

Az.: 5 A 32/22
2 K 2001/19



SÄCHSISCHES OBERVERWALTUNGSGERICHT

Im Namen des Volkes

Urteil

In der Verwaltungsrechtssache

der
vertreten durch den Geschäftsführer

- Klägerin -
- Berufungsbeklagte -

prozessbevollmächtigt:

gegen

die Landeshauptstadt Dresden
vertreten durch den Oberbürgermeister
dieser vertreten durch das Rechtsamt
Dr.-Külz-Ring 19, 01067 Dresden

- Beklagte -
- Berufungsklägerin -

wegen

Duldungsbescheids
hier: Berufung

hat der 5. Senat des Sächsischen Oberverwaltungsgerichts durch den Vorsitzenden Richter am Oberverwaltungsgericht Munzinger, die Richterin am Oberverwaltungsgericht Döpelheuer und die Richterin am Oberverwaltungsgericht Dr. Martini aufgrund der mündlichen Verhandlung vom 27. September 2023

am 27. September 2023

für Recht erkannt:

Auf die Berufung der Beklagten wird das Urteil des Verwaltungsgerichts Dresden vom 16. November 2021 - 2 K 2001/19 - geändert und die Klage vollumfänglich abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens in beiden Rechtszügen.

Das Urteil ist wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar. Die Klägerin kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe von 110 % des vollstreckbaren Betrags abwenden, wenn nicht die Beklagte vorher Sicherheit in Höhe von 110 % des zu vollstreckenden Betrags leistet.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand

- 1 Die Beklagte wendet sich mit der Berufung gegen die vom Verwaltungsgericht Dresden mit Urteil vom 16. November 2021 - 2 K 2001/19 - getroffene Feststellung, dass der von der Beklagten gegenüber der Klägerin erlassene Duldungsbescheid vom 5. Juli 2019 in Gestalt des Widerspruchbescheids der Beklagten vom 23. September 2019 rechtswidrig war.

- 2 Die Beklagte beruft sich auf einen Anspruch gegenüber der (im Folgenden:) auf Zahlung von Grundsteuer für die Erhebungsjahre 1998 und 1999 betreffend das Grundstück, Flst. Nr. der Gemarkung Das Grundstück Flst. Nr. wurde in die Grundstücke Flst. Nr., und..... geteilt und diese Grundstücke wurden im Jahr 1999 an die (im Folgenden:) veräußert, wovon die Beklagte im Jahr 2004 erfuhr. Das Grundstück Flst. Nr. wurde nochmals geteilt in die Grundstücke Flst. Nr.,, und..... Im Jahr 2001 wurde über das Vermögen der das Insolvenzverfahren eröffnet. Die Beklagte meldete ihre Forderungen u. a. wegen rückständiger Grundsteuer für die Jahre 1998 und 1999 in Höhe von insgesamt 4.099,70 Euro mit Schreiben vom 12. Juni 2001 zum Insolvenzverfahren an. Im Jahr 2015 wurde das Insolvenzverfahren mangels Masse eingestellt. Ab dem Jahr 2004 war auch die insolvent. Im Zeitraum von 2006 bis 2020 war die Klägerin Eigentümerin des Grundstücks Flst. Nr.

- 3 Mit Duldungsbescheid vom 5. Juli 2019 (bei dem im Bescheid angegebenen Datum 5. Juli 2018 handelt es sich offensichtlich um ein Schreibversehen) verfügte die Beklagte gegenüber der Klägerin, dass die Klägerin die Zwangsvollstreckung wegen rückständiger Grundsteuerforderungen aus den Jahren 1998 und 1999 in Höhe von 4.099,70 Euro in den Grundbesitz Flst. Nr. dulden muss (Nr. 1 Satz 2). Die Klägerin wurde darüber informiert, dass auch die Eigentümer der Grundstücke Flst. Nr.,,, und..... wegen der Grundsteuerrückstände die Zwangsvollstreckung in ihren Grundbesitz dulden müssen und einen Duldungsbescheid gleichen Inhalts erhalten (Nr. 2). Es wurde mitgeteilt, dass nach Wirksamwerden der in der Nr. 1 und der Nr. 2 genannten Duldungsbescheide nach pflichtgemäßem Ermessen entschieden werden kann, aus welchem der betroffenen Grundstücke die Forderungen durch Immobilienzwangsvollstreckung befriedigt werden können (Nr. 3). Es wurde darauf hingewiesen, dass die Duldungsverpflichteten eine Zwangsvollstreckung verhindern können, indem sie die 4.099,70 Euro bis zum 31. August 2019 auf das im Duldungsbescheid benannte Konto überweisen (Nr. 4).
- 4 Der Bescheid wurde damit begründet, dass die Grundsteuer als öffentliche Last auf dem Grundbesitz ruhe. Nach Teilung des Grundstücks setze sich die öffentliche Last im Sinne einer Gesamthaft aller aus dem Grundstück hervorgegangenen Grundstücke fort. Zur Zwangsvollstreckung bedürfe es gemäß § 191 Abs. 1 Satz 1 AO eines Duldungsbescheids. Die zugrundeliegenden Forderungen seien nicht verjährt, insbesondere seien die Forderungen im Insolvenzverfahren über das Vermögen der angemeldet worden, wodurch die Verjährung unterbrochen worden sei. Es bestehe eine Verpflichtung im Interesse der Allgemeinheit, für eine möglichst sichere Erhebung der Steuerforderungen zu sorgen, was nur durch Duldungsinanspruchnahme der Duldungsverpflichteten erfolgen könne. Das Interesse der Allgemeinheit an einer möglichst raschen und sicheren Steuererhebung habe insbesondere im Hinblick auf die Grundsteuer einen hohen Stellenwert. Da nicht erkennbar sei, dass eine Zwangsvollstreckung die Betroffenen in ihrer Existenz gefährde, ergebe die Abwägung einen Vorrang des Interesses an der Steuererhebung. Es sei entschieden worden, einen Duldungsbescheid gegenüber allen in Frage kommenden Duldungsverpflichteten zu erlassen. Die Entscheidung, gegen welchen der Duldungsverpflichteten die Zwangsvollstreckung in den Grundbesitz erfolgen solle, behalte man sich vor. Zu gegebener Zeit werde sich die Auswahlentscheidung in erster Linie daran orientieren, wie ein Forderungsausgleich möglichst schnell und vollständig erreicht werden könne. Wenn einer der Duldungsverpflichteten den Betrag von 4.099,70 Euro bis zum 31. August 2019

zahle, um eine Immobilizarzwangsvollstreckung zu verhindern, entlaste die Zahlung die Gemeinschaft aller Duldungsverpflichteten in entsprechender Höhe.

- 5 Die Klägerin legte gegen den ihr gegenüber ergangenen Duldungsbescheid Widerspruch ein.
- 6 Die Klägerin überwies mit Wertstellung zum 21. August 2019 4.099,00 Euro „nur unter Vorbehalt“ sowie wohl am 24. Oktober 2019 0,70 Euro ebenfalls „unter Vorbehalt“. Die Klägerin ließ über ihren Vertreter mit Schreiben vom 19. September 2019 mitteilen: „... unsere Mandantin hat zur Vermeidung einer von Ihnen angedrohten Zwangsvollstreckung zwischenzeitlich Zahlung geleistet, dies allerdings nur unter Vorbehalt, da sie von den Ihnen vorgebrachten Argumenten nicht überzeugt ist. Dies hat zur - logischen - Folge, dass das Rechtsmittel nicht zurückgenommen wird, sondern wir eine rechtsmittelfähige Entscheidung erbitten, die wir dann gerichtlich überprüfen lassen werden.“
- 7 Den Widerspruch gegen den Bescheid vom 5. Juli 2019 wies die Beklagte mit Widerspruchsbescheid vom 23. September 2019 zurück. Zur Begründung führte die Beklagte aus, für die Erteilung eines Duldungsbescheids laufe keine Verjährungsfrist. Die zugrundeliegende Forderung sei fällig, vollstreckbar und nicht zahlungsverjährt. Für die Laufzeit des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der (25. Mai 2001 bis 25. August 2015) sei die Zahlungsverjährung unterbrochen gewesen. Mit Ablauf des Kalenderjahres 2015 habe die neue, fünfjährige Frist zur Zahlungsverjährung zu laufen begonnen. Nach Einstellung des Insolvenzverfahrens seien die Grundsteuerforderungen vollstreckbar. Der Anspruch auf Erteilung eines Duldungsbescheids sei auch nicht verwirkt. Das bloße Untätigbleiben reiche nicht aus. Der Widerspruchsbescheid wurde der Klägerin am 25. September 2019 zugestellt.
- 8 Die Klägerin erhob am 25. Oktober 2019 Anfechtungsklage gegen den Bescheid der Beklagten vom 5. Juli 2019 in Gestalt des Widerspruchsbescheids der Beklagten vom 23. September 2019. Die Klägerin begründete die Klage damit, dass das Ermessen bei Erlass des Duldungsbescheids fehlerhaft ausgeübt worden sei. Der Duldungsanspruch sei auch verwirkt. Der Erlass mehrerer „Gesamtschuldduldungsbescheide“ sei schon nicht zulässig. Sie hafte nicht für Teile des Grundstücks, die nicht in ihrem Eigentum stünden. Sie könne insoweit die Vollstreckung auch nur in das ihr gehörende Grundstück dulden. Es wäre nur eine sich an ihrem Anteil an dem ehemaligen Grundstück Flst. Nr. bemessende Inanspruchnahme möglich.

- 9 In der mündlichen Verhandlung vor dem Verwaltungsgericht am 16. November 2021 erklärte die Vertreterin der Beklagten, dass die Beklagte aus dem Duldungsbescheid gegen die Klägerin keine Rechte mehr herleite unabhängig von der Zahlung der Klägerin.
- 10 Die Klägerin beantragte daraufhin „für den Fall, dass das Gericht den Duldungsbescheid und die gegen diesen gerichtete Klage ... wegen der Erklärung der Beklagten als erledigt ansehen sollte, ... festzustellen, dass der Duldungsbescheid der Beklagten vom 5. Juli 2019 ... in der Fassung des Widerspruchsbescheids ... rechtswidrig war“.
- 11 Mit Urteil vom 16. November 2021 stellte das Verwaltungsgericht fest, dass der Bescheid der Beklagten vom 5. Juli 2019 in Gestalt des Widerspruchsbescheids der Beklagten vom 23. September 2019 rechtswidrig war, wies die Klage im Übrigen ab und legte die Kosten des Verfahrens vollumfänglich der Beklagten auf. Das Verwaltungsgericht begründete seine Entscheidung damit, dass die im Hauptantrag erhobene Anfechtungsklage unzulässig sei. Die Klägerin sei nicht mehr Eigentümerin des Grundstücks Flst. Nr. und die Beklagte habe in der mündlichen Verhandlung erklärt, aus dem gegenüber der Klägerin ergangenen Duldungsbescheid keine Rechte mehr herzuleiten. Zulässig und begründet sei die Klage jedoch im Hilfsantrag. Die Klägerin habe ein Fortsetzungsfeststellungsinteresse, weil sie die zur Abwendung der Zwangsvollstreckung gezahlten 4.099,70 Euro von der Beklagten zurückerstattet haben wolle. Die Frage der Rechtmäßigkeit des Duldungsbescheids sei eine Vorfrage dafür, ob die Klägerin mit oder ohne rechtlichen Grund i. S. d. § 37 Abs. 2 AO geleistet habe. Die Fortsetzungsfeststellungsklage sei begründet, weil der Bescheid rechtswidrig gewesen sei. Die Voraussetzungen für einen Duldungsbescheid gemäß § 191 Abs. 1 Satz 1 AO hätten nicht vorgelegen, weil die Beklagte die als öffentliche Last auf dem Grundbesitz ruhende Grundsteuer nicht wirksam festgesetzt habe. Die Beklagte habe nicht substantiiert dargetan, dass sie die Grundsteuerbescheide einem Postunternehmen zur Beförderung übergeben habe. Die Grundsteuer gelte auch nicht analog § 178 Abs. 3, § 201 InsO durch die Eintragung in die Insolvenztabelle als festgesetzt. Die für einen Duldungsbescheid notwendige öffentliche Last hätte im Zeitpunkt des Erlasses des Widerspruchsbescheids nicht mehr aktiviert werden dürfen, weil die akzessorische öffentlichrechtliche Schuld aufgrund der Zahlung der 4.099,70 Euro erloschen gewesen sei. Der Umstand, dass die Klägerin unter Vorbehalt gezahlt habe, sei im Abgabenrecht ohne Bedeutung. Die Erfüllung sei endgültig, die Forderung lebe nicht wieder auf. Der Duldungsbescheid stehe schließlich nicht in Einklang mit Art. 3 Abs. 1 GG.

- 12 Auf den Antrag der Beklagten hat der Senat mit Beschluss vom 22. März 2023 die Berufung zugelassen.
- 13 Die Beklagte begründete die Berufung am 20. April 2023 damit, dass die Fortsetzungsfeststellungsklage unzulässig sei. Es bestehe kein Fortsetzungsfeststellungsinteresse. Die Frage, ob der Duldungsbescheid rechtswidrig gewesen sei, sei nicht vorgreiflich für die Frage, ob die Klägerin einen Anspruch auf Rückerstattung der zur Abwendung der Zwangsvollstreckung gezahlten 4.099,70 Euro habe. Ein Duldungsbescheid begründe keine Zahlungspflicht und scheidet deshalb als Rechtsgrundlage für eine Zahlung aus. Im Übrigen sei der Duldungsbescheid auch rechtmäßig gewesen.
- 14 Die Beklagte beantragt,

das Urteil des Verwaltungsgerichts Dresden vom 16. November 2021 - 2 K 2001/19 - zu ändern und die Klage vollumfänglich abzuweisen.
- 15 Die Klägerin beantragt,

die Berufung zurückzuweisen.
- 16 Die Klägerin verteidigt die Ansicht des Verwaltungsgerichts, dass nicht vom Zugang der Grundsteuerbescheide ausgegangen werden könne. Die Beklagte könne sich ihr - der Klägerin - gegenüber nicht darauf berufen, dass die Steuerforderung im Insolvenzverfahren zur Tabelle aufgenommen worden sei. Der Duldungsbescheid sei ermessensfehlerhaft. Die Durchsetzung des Steueranspruchs durch die Beklagte sei eine grobe Pflichtverletzung. Die Beklagte hätte keinen „Gesamtschuldnerduldungsbescheid“ erlassen dürfen. Ihr - der Klägerin - dürfte ein Rückgriff bei den anderen Gesamtschuldnern nicht gelingen, weil sie nicht auf den Steueranspruch (Grundsteuer 1998 und 1999) geleistet habe. Die Beklagte habe die individuelle dingliche Haftung der jeweiligen Grundstücke an sie - die Klägerin - als leistende Gesamtschuldnerin delegiert, ohne dass es dafür eine Rechtsgrundlage gebe, da ein Gesamtschuldner gegen einen anderen Gesamtschuldner grundsätzlich nur Anspruch auf Ausgleich des auf den anderen Gesamtschuldner entfallenden Anteils an der Gesamtschuld habe. Die Beklagte sei gegenüber ihr - der Klägerin - schadensersatzpflichtig, weil sie die vermeintlichen Grundsteuerforderungen für die Jahre 1998 und 1999 nicht auch nur ansatzweise belegen könne. Ein Duldungsverpflichteter i. S. d. § 77 AO sei nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (Urt. v. 14. Oktober 1999 - IV R 63/98 -) Steuerpflichtiger im Sinne des § 33 Abs. 1 letzte Alternative AO. Sie habe die 4.099,70 Euro

deshalb nicht als Dritte gezahlt, sondern eine Leistung aufgrund bzw. im Steuerschuldverhältnis als (weitere) Steuerpflichtige gegenüber der Beklagten erbracht. Es bestehe deshalb ein Fortsetzungsfeststellungsinteresse, weil der Duldungsbescheid Rechtsgrund ihrer Zahlung i. S. d. § 37 Abs. 2 Satz 1 und 2 AO gewesen sei und ihr bei Rechtswidrigkeit des Duldungsbescheids die von ihr gezahlten 4.099,70 Euro von der Beklagten zu erstatten seien. Die weiteren Duldungsverpflichteten seien als (weitere) Steuerpflichtige durch die von der Beklagten angeordnete Gesamtschuld einbezogen worden und ihre - der Klägerin - Leistungen würden diesen gemäß § 44 Abs. 2 AO zugerechnet. Die Beklagte habe zudem nicht beachtet, dass die Verjährung des Anspruchs von Amts wegen zu berücksichtigen sei. Die Beklagte hätte eine Beitreibung der Grundsteuer für die Jahre 1998 und 1999 nicht mehr vornehmen dürfen.

- 17 Wegen der Einzelheiten des Sach- und Streitstands wird Bezug genommen auf die Gerichtsakte sowie und die Verwaltungsakte der Beklagten.

Entscheidungsgründe

- 18 1. Gegenstand der Berufung ist das Urteil des Verwaltungsgerichts Dresden in dem Umfang, in dem die Beklagte hierdurch beschwert ist, d. h. soweit der Klage stattgegeben wurde. Im Beschluss des Senats vom 22. März 2023, mit dem die Berufung insoweit zugelassen wurde, wurde dargelegt, dass nicht davon auszugehen ist, dass die Beklagte die Zulassung der Berufung auch hinsichtlich der sie nicht beschwerenden Klagabweisung begehrt. Die Zulassung der Berufung erstreckt sich auch vollumfänglich auf die Kostenentscheidung des Verwaltungsgerichts. Dem steht nicht die Vorschrift des § 158 Abs. 1 VwGO entgegen, wonach die Anfechtung der Entscheidung über die Kosten unzulässig ist, wenn nicht gegen die Entscheidung in der Hauptsache ein Rechtsmittel eingelegt wird. Denn § 158 Abs. 1 VwGO besagt nicht, dass eine Anfechtung der Kostenentscheidung nur zulässig ist, soweit die Entscheidung in der Hauptsache angegriffen wird (BVerwG, Urt. v. 29. Januar 1993 - 8 C 32.92 -, juris Rn. 10 und Hug, in: Kopp/Schenke, VwGO, 28. Aufl., § 158 Rn. 1). Das Verwaltungsgericht hat ausweislich der Begründung seiner ausschließlich zu Lasten der Beklagten ergangenen Kostenentscheidung mit § 154 Abs. 1 VwGO den im Hauptantrag gestellten Anfechtungsantrag und den hilfsweise gestellten Fortsetzungsfeststellungsantrag als Einheit betrachtet, was auch in der Festsetzung des Streitwerts ohne Heranziehung des § 45 Abs. 1 Satz 2 GKG zum Ausdruck kommt. Die Zuordnung eines bestimmten

Teils der Kostenentscheidung zur rechtskräftig gewordenen Abweisung der Anfechtungsklage ist damit weder möglich noch nötig im Hinblick darauf, dass die Klägerin mit dem Anfechtungs- und dem Fortsetzungsfeststellungsantrag letztlich bei lebensnaher Betrachtungsweise dasselbe Ziel verfolgt, nämlich die rechtlichen Voraussetzungen dafür zu schaffen, dass ihr die Beklagte die gezahlten 4.099,70 Euro erstattet.

- 19 2. Die zulässige Berufung ist begründet. Das Verwaltungsgericht Dresden hat zu Unrecht festgestellt, dass der Bescheid der Beklagten vom 5. Juli 2019 in Gestalt des Widerspruchsbescheids der Beklagten vom 23. September 2019 rechtswidrig war. Die diesbezügliche Fortsetzungsfeststellungsklage der Klägerin wäre bereits wegen Unzulässigkeit abzuweisen gewesen. Der Klägerin fehlt das Fortsetzungsfeststellungsinteresse.
- 20 Der Rechtsschutz gegen einen erledigten Verwaltungsakt richtet sich nach § 113 Abs. 1 Satz 4 VwGO und setzt ein berechtigtes Interesse an der Feststellung voraus, dass der erledigte Verwaltungsakt rechtswidrig war. Ein solches Fortsetzungsfeststellungsinteresse kann rechtlicher, wirtschaftlicher oder ideeller Natur sein. Es besteht typischerweise in den anerkannten Fallgruppen der Wiederholungsgefahr, des Rehabilitationsinteresses sowie der Absicht zum Führen eines Schadensersatzprozesses, kann sich aber auch aus anderen besonderen Umständen des Einzelfalls ergeben, sofern die gerichtliche Entscheidung geeignet ist, die klägerische Position in rechtlicher, wirtschaftlicher oder ideeller Hinsicht zu verbessern (st. Rspr., vgl. BVerwG, Urt. v. 29. März 2017 - 6 C 1.16 -, juris Rn. 29 m. w. N.).
- 21 Im vorliegenden Fall wäre eine gerichtliche Feststellung, dass der Duldungsbescheid der Beklagten vom 5. Juli 2019 in Gestalt des Widerspruchsbescheids der Beklagten vom 23. September 2019 rechtswidrig war, nicht geeignet, die Rechtsposition der Klägerin insbesondere im Hinblick auf den von ihr behaupteten Rückzahlungsanspruch zu verbessern.
- 22 a) Selbst dann, wenn der Duldungsbescheid in Gestalt des Widerspruchsbescheids wegen Rechtswidrigkeit aufgehoben worden wäre, stünde der Klägerin nicht deswegen ein Rückzahlungsanspruch zu.
- 23 Aufgrund der Spezialität des § 37 Abs. 2 AO scheidet der gewohnheitsrechtlich anerkannte öffentlich-rechtliche Erstattungsanspruch als Rechtsgrundlage für das Erstattungsbegehren der Klägerin aus (vgl. Riese, in: Schoch/Schneider, Verwaltungsrecht,

Stand: 44. Lfg./März 2023, § 113 Rn. 92). Die Voraussetzungen des § 37 Abs. 2 AO liegen auch bei einer Aufhebung des Duldungsbescheids nicht vor. Gemäß § 37 Abs. 2 Satz 1 AO hat dann, wenn eine Steuer, eine Steuervergütung, ein Haftungsbetrag oder eine steuerliche Nebenleistung ohne rechtlichen Grund gezahlt oder zurückgezahlt worden ist, derjenige, auf dessen Rechnung die Zahlung bewirkt worden ist, an den Leistungsempfänger einen Anspruch auf Erstattung des gezahlten oder zurückgezählten Betrags. Dies gilt auch dann, wenn der rechtliche Grund für die Zahlung oder Rückzahlung später wegfällt (§ 37 Abs. 2 Satz 2 AO).

- 24 Wendet ein gemäß § 191 Abs. 1 Satz 1 AO Duldungsverpflichteter die Zwangsvollstreckung durch Zahlung der Steuer ab, steht ihm kein Erstattungsanspruch gemäß § 37 Abs. 2 AO zu, wenn der Duldungsbescheid aufgehoben wird. Ein Duldungsbescheid scheidet bereits deshalb als rechtlicher Grund einer Zahlung i. S. d. § 37 Abs. 2 AO aus, weil er keine Zahlungspflicht begründet. Durch Duldungsbescheid gemäß § 191 Abs. 1 Satz 1 AO wird nur die Pflicht gemäß § 77 Abs. 2 Satz 1 AO konkretisiert, als Grundstückseigentümer gegenüber dem Gläubiger einer gemäß § 12 GrStG auf einem Grundstück als öffentliche Last ruhenden Steuer die Zwangsvollstreckung in das Grundstück zu dulden. Ein durch Duldungsbescheid Verpflichteter ist - wie vom Senat bereits ausgeführt (Beschl. v. 9. November - 5 B 314/20 und 5 B 316/20 - und Beschl. v. 22. März 2023 - 5 A 35/22 -) - nicht zur Zahlung verpflichtet.
- 25 Dieser rechtlichen Bewertung steht nicht der von der Klägerin betonte Umstand entgegen, dass der gemäß § 77 AO Duldungsverpflichtete *Steuerpflichtiger* ist, weil er i. S. d. § 33 Abs. 1 letzte Alternative AO eine andere ihm durch die Steuergesetze auferlegte Verpflichtung zu erfüllen hat (so ausdrücklich BFH, Urt. v. 14. Oktober 1999 - IV R 63/98 -, juris Rn. 24 m. w. N.), nämlich die durch Duldungsbescheid gemäß § 191 Abs. 1 Satz 1 AO konkretisierte Pflicht aus § 77 Abs. 2 Satz 1 AO, als Grundstückseigentümer gegenüber dem Gläubiger einer gemäß § 12 GrStG auf einem Grundstück als öffentliche Last ruhenden Steuer die Zwangsvollstreckung in das Grundstück zu dulden. Der Begriff des Steuerpflichtverhältnisses ist weitergehend als der des Steuerschuldverhältnisses. Steuerpflichtiger ist prinzipiell jeder, dem in der Abgabenordnung oder in den Einzelsteuergesetzen Verfahrenspflichten (Handlungs-, Erklärungs-, Mitwirkungs- oder Duldungspflichten) auferlegt sind (vgl. § 33 AO). Steuerschuldner ist dagegen nur, wer die Steuer schuldet (vgl. § 37 Abs. 1 AO).

- 26 Durch die Duldungsverpflichtung wird der Duldungsverpflichtete nicht zum *Steuerschuldner*. Die Duldungsverpflichtung umfasst nicht die Pflicht, die Grundsteuer für eigene Rechnung zu entrichten. Der Duldungsverpflichtete ist nicht zur Zahlung verpflichtet (vgl. ThürOVG, Beschl. v. 9. Dezember 2013 - 4 EO 827/12 -, juris Rn. 19). Eine Zahlungsaufforderung darf bei einem Duldungsbescheid deshalb gerade nicht ergehen, wenn auch die Vollstreckung durch Begleichung der Steuerforderungen abgewendet und hierauf hingewiesen werden kann (vgl. Rüsken, in: Klein, AO, 16. Aufl. 2022, § 191 Rn. 125; Loose, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 176. Lfg./Juli 2023, § 191 Rn. 145). Die Einstandspflicht des Duldungspflichtigen unterscheidet sich von der persönlichen Haftung des Grundsteuerpflichtigen gemäß § 10 Abs. 1 GrStG dadurch, dass sie nicht als aktive Leistungspflicht, sondern als passives Hinnehmenmüssen der zwangsweisen Verwirklichung des Anspruchs gestaltet ist. Durch die Duldungsverpflichtung sollen gerade in der Rechtsstellung eines - nicht am Steuerschuldverhältnis beteiligten - *Dritten* (vgl. § 262 AO) liegende Hindernisse für die Zwangsvollstreckung beseitigt werden (vgl. Loose, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 176. Lfg./Juli 2023, § 77 AO Rn. 2).
- 27 b) Selbst dann, wenn eine Rechtswidrigkeit des Duldungsbescheids zu bejahen wäre mit der Begründung, dass die Grundsteuerfestsetzungsbescheide nicht wirksam ergangen seien, könnte dies die Rechtsposition der Klägerin im Hinblick auf den von ihr behaupteten Erstattungsanspruch gemäß § 37 Abs. 2 AO nicht verbessern. Denn bei der Zahlung der Klägerin handelte es sich um die Zahlung eines Dritten i. S. d. § 48 Abs. 1 AO auf die Grundsteuerschulden der Zahlt ein Duldungsverpflichteter als Dritter auf die dem Duldungsbescheid zugrundeliegende Steuerforderung, steht bei Nichtbestehen der Steuerforderung ein Erstattungsanspruch gemäß § 37 Abs. 2 AO nur dem Steuerschuldner zu, auf dessen Rechnung die Leistung bewirkt worden ist, nicht dem Duldungsverpflichteten. Bei der somit auf Rechnung der bewirkten Leistung stünde deshalb für den Fall, dass die Grundsteuerfestsetzungsbescheide nicht wirksam ergangen sein sollten, ein etwaiger Erstattungsanspruch gemäß § 37 Abs. 2 AO nur der zu, nicht aber der Klägerin.
- 28 Bei der Zahlung der Klägerin handelte es sich nicht um die Zahlung eines Steuerpflichtigen, sondern - wie vom Senat bereits ausgeführt (Beschl. v. 9. November - 5 B 314/20 und 5 B 316/20 - und Beschl. v. 22. März 2023 - 5 A 35/22 -) - um die Zahlung eines Dritten i. S. d. § 48 Abs. 1 AO auf die Grundsteuerschulden der, die zum Erlöschen der Grundsteuerforderung der Beklagten gegen die führte, weshalb es sich um eine auf Rechnung der bewirkte Leistung der Klägerin handelt.

- 29 Dritter ist, wer nicht selbst am Steuerschuldverhältnis beteiligt ist. Dritter ist auch nicht, wer als Vertreter oder Erfüllungsgehilfe des Schuldners leistet, sowie derjenige, der seine eigene Verpflichtung erfüllt. Ob in Erfüllung einer eigenen Schuld geleistet wurde, bestimmt sich nach dem Willen des Leistenden, wie ihn der Gläubiger verstehen durfte. Der Gesamtschuldner oder Haftende kann demgemäß durch klare Tilgungsbestimmung gegenüber der Finanzbehörde sowohl allein als Dritter oder als Schuldner leisten. Ebenso ist eine doppelte Tilgungsbestimmung möglich, wonach zugleich die eigene und die fremde Verpflichtung erfüllt werden soll (vgl. Koenig, in: Koenig, AO, 4. Aufl. 2021, § 48 Rn. 4 m. w. N.; Ratschow, in: Klein, AO, 16. Aufl. 2022, § 48 Rn. 3 m. w. N.; Drüen, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 176. Lfg./Juli 2023, § 48 Rn. 1 m. w. N.).
- 30 Bei der Zahlung des Duldungsverpflichteten, gegen den noch keine Vollstreckungsmaßnahmen durchgeführt werden, handelt es sich um die „freiwillige“ Zahlung eines Steuerpflichtigen (BFH, Urt. v. 14. Oktober 1999 - IV R 63/98 -, juris Rn. 24 f.). Wird hierbei keine Tilgungsbestimmung getroffen, greift die gesetzliche Tilgungsreihenfolge des § 225 Abs. 2 AO. Wird eine Tilgungsbestimmung getroffen, kann dies explizit erfolgen, ihr Inhalt kann sich aber auch aus den Umständen ergeben und ist gegebenenfalls nach dem objektiven Empfängerhorizont im Zeitpunkt der Leistung auszulegen (vgl. Brühl, in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, Stand: 1. Juli 2023, § 37 Rn. 153 m. w. N.).
- 31 Im vorliegenden Fall ergibt die Auslegung, dass die Klägerin die Tilgungsbestimmung traf, allein auf die Schuld der zu zahlen.
- 32 Die von der Klägerin überwiesene Summe entspricht der Höhe nach genau der von der Beklagten gegenüber der geltend gemachten Grundsteuerforderung. Die Klägerin selbst schuldete der Beklagten weder diesen noch einen anderen Betrag, weshalb nichts dafür ersichtlich ist, dass sie eine eigene Schuld tilgen wollte. Der Duldungsbescheid hatte zwischen der Klägerin und der Beklagten kein Steuerschuldverhältnis begründet. Aus der Angabe der im Duldungsbescheid vorgegebenen Referenz und dem zeitlichen Zusammenhang ergibt sich, dass die Klägerin anlässlich des ihr gegenüber ergangenen Duldungsbescheids zahlte. Für eine Veranlassung durch die (insolvente) und somit eine Leistung als deren Vertreter oder Erfüllungsgehilfe ist nichts ersichtlich. Intention der Zahlung der Klägerin war, die Zwangsversteigerung ihres Grundeigentums zu verhindern. Dieses Ziel konnte sie durch Tilgung der Schuld der erreichen (vgl. §§ 47, 48 AO).

- 33 Das von der Klägerin mit der Zahlung verfolgte Ziel, eine Zwangsvollstreckung in ihr Grundeigentum zu verhindern, konnte sie durch eine Sicherheitsleistung nicht erreichen. Die Beklagte hatte bereits keine Sicherheitsleistung angeordnet (vgl. Schmieszek, in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Stand: 176 Erg.lfg/1. August 2023, § 241 Rn. 10 <zur streitigen Frage, ob § 120 Abs. 2 Nr. 2 und Nr. 4 AO als gesetzliche Grundlage dafür angesehen werden kann, auch ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung Begünstigungen von Sicherheitsleistungen abhängig zu machen, insbesondere in Fällen des Vollstreckungsaufschubs gemäß § 258 AO>). Auch entsprach die Zahlung der Klägerin nicht den Anforderungen an eine Sicherheitsleistung gemäß § 241 AO.
- 34 Dieser Auslegung der Tilgungsbestimmung der Klägerin steht nicht der Umstand entgegen, dass die Klägerin die Rechtsansicht vertrat bzw. vertritt, die gezahlte Summe sei ihr von der Beklagten zurückzugewähren, wenn der Duldungsbescheid aufgehoben werden bzw. rechtswidrig sein sollte. Die Klägerin zahlte, um eine Zwangsvollstreckung ihres Grundeigentums zu verhindern; sie zahlte nicht, um das Gezahlte im Fall der Rechtswidrigkeit des Duldungsbescheids zurückzuerhalten, sondern ging nur davon aus, dass diese mittelbare Rechtswirkung ihrer Zahlung eintreten würde. Sollte die Klägerin angenommen haben, bei Aufhebung bzw. Rechtswidrigkeit des Duldungsbescheids würde sie das von ihr Gezahlte von der Beklagten zurückerstattet bekommen, wäre sie einem Irrtum über Rechtsfolgen, die das Gesetz mittelbar an die Zahlung knüpft, und damit einem rechtlich unbeachtlichen Motivirrtum erlegen (vgl. D. Baetge, in: Herberger/Martinek/Rüßmann/Weth/Würdinger, jurisPK-BGB, 10. Aufl. 2023, § 119 Rn. 42 m. w. N.).
- 35 Die Zahlung der Klägerin auf die Steuerschuld der führte zum Erlöschen der Forderung der Beklagten, obwohl die Zahlung unter Vorbehalt erfolgte. Die Abgabenordnung kennt eine Zahlung unter Vorbehalt nicht, so dass die Steueransprüche nach Eingang entsprechender Zahlungen erlöschen (vgl. Henningfeld, in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, Stand: 1. Juli 2023, § 47 Rn. 26 m. w. N.). Durch den Zusatz „unter Vorbehalt“ bei einer Zahlung wird die rechtliche Wirkung einer Zahlung nicht beeinflusst und bewirkt die Zahlung, dass der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis erlischt (BFH, Beschl. v. 14. Mai 1986 - VII B 159/85 -, juris Rn. 7). Aus demselben Grund hätte auch die Zahlung unter einer Bedingung - hier: Bedingung, dass die gezahlte Summe zurückzuzahlen ist, wenn der gegenüber der Klägerin ergangene Duldungsbescheid aufgehoben wird bzw. rechtswidrig ist - gleichwohl zum Erlöschen der Forderung geführt.

- 36 Einem Erlöschen der Grundsteuerforderung der Beklagten gegen die steht schließlich auch nicht entgegen, dass der Duldungsverpflichtete durch die Zahlung der Abgabenschuld einen (zivilrechtlichen) Ausgleichsanspruch gegen die erworben haben dürfte (vgl. Specker, in: Pffirmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, Stand: 1. Juli 2023, § 77 Rn. 65 m. w. N.).
- 37 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 154 Abs. 1 VwGO.
- 38 Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus § 167 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 VwGO i. V. m. § 708 Nr. 10, § 711 ZPO.
- 39 Die Revision ist nicht zuzulassen, weil kein Fall des § 132 Abs. 2 VwGO vorliegt. Insbesondere ist die Revision nicht gemäß § 132 Abs. 2 Nr. 1 VwGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zuzulassen, da der Senat entgegen der Auffassung der Klägerin nicht vom Urteil des Bundesfinanzhofs vom 14. Oktober 1999 - IV R 63/98 - abweicht.

Rechtsmittelbelehrung

Die Nichtzulassung der Revision kann durch Beschwerde angefochten werden.

Die Beschwerde ist beim Sächsischen Obergericht, Ortenburg 9, 02625 Bautzen, innerhalb eines Monats nach Zustellung dieses Urteils schriftlich einzulegen. Die Beschwerde muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Die Beschwerde ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung dieses Urteils zu begründen. Die Begründung ist bei dem oben genannten Gericht schriftlich einzureichen.

Die Schriftform ist auch bei Übermittlung als elektronisches Dokument nach Maßgabe des § 55a der Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO) sowie der Verordnung über die technischen Rahmenbedingungen des elektronischen Rechtsverkehrs und über das besondere elektronische Behördenpostfach (Elektronischer-Rechtsverkehr-Verordnung – ERVV) vom 24. November 2017 (BGBl. I 3803), die durch Artikel 6 des Gesetzes vom 5. Oktober 2021 (BGBl. I S. 4607, 4611) zuletzt geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung gewahrt. Verpflichtet zur Übermittlung als elektronisches Dokument in diesem Sinne sind ab 1. Januar 2022 nach Maßgabe des § 55d VwGO Rechtsanwälte, Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse; ebenso die nach der Verwaltungsgerichtsordnung vertretungsberechtigten Personen, für die ein sicherer Übermittlungsweg nach § 55a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 VwGO zur Verfügung steht. Ist eine Übermittlung aus technischen Gründen vorübergehend nicht möglich, bleibt die Übermittlung nach den allgemeinen Vorschriften zulässig. Die vorübergehende Unmöglichkeit ist bei der Ersatzeinreichung oder unverzüglich danach glaubhaft zu machen; auf Anforderung ist ein elektronisches Dokument nachzureichen.

In der Begründung der Beschwerde muss die grundsätzliche Bedeutung der Rechts-sache dargelegt oder die Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts, des Gemein-samen Senats der Obersten Gerichtshöfe des Bundes oder des Bundesverfassungs-gerichts, von der das Urteil abweicht, oder der Verfahrensmangel bezeichnet werden. In Rechtstreitigkeiten aus dem Beamtenverhältnis und Disziplinarrecht kann auch die Abweichung des Urteils von einer Entscheidung eines anderen Oberverwaltungsge-richts vorgetragen werden, wenn es auf diese Abweichung beruht, solange eine Ent-scheidung des Bundesverwaltungsgerichts in der Rechtsfrage nicht ergangen ist.

Für das Beschwerdeverfahren besteht Vertretungszwang; dies gilt auch für die Einle-gung der Beschwerde und für die Begründung. Danach muss sich jeder Beteiligte durch einen Rechtsanwalt oder einen Rechtslehrer an einer staatlichen oder staatlich anerkannten Hochschule eines Mitgliedstaates der Europäischen Union, eines ande-ren Vertragsstaates des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder der Schweiz, der die Befähigung zum Richteramt besitzt, als Bevollmächtigten vertreten lassen.

In Angelegenheiten, die ein gegenwärtiges oder früheres Beamten-, Richter-, Wehr-pflicht-, Wehrdienst- oder Zivildienstverhältnis oder die Entstehung eines solchen Ver-hältnisses betreffen, in Personalvertretungsangelegenheiten und in Angelegenheiten, die in einem Zusammenhang mit einem gegenwärtigen oder früheren Arbeitsverhält-nis von Arbeitnehmern im Sinne des § 5 des Arbeitsgerichtsgesetzes stehen, ein-schließlich Prüfungsangelegenheiten, sind auch Gewerkschaften und Vereinigungen von Arbeitgebern sowie Zusammenschlüsse solcher Verbände für ihre Mitglieder oder für andere Verbände oder Zusammenschlüsse mit vergleichbarer Ausrichtung und deren Mitglieder vertretungsbefugt. Vertretungsbefugt sind auch juristische Personen, deren Anteile sämtlich im wirtschaftlichen Eigentum einer dieser Organisationen stehen, wenn die juristische Person ausschließlich die Rechtsberatung und Prozessvertretung dieser Organisation und ihrer Mitglieder oder anderer Verbände oder Zusammen-schlüsse mit vergleichbarer Ausrichtung und deren Mitglieder entsprechend deren Sat-zung durchführt, und wenn die Organisation für die Tätigkeit der Bevollmächtigten haf-tet. Diese Bevollmächtigten müssen durch Personen mit der Befähigung zum Richter-amt handeln.

Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäf-tigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufga-ben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

Ein Beteiligter, der zur Vertretung berechtigt ist, kann sich selbst vertreten.

gez.:

Munzinger

Döpelheuer

Martini

Beschluss

- 1 Der Streitwert für das Berufungsverfahren wird gemäß § 63 Abs. 2 Satz 1, § 47 Abs. 1 und § 52 Abs. 1 GKG auf 4.099,70 € festgesetzt.

- 2 Dieser Beschluss ist unanfechtbar (§ 68 Abs. 1 Satz 5, § 66 Abs. 3 Satz 3 GKG).

gez.:

Munzinger

Döpelheuer

Martini