:

AO	§ 191 Abs. 1 Satz 2
AnfG	§§ 1, 2, 4, 9, 11, 13
RsprEinhG	§ 2 Abs. 1

Titelzeile:

Kein Wahlrecht zwischen einer Klage nach dem Anfechtungsgesetz und einem Duldungsbescheid wegen Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis außerhalb des Insolvenzverfahrens

Stichworte:

Gewerbsteuer; Duldungsbescheid; Anfechtungsanspruch; Vorlegungsverfahren; Finanzbehörde; Steuerschuldverhältnis; Einrede; Auslegung; Wahlrecht; Wortlaut; einredeweise Geltendmachung; lex specialis; lex posterior; Anfechtungsfrist; Übergangsregelung; Vertrauensschutz; hoheitliche Geltendmachung; Rechtsweg; negative Feststellungsklage; historische Auslegung; Entstehungsgeschichte; Gesetzgebungsmaterialien; Rechtsklarheit; Vorlage an den Gemeinsamen Senat.

Leitsätze:

1. Eine Klage ist kraft Gesetzes unstatthaft, wenn das zugrunde liegende materielle Recht die Behörde zum Erlass eines Verwaltungsaktes verpflichtet (vgl. BVerwG, Urteil vom 28. September 1979 - 7 C 22.78 - BVerwGE 58, 316 <318>).

2. Dem Steuergläubiger steht nach § 191 Abs. 1 Satz 2 AO zur Anfechtung wegen Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis außerhalb des Insolvenzverfahrens kein Wahlrecht zwischen einer Klage nach §§ 11, 13 AnfG und einem Duldungsbescheid zu. Vielmehr hat die Anfechtung zwingend durch Duldungsbescheid zu erfolgen, soweit sie nicht im Wege der Einrede nach § 9 AnfG geltend zu machen ist (wie BGH, Beschlüsse vom 27. Juli 2006 - IX ZB 141/05 - ZIP 2006, 1603 und vom 21. September 2006 - IX ZB 187/05 - FamRZ 2006, 1836; a.A. BFH, Beschluss vom 1. Dezember 2005 - VII B 95/05 - BFH/NV 2006, 701).

Urteil des 9. Senats vom 25. Januar 2017 - BVerwG 9 C 30.15



- I. VG Bayreuth vom 11. Februar 2015  
Az: VG B 4 K 13.349
- II. VGH München vom 18. September 2015  
Az: VGH 4 BV 15.643



# **BUNDESVERWALTUNGSGERICHT**

## **IM NAMEN DES VOLKES**

### **URTEIL**

BVerwG 9 C 30.15  
VGH 4 BV 15.643

Verkündet  
am 25. Januar 2017

...  
Justizobersekretärin  
als Urkundsbeamtin der Geschäftsstelle

In der Verwaltungsstreitsache

hat der 9. Senat des Bundesverwaltungsgerichts  
auf die mündliche Verhandlung vom 25. Januar 2017  
durch den Vorsitzenden Richter am Bundesverwaltungsgericht Dr. Bier,  
den Richter am Bundesverwaltungsgericht Prof. Dr. Korbmacher,  
die Richterin am Bundesverwaltungsgericht Dr. Bick und  
die Richter am Bundesverwaltungsgericht Dr. Martini und Dr. Dieterich

für Recht erkannt:

Das Urteil des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofs vom  
18. September 2015 wird geändert. Die Berufung des Klä-  
gers gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts Bayreuth  
vom 11. Februar 2015 wird zurückgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Berufungs- und des Revi-  
sionsverfahrens.

#### G r ü n d e :

##### I

- 1 Der Rechtsstreit betrifft die Frage, ob für Ansprüche aus dem Steuerschuldver-  
hältnis außerhalb des Insolvenzverfahrens ein Wahlrecht zwischen Klage und  
Duldungsbescheid besteht.

- 2 Der Kläger nimmt den Beklagten im Klagewege nach dem Anfechtungsgesetz auf Duldung der Zwangsvollstreckung in drei in dessen Eigentum stehende Geschäftsgrundstücke in Anspruch. Der Klage liegen Gewerbesteuerforderungen gegen die Mutter des Beklagten (im Folgenden Schuldnerin) zugrunde. Der Anspruch des Klägers gegen die Schuldnerin beläuft sich auf 55 955,63 €, wobei sich die Forderung aus rückständigen Gewerbesteuerforderungen, Säumnis- und Verspätungszuschlägen, verschiedenen Gebühren und Nachzahlungszinsen zusammensetzt.
- 3 Die Schuldnerin betrieb auf den früher ihr gehörenden Geschäftsgrundstücken einen gewerblichen Handel. Mit Prüfungsanordnung vom 13. November 2008 ordnete das Finanzamt L. eine Betriebsprüfung für die Jahre 2003 bis 2005 an; am 25. November 2008 wurde der Prüfungszeitraum auf die Jahre ab 2000 erweitert. Noch während der laufenden Betriebsprüfung übertrug die Schuldnerin mit notariellem Überlassungsvertrag vom 19. Februar 2009 die Grundstücke ihrem Sohn - dem Beklagten - unentgeltlich als Schenkung. Nachdem der Kläger der Schuldnerin im Februar 2010 die Einleitung eines Gewerbeuntersagungsverfahrens angedroht hatte, meldete die Schuldnerin ihr Gewerbe im März 2010 ab. Es wird seither unter anderem vom Beklagten weiterbetrieben.
- 4 Nachdem mehrere Vollstreckungsversuche des Klägers gegenüber der Schuldnerin erfolglos geblieben waren und die Schuldnerin die eidesstattliche Versicherung abgegeben hatte, erhob der Kläger gegen den Beklagten beim Landgericht C. Klage nach § 4 Abs. 1 AnfG wegen Gläubigerbenachteiligung und begehrte die Duldung der Zwangsvollstreckung in die Geschäftsgrundstücke. Das Landgericht erklärte den Rechtsweg zu den ordentlichen Gerichten für zulässig. Auf die sofortige Beschwerde des Beklagten änderte das Oberlandesgericht B. den Beschluss des Landgerichts ab und verwies den Rechtsstreit an das örtlich zuständige Verwaltungsgericht. Zur Begründung führte es aus: Die Anfechtung wegen Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis im Anwendungsbereich des Anfechtungsgesetzes könne ausschließlich durch Duldungsbescheid erfolgen. Eine Klage auf Duldung der Zwangsvollstreckung vor den ordentlichen Gerichten sei ausgeschlossen.

5 Das Verwaltungsgericht hat die Klage mit Urteil vom 11. Februar 2015 abgewiesen. Der Klage fehle das Rechtsschutzbedürfnis, da der Kläger zum Erlass eines Duldungsbescheides aus § 191 Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1 AO verpflichtet sei. Dafür spreche der eindeutige Wortlaut der abgabenrechtlichen Norm. Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus der Entstehungsgeschichte der Vorschrift. Der Verwaltungsgerichtshof hat auf die Berufung des Klägers den Beklagten antragsgemäß zur Duldung der Zwangsvollstreckung verurteilt. Die Klage sei zulässig. Ihr fehle weder das Rechtsschutzbedürfnis noch sei sie kraft Gesetzes unstatthaft. Die Finanzbehörden hätten zur Durchsetzung ihrer Anfechtungsansprüche ein Wahlrecht; sie könnten auf das Instrument eines Duldungsbescheids zurückgreifen oder eine Klage nach dem Anfechtungsgesetz gegen den Dritten erheben.

6 Dagegen wendet sich der Beklagte mit seiner vom Berufungsgericht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassenen Revision. Der Wortlaut des § 191 Abs. 1 Satz 2 AO eröffne kein Wahlrecht. Die Regelung sei gegenüber dem Anfechtungsgesetz spezieller. Dem Kläger fehle das Rechtsschutzbedürfnis für eine Klage, da er sein Rechtsschutzziel genauso effektiv auf einfacherem Weg erreichen könne; insbesondere könne er auch mit einem abgabenrechtlichen Duldungsbescheid eine verjährungshemmende Wirkung erzielen. Zudem sei die Geltendmachung des Anfechtungsanspruchs durch Klage für den Bürger unter Kostengesichtspunkten belastender.

7 Der Beklagte beantragt,

das Urteil des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofs vom 18. September 2015 zu ändern und die Berufung des Klägers gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts Bayreuth vom 11. Februar 2015 zurückzuweisen.

8 Der Kläger beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

9 Er verteidigt das Berufungsurteil.

- 10 Die Landesanwaltschaft Bayern und der Vertreter des Bundesinteresses beteiligen sich am Verfahren. Sie teilen die Rechtsauffassung des Berufungsgerichts.

II

- 11 Die Revision ist zulässig und begründet. Das angefochtene Urteil beruht auf der Verletzung von Bundesrecht (§ 137 Abs. 1 Nr. 1 VwGO). Entgegen der Auffassung des Verwaltungsgerichtshofs ist die auf §§ 1, 2, 4, 7, 11 und 13 AnfG gestützte Klage schon kraft Gesetzes unstatthaft.
- 12 Zwar kann eine Behörde nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts grundsätzlich auch dann eine Leistungsklage erheben, wenn sie den Anspruch durch Verwaltungsakt geltend machen könnte (stRspr, vgl. BVerwG, Urteil vom 23. Februar 2011 - 8 C 53.09 - BVerwGE 139, 87 Rn. 12 m.w.N.). Dies gilt aber dann nicht, wenn das zugrunde liegende materielle Recht die Behörde gerade zum Erlass eines Verwaltungsaktes verpflichtet (vgl. BVerwG, Urteile vom 25. Oktober 1967 - 4 C 19.67 - BVerwGE 28, 153 <155> und vom 28. September 1979 - 7 C 22.78 - BVerwGE 58, 316 <318>; ebenso VGH München, Beschluss vom 13. Januar 2011 - 22 ZB 09.1525 - DVBl. 2011, 426 <427> sowie Ehlers, in: Schoch/Schneider/Bier, VwGO, Stand Juni 2016, Vorbemerkung § 40 VwGO Rn. 85 m.w.N.). Dieser Fall liegt hier vor. Denn § 191 Abs. 1 Satz 2 AO, der für die hier streitige Gewerbesteuer als Realsteuer nach § 1 Abs. 2 Nr. 4, § 3 Abs. 2 AO entsprechend gilt, enthält ein solches Gebot zur hoheitlichen Durchsetzung des Anfechtungsanspruchs (1). Der Senat kann ohne Anrufung des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe entscheiden, da die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 RsprEinhG für die Einleitung eines Vorlegungsverfahrens nicht gegeben sind (2).
- 13 1. Dem Steuergläubiger steht nach § 191 Abs. 1 Satz 2 AO zur Anfechtung wegen Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis außerhalb des Insolvenzverfahrens kein Wahlrecht zwischen einer Klage nach §§ 7, 13 AnfG und einem Duldungsbescheid zu. Vielmehr hat die Anfechtung zwingend durch Duldungsbescheid zu erfolgen, soweit sie nicht im Wege der Einrede nach § 9 AnfG gel-

tend zu machen ist (ebenso BGH, Beschlüsse vom 27. Juli 2006 - IX ZB 141/05 - ZIP 2006, 1603 und vom 21. September 2006 - IX ZB 187/05 - FamRZ 2006, 1836; OLG Celle, Beschluss vom 6. August 2012 - 13 W 64/12 - juris Rn. 6; OLG Bamberg, Beschluss vom 25. März 2013 - 6 W 7/13 - n.v., S. 3; Huber, Anfechtungsgesetz, 11. Aufl. 2016, § 7 Rn. 24; a.A. BFH, Beschluss vom 1. Dezember 2005 - VII B 95/05 - BFH/NV 2006, 701).

- 14 Maßgebend für die Auslegung von Gesetzen ist der in der Norm zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, wie er sich aus dem Wortlaut der Vorschrift und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den sie hineingestellt ist. Der Erfassung des objektiven Willens des Gesetzgebers dienen die anerkannten Methoden der Gesetzesauslegung aus dem Wortlaut der Norm, der Systematik, ihrem Sinn und Zweck sowie aus den Gesetzesmaterialien und der Entstehungsgeschichte. Unter ihnen hat keine einen unbedingten Vorrang vor einer anderen. Sie schließen einander nicht aus, sondern ergänzen sich gegenseitig. Das gilt auch für die Heranziehung der Gesetzesmaterialien, soweit sie auf den objektiven Gesetzesinhalt schließen lassen. Ausgangspunkt der Auslegung ist der Wortlaut der Vorschrift (stRspr, vgl. etwa BVerfG, Beschluss vom 17. Mai 1960 - 2 BvL 11/59 - BVerfGE 11, 126 <130 f.> und Urteil vom 19. März 2013 - 2 BvR 2628/10, 2 BvR 2883/10, 2 BvR 2155/11 - BVerfGE 133, 168 Rn. 66; BVerwG, Urteil vom 19. Februar 2015 - 9 C 10.14 - BVerwGE 151, 255 Rn. 18). Nicht entscheidend ist dagegen die subjektive Vorstellung der am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Organe oder einzelner ihrer Mitglieder über die Bedeutung der Bestimmung. Der Entstehungsgeschichte einer Vorschrift kommt für deren Auslegung nur insofern Bedeutung zu, als sie die Richtigkeit einer nach den angegebenen Grundsätzen ermittelten Auslegung bestätigt oder Zweifel behebt, die auf dem angegebenen Weg allein nicht ausgeräumt werden können (BVerfG, Urteil vom 21. Mai 1952 - 2 BvH 2/52 - BVerfGE 1, 299 <312>; Kammerbeschluss vom 31. März 2016 - 2 BvR 1576/13 - NVwZ-RR 2016, 521 Rn. 63 m.w.N.).
- 15 Hiervon ausgehend ist ein Wahlrecht zwischen Duldungsbescheid und Klage zu verneinen. Für diese Auslegung sprechen der Wortlaut der Norm, die Gesetzssystematik sowie der Normzweck (a - c); demgegenüber lässt sich aus der



Entstehungsgeschichte kein klares Ergebnis ableiten, das die gefundene Auslegung maßgeblich beeinflussen könnte (d).

16 a) § 191 Abs. 1 AO lautet:

"Wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet (Haftungsschuldner), kann durch Haftungsbescheid, wer kraft Gesetzes verpflichtet ist, die Vollstreckung zu dulden, kann durch Duldungsbescheid in Anspruch genommen werden. Die Anfechtung wegen Ansprüchen aus dem Schuldverhältnis außerhalb des Insolvenzverfahrens erfolgt durch Duldungsbescheid, soweit sie nicht im Wege der Einrede nach § 9 des Anfechtungsgesetzes geltend zu machen ist; bei der Berechnung von Fristen nach den §§ 3 und 4 des Anfechtungsgesetzes steht der Erlass eines Duldungsbescheids der gerichtlichen Geltendmachung der Anfechtung nach § 7 Abs. 1 des Anfechtungsgesetzes gleich. Die Bescheide sind schriftlich zu erteilen."

17 Der Wortlaut des § 191 Abs. 1 Satz 2 AO spricht durch die apodiktische Formulierung "Die Anfechtung ... erfolgt durch Duldungsbescheid" für ein Gebot zur hoheitlichen Durchsetzung des Anfechtungsanspruchs. Denn die Formulierung "erfolgt durch" ist nach juristischem Sprachgebrauch gleichbedeutend mit "Die Anfechtung ... hat durch Duldungsbescheid zu erfolgen". Demgegenüber fehlen Anhaltspunkte für ein Wahlrecht: Die Klage auf Duldung der Zwangsvollstreckung vor den ordentlichen Gerichten wird in der Norm nicht genannt; ein Wahlrecht wird auch nicht durch die Wortfolge "kann ... erfolgen" angedeutet. Vielmehr ist die einzig erwähnte Ausnahme zum Duldungsbescheid die einredeweise Geltendmachung nach § 9 AnfG. Damit spricht der Wortlaut dafür, dass die Anfechtung - abgesehen von der Einrede - ausschließlich durch Erlass eines Duldungsbescheids vorgenommen werden kann.

18 b) Die Systematik des Gesetzes stützt dieses Auslegungsergebnis.

19 Der in Rede stehende § 191 Abs. 1 Satz 2 AO wurde durch das Gesetz zur Bereinigung von steuerlichen Vorschriften vom 22. Dezember 1999 (BGBl. I S. 2601) neu in den im Übrigen unverändert gelassenen § 191 Abs. 1 AO eingefügt. Er stellt sich damit als spezielleres Gesetz (lex specialis) und zugleich

als späteres Gesetz (lex posterior) einerseits gegenüber der allgemeinen Unterscheidung zwischen Haftungs- und Duldungsbescheiden in § 191 Abs. 1 Satz 1 AO und andererseits gegenüber den Anfechtungsregelungen in § 7 Abs. 1 und § 13 AnfG, die eine gerichtliche Geltendmachung des Anfechtungsrechts normieren, dar. Hinsichtlich der Berechnung von Fristen nach den §§ 3 und 4 AnfG steht der Erlass eines Duldungsbescheids der gerichtlichen Geltendmachung der Anfechtung nach § 7 Abs. 1 AnfG ausdrücklich gleich (§ 191 Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2 AO).

- 20 Für ein Wahlrecht spricht auch nicht die Übergangsvorschrift des Art. 97 § 11b Satz 1 EGAO. Zwar ist danach der mit dem benannten Bereinigungsgesetz vom 22. Dezember 1999 neu eingefügte § 191 Abs. 1 Satz 2 AO rückwirkend zum 1. Januar 1999 anzuwenden, ohne dass das Verhältnis zu bereits erhobenen Klagen nach §§ 7, 13 AnfG klargestellt wird. Wenn die hier auszulegende Norm ihrem Wortlaut entsprechend nur noch den Duldungsbescheid zulässt, könnte dies bedeuten, dass eine in der Zeit von Januar bis Dezember 1999 erhobene Klage rückwirkend unzulässig geworden ist. Dieser Umstand zwingt jedoch nicht zur Annahme eines Wahlrechts. Abgesehen davon, dass einer bloßen Übergangsvorschrift kein entscheidendes Gewicht für die Auslegung einer Hauptregelung zukommt, ließe sich der aufgezeigte Konflikt, sollte er tatsächlich entstanden sein, ohne Weiteres lösen, sei es dadurch, dass man die fristwahrende Wirkung einer während der Übergangszeit schon erhobenen Klage bejaht, sei es durch eine aus Gründen des Vertrauensschutzes gebotene teleologische Reduktion der Übergangsregelung bezüglich der in der Übergangsfrist anhängig gemachten Klagen.
- 21 c) Schließlich spricht auch der Normzweck des § 191 Abs. 1 Satz 2 AO für das gefundene Normverständnis.
- 22 Die Anfechtung ist ein einfaches und wirkungsvolles Mittel, um dem Gläubiger den Vollstreckungszugriff auf Gegenstände zu erhalten, die sein Schuldner in anfechtbarer Weise weggegeben hat. In der Regel wird die Anfechtung im Zivilrechtsweg mittels Klage geltend gemacht (§ 13 AnfG). Für den Sonderfall der Anfechtung wegen Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis regelt § 191

Abs. 1 Satz 2 AO - hiervon abweichend -, dass die Anfechtung durch Duldungsbescheid erfolgt. Der Gläubiger ist hier stets eine Finanzbehörde; dieser wird durch die Regelung die Befugnis zu hoheitlichem Handeln eingeräumt. Es liegt nahe, dass der Gesetzgeber damit zugleich die klageweise Geltendmachung ausschließen wollte, denn durch den Bescheid steht der Behörde bereits ein einfaches, schnelles und kostengünstiges Instrument zur Verfügung, um die Anfechtung geltend zu machen. Da der Duldungsbescheid der Klage hinsichtlich der Anfechtungsfristen ausdrücklich gleichgestellt wird (§ 191 Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2 AO), ist dieses Instrument auch ebenso effektiv wie eine Klage nach § 13 AnfG (vgl. Huber, Anfechtungsgesetz, 11. Aufl. 2016, § 7 Rn. 24). Für eine daneben bestehende Klagemöglichkeit, also ein Wahlrecht zwischen Duldungsbescheid und Klage, ist kein Bedürfnis erkennbar. Im Gegenteil: Ein Wahlrecht würde kaum lösbare Unklarheiten hinsichtlich des Rechtsweges schaffen, wenn der Anfechtungsgegner eine vorbeugende negative Feststellungsklage gegen eine drohende Anfechtung erhebt. Denn der Rechtsweg könnte nicht eindeutig bestimmt werden, wenn noch offen wäre, ob die Finanzbehörde von ihrer hoheitlichen Befugnis zum Erlass eines Duldungsbescheides Gebrauch machen will oder aber eine Klageerhebung beabsichtigt (vgl. BGH, Beschluss vom 27. Juli 2006 - IX ZB 141/05 - ZIP 2006, 1603 unter Hinweis auf BGH, Urteil vom 29. November 1990 - IX ZR 265/89 - NJW 1991, 1061).

- 23 d) Demgegenüber lässt sich aus der Entstehungsgeschichte des § 191 Abs. 1 Satz 2 AO kein klares Ergebnis ableiten. Aus den Gesetzesmaterialien lassen sich sowohl Argumente für die obenstehende Auslegung (aa) als auch solche dagegen, also für die Beibehaltung eines Wahlrechts anführen (bb). Angesichts dessen kann aus der historischen Auslegung nicht eindeutig auf den objektiven Gesetzesinhalt geschlossen werden (cc).
- 24 aa) Die nachfolgende Begründung aus den Gesetzgebungsmaterialien zu § 191 Abs. 1 Satz 2 AO (BT-Drs. 14/1514 S. 48) spricht dafür, dass der Gesetzgeber ausschließlich den Erlass eines Duldungsbescheids für die Finanzbehörden vorsehen wollte:

"Im Interesse der Rechtsklarheit, zur Vermeidung von Haushaltsausfällen und zur Vermeidung erheblichen Aufwandes bei den Amtsgerichten und der Finanzverwaltung soll in § 191 Abs. 1 AO eindeutig geregelt werden, dass die Finanzbehörden die Anfechtung wegen Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis außerhalb des Insolvenzverfahrens auch ab dem 1. Januar 1999 durch Duldungsbescheid vornehmen. Ein Duldungsbescheid ist allerdings wie bisher entbehrlich, wenn die Anfechtung im Wege der Einrede geltend gemacht wird. Die Regelung begründet keine neuen Anfechtungstatbestände."

- 25 Die Formulierung "durch Duldungsbescheid vornehmen" sowie der ausschließliche Hinweis auf die alternative Anfechtung im Wege der Einrede zeigt keinerlei Wahlrecht auf; eine Klage wird nicht erwähnt. Die Beschränkung der Finanzbehörde auf den Duldungsbescheid ist im Übrigen eine klare und eindeutige Regelung, die zur Vermeidung von Haushaltsausfällen dadurch beiträgt, dass der Erlass eines Duldungsbescheids eine einfache und schnelle Möglichkeit darstellt, die Anfechtung vorzunehmen. Auch vermeidet die Anfechtung allein durch Duldungsbescheid Aufwand bei den Zivilgerichten, weil diese mit Klagen der Finanzbehörden nicht mehr befasst werden können. Schließlich dürfte der Erlass eines Duldungsbescheids für die Finanzbehörden in der überwiegenden Zahl der Fälle einen geringeren Aufwand darstellen als die Erhebung einer Klage vor den Zivilgerichten, zumal sich an den Erlass eines Duldungsbescheids nicht immer ein gerichtliches Verfahren anschließt. Demgegenüber lassen sich mit einem Wahlrecht vor allem die Zwecke der Rechtssicherheit sowie der Entlastung der Amtsgerichte und der Finanzverwaltung nicht erreichen.
- 26 bb) Für ein Wahlrecht könnte allerdings die Formulierung sprechen, dass die Finanzbehörden die Anfechtung "auch" ab dem 1. Januar 1999 durch Duldungsbescheid vornehmen. Dies könnte als klarstellender Hinweis dahin verstanden werden, dass lediglich der frühere Rechtszustand wiederhergestellt werden sollte, der im Zuge der Insolvenzrechtsreform mit dem Inkrafttreten des Anfechtungsgesetzes vom 5. Oktober 1994 am 1. Januar 1999 unklar geworden war. Für eine solche Auslegung könnte auch der unmittelbar vorangehende Absatz in der Gesetzesbegründung herangezogen werden:

"Vor Inkrafttreten des neuen Insolvenzrechtes am 1. Januar 1999 konnten die Finanzbehörden nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und des Bundesverwaltungsgerichts auch denjenigen durch Duldungsbescheid nach § 191 AO in Anspruch nehmen, der nach dem damals geltenden Anfechtungsgesetz verpflichtet war, die Vollstreckung zu dulden (...). Nach dem ab dem 1. Januar 1999 geltenden Anfechtungsgesetz ist dagegen unklar, ob die Finanzbehörden im Falle der Anfechtung außerhalb des Insolvenzverfahrens noch Duldungsbescheide erlassen dürfen oder ob sie die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis im Wege der Klage vor dem Zivilgericht geltend machen müssen."

- 27 Die in Bezug genommene Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und des Bundesverwaltungsgerichts hatte die gängige Praxis der Finanzbehörden, das Anfechtungsrecht auch im Wege eines Duldungsbescheids geltend zu machen, gebilligt. Sie sahen § 191 AO als Spezialregelung gegenüber § 9 AnfG a.F. (§ 13 AnfG n.F.) an, die nicht ihrerseits durch die Möglichkeit der zivilprozessualen Klage verdrängt wurde (vgl. BFH, Urteil vom 2. März 1983 - VII R 120/82 - BFHE 138, 10 <12>; BVerwG, Beschluss vom 28. Juni 1990 - 8 B 64.90 - Buchholz 401.0 § 191 AO Nr. 4 S. 11). Nach der Neufassung des Anfechtungsgesetzes durch das Einführungsgesetz zur Insolvenzordnung vom 5. Oktober 1994 (BGBl. I S. 2911) war die Rechtslage unklar. Es war umstritten, ob eine andere als die gerichtliche Geltendmachung überhaupt noch möglich sein sollte (bejahend etwa: Fett/Barten, DStZ 1999, 91 <92>; Claßen, DStR 1999, 72 <73>; verneinend etwa Huber, ZIP 1998, 897 <902> und Nerlich/Niehus, AnfG, 2000, § 13 Rn. 24). Ausgelöst wurde dieser Streit vor allem durch die Gesetzesbegründung zur Neufassung des § 7 Abs. 1 AnfG (vgl. BT-Drs. 12/3803 S. 57), in der betont wurde, dass die Anknüpfung der Fristen an die gerichtliche Geltendmachung "mittelbar auch zum Ausdruck (bringe), dass die Finanzbehörden nicht mehr berechtigt sein sollen, das Anfechtungsrecht im Wege des Duldungsbescheids nach § 191 der Abgabenordnung geltend zu machen."
- 28 cc) Eindeutig ist indes auch die vorgenannte Interpretation der Gesetzesmaterialien nicht. So muss die Gegenüberstellung von Duldungsbescheid auf der einen und Klage vor dem Zivilgericht auf der anderen Seite nicht zwingend im

Sinne einer gewollten Klarstellung des Wahlrechts ausgelegt werden. Mindestens ebenso naheliegend ist, dass der Gesetzgeber mit § 191 Abs. 1 Satz 2 AO gerade zum Ausdruck bringen wollte, dass nunmehr eine klare und eindeutige Entscheidung für die speziellere Handlungsform, den Duldungsbescheid, getroffen werden sollte.

- 29 Schon angesichts dieser Unklarheiten ergibt sich aus der Entstehungsgeschichte kein eindeutiges Bild. Damit bleibt es bei dem durch die drei übrigen Auslegungsmethoden gefundenen Ergebnis: Die Anfechtung durch die Finanzbehörde nach § 191 Abs. 1 Satz 2 AO muss - abgesehen von der Einrede - zwingend durch Erlass eines Duldungsbescheids erfolgen.
- 30 2. Die vorstehende Auslegung stimmt nicht mit der Rechtsansicht überein, die der Bundesfinanzhof in seinem Beschluss vom 1. Dezember 2005 - VII B 95/05 - (BFH/NV 2006, 701) vertreten hat. Das nötigt jedoch nicht zu einer Vorlage der Sache an den Gemeinsamen Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes gemäß §§ 11 ff. RsprEinhG. Denn die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 RsprEinhG für die Einleitung eines Vorlegungsverfahrens sind nicht gegeben. Der Beschluss des Bundesfinanzhofs beruht nicht auf der unterschiedlichen Beantwortung einer identischen Rechtsfrage im Sinne von § 2 Abs. 1 RsprEinhG.
- 31 Nach § 2 Abs. 1 RsprEinhG muss sich die Rechtsfrage auf der Grundlage von Vorschriften stellen, die in ihrem Regelungsgehalt gänzlich übereinstimmen und nach denselben Prinzipien auszulegen sind (Gemeinsamer Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes, Beschlüsse vom 6. Februar 1973 - GmS-OGB 1/72 - BVerwGE 41, 363 <365> und vom 12. März 1987 - GmS-OGB 6/86 - BVerwGE 77, 370 <373>). Darüber hinaus muss die Rechtsfrage sowohl für den erkennenden Senat in der anhängigen Sache als auch für den divergierenden Senat in der bereits entschiedenen Sache entscheidungserheblich sein (BVerwG, Urteil vom 19. Februar 2015 - 9 C 10.14 - BVerwGE 151, 255 Rn. 34; vgl. BAG, Urteil vom 7. Dezember 2005 - 5 AZR 254/05 - juris Rn. 34; BGH, Beschluss vom 18. Februar 2002 - II ZR 331/00 - NJW 2002, 1207 <1208>; vgl. auch

Pietzner, in: Schoch/Schneider/Bier, VwGO, Anh. § 11 RsprEinhG Rn. 13, Stand Januar 2000).

- 32 An der letztgenannten Voraussetzung fehlt es hier. In der Entscheidung des Bundesfinanzhofs ging es um die damals als rechtsgrundsätzlich aufgeworfenen Fragen, wann das Finanzamt das Recht zum Erlass eines Duldungsbescheides verliert, ob das Finanzamt auch nach dem neuen Anfechtungsgesetz sein Anfechtungsrecht mittels Duldungsbescheids geltend machen kann und ob das Finanzamt gegen Treu und Glauben verstößt, wenn es nach Einziehung der gepfändeten Forderung den Bereicherungsanspruch des Dritten erfüllt und sich dabei die Rückforderung im Wege eines Duldungsbescheids vorbehält. Damit stand bei keiner der Fragen die im vorliegenden Fall entscheidungserhebliche Frage inmitten, ob die Behörde das Anfechtungsrecht statt durch Duldungsbescheid wahlweise durch Klage ausüben kann.
- 33 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 154 Abs. 1, 2 VwGO.

Dr. Bier

Prof. Dr. Korbmacher

Dr. Bick

Dr. Martini

Dr. Dieterich

### B e s c h l u s s

Der Wert des Streitgegenstandes wird für das Revisionsverfahren auf 55 955,63 € festgesetzt (§ 47 Abs. 1 Satz 1, § 52 Abs. 3 GKG).

Dr. Bier

Dr. Bick

Dr. Martini