

Urteil vom 08. Juni 2010, VII R 39/09

Durch Telefax übersandte Abtretungsanzeige ist formwirksam. - Zum Aufrechnungs- oder Verrechnungsvertrag

BFH VII. Senat

AO § 37 Abs 2, AO § 38, AO § 46 Abs 2, AO § 222, AO § 226 Abs 1, BGB § 387, BGB § 388, BGB § 389, BGB § 406, AO § 46 Abs 3, AO § 46 Abs 5

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 30. Juni 2009, Az: 14 K 2532/04 B

Leitsätze

1. Die auf einem vollständig ausgefüllten amtlichen Vordruck erklärte und eigenhändig unterschriebene Abtretungsanzeige wird wirksam, wenn sie dem FA per Telefax zugeht (Änderung der Senatsrechtsprechung) .
2. Das FA kann gegen einen Anspruch auf Investitionszulage mit Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem die Investitionen vorgenommen worden sind, mit fälligen Steuerforderungen aufrechnen. Auf den Zeitpunkt der Festsetzung oder Fälligkeit der Investitionszulage kommt es nicht an .
3. Ein Aufrechnungs- oder Verrechnungsvertrag kommt nicht schon dadurch zustande, dass das FA einem dem Investitionszulageantrag beigefügten Antrag auf Stundung fälliger Steuern zur Verrechnung mit der noch festzusetzenden Investitionszulage durch zinslose Stundung der Steuern entspricht .

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist ein Versicherungsunternehmen. Zur Sicherung eines von ihr mit Vertrag vom 13. Juni 2001 gewährten Darlehens trat der Darlehensnehmer (A) am 3. Januar 2002 seinen erwarteten Anspruch auf Investitionszulage 2001, die ihm auf seinen Antrag vom 10. Januar 2002 mit Bescheid vom 8. April 2002 in Höhe von 1.334.607 € gewährt worden ist, an die Klägerin ab. Die Klägerin übersandte dem seinerzeit zuständigen Finanzamt H mit Telefax vom 13. Februar 2002 die Abtretungsanzeige.
- 2 Der A schuldete zu diesem Zeitpunkt Abgaben, die ihm das Finanzamt H zu einem erheblichen Teil auf seine, dem Investitionszulageantrag beigefügten Anträge hin gestundet hatte. In diesen Anträgen hatte der A --wie schon in Vorjahren-- unter Verwendung des Begriffs "Verrechnungsstundung" gebeten, von Vollstreckungsmaßnahmen abzusehen und keine Säumniszuschläge anzufordern, bis das Guthaben aus der Investitionszulage 2001 zur Verrechnung zur Verfügung stehen werde.
- 3 Nach diversen Verrechnungen mit Abgabenrückständen und zinslosen Verrechnungsstundungen, u.a. hinsichtlich Umsatzsteuer in Höhe von 536.126,10 € bis zum 30. April 2002 (Stundungsverfügungen vom 21. Dezember 2001 und 22. Januar 2002), überwies das Finanzamt H in den Jahren 2002 und 2003 in Teilbeträgen insgesamt 444.361,76 € an die Klägerin.
- 4 Gegen die Auskunft des Finanzamts H über die zur Verrechnung mit dem Guthaben aus der Investitionszulage verwendeten Abgabenschulden legte die Klägerin "Einspruch" ein, mit dem sie sich gegen die Verrechnung der an sie abgetretenen Investitionszulage mit nicht fälligen Steuerforderungen wandte und die Zahlung weiterer 578.372,70 € forderte. Das zuständig gewordene Finanzamt T (Beklagter und Revisionskläger --FA--) rügte zunächst, dass die Abtretungsanzeige nicht im Original vorliege, und erließ --nachdem die Klägerin das Original zwischenzeitlich vorgelegt hatte-- am 14. Juli 2004 einen Rückforderungsbescheid nach § 37 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) über 444.361,76 € wegen Unwirksamkeit der seinerzeit nur in Kopie vorgelegten Abtretungsanzeige. Der Einspruch der Klägerin, der zum einen mit dem Fehlen eines für die Rückforderung erforderlichen Abrechnungsbescheids nach § 218 Abs. 2 AO, zum anderen mit der Formwirksamkeit der durch

Telefax übermittelten Abtretungsanzeige und schließlich damit begründet war, das FA könne sich nach Treu und Glauben nicht auf die Formunwirksamkeit berufen, da das Finanzamt H die Anzeige am 18. Februar 2002 nicht beanstandet, sondern bestätigt habe, blieb erfolglos.

- 5 Am Tage der Einspruchsentscheidung erließ das FA einen Abrechnungsbescheid gemäß § 218 Abs. 2 AO, in dem es die Zahlung der geforderten weiteren 578.372,70 € wegen Formunwirksamkeit der Abtretungsanzeige ablehnte. Das Klageverfahren ist noch beim Finanzgericht (FG) anhängig.
- 6 Der Klage gegen den Rückforderungsbescheid hat das FG stattgegeben. Es ist anders als der erkennende Senat im Urteil vom 13. Oktober 1987 VII R 166/84 (BFH/NV 1988, 416) der Auffassung, dass die per Telefax übermittelte Abtretungsanzeige formwirksam sei. Der Zweck der nach § 46 Abs. 3 Satz 2 AO geforderten Unterschrift des A, ihm die Bedeutung seiner Erklärung vor Augen zu führen, bedeute nicht, dass die Unterschrift im Original eingehen müsse, sondern dass sich deren Bedeutung dem Erklärenden bereits durch den Vollzug der eigenhändigen Unterschrift erschließe. Auch lasse sich den Geboten der Verwendung des amtlich vorgeschriebenen Vordrucks, der Schriftlichkeit und der Feststellung der Urheberschaft der Erklärung und deren Wirkung für den Rechtsverkehr nicht nur anhand des Originals Rechnung tragen; vielmehr könnten sich diese ebenso gut aus einer per Telefax übermittelten Kopie ergeben. Auch das am 10. Januar 2002 zugestellte vorläufige Zahlungsverbot und der von einer Bank erwirkte Pfändungs- und Überweisungsbeschluss der Investitionszulage in Höhe von 675.097,01 € stünden der wirksamen Abtretung schon deshalb nicht entgegen, weil auch unter Berücksichtigung dieser Pfändung von der Investitionszulage noch ein überschüssiger Betrag von 659.509,99 € habe wirksam abgetreten werden können. Das FA könne einen Rückzahlungsanspruch auch nicht aus den von ihm genannten Aufrechnungen herleiten. Denn hinsichtlich der Forderungen, mit denen das Finanzamt H aufgerechnet habe, habe zu einem hier entscheidenden Teil am 13. Februar 2002 keine Aufrechnungslage bestanden. Dies betreffe u.a. die bis zum 30. April 2002 gestundeten 536.126,10 € Umsatzsteuer, die am 13. Februar 2002 somit nicht fällig gewesen seien. Das Finanzamt H habe demnach nur mit den übrigen am 13. Februar 2002 fälligen Forderungen in Höhe von 172.317,69 € wirksam aufrechnen können. Daraus ergebe sich rechnerisch ein verbleibender Anspruch der Klägerin in Höhe von 487.192,30 € (1.334.607 € Investitionszulage minus 675.097,01 € Bankpfändung minus 172.317,69 € berechnete Aufrechnung des FA). Der Betrag liege unter dem vom Finanzamt H an die Klägerin ausgezahlten und zurückgeforderten Betrag von 444.361,76 €. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2009, 1614 veröffentlicht.
- 7 Das FA begründet seine Revision zum einen damit, dass die Übermittlung einer Abtretungsanzeige per Telefax nicht dem Formerfordernis des § 46 Abs. 3 AO entspreche und dass an der vom Bundesfinanzhof (BFH) vertretenen Rechtsauffassung dazu festzuhalten sei. Zum anderen hält es die Auffassung des FG für rechtsfehlerhaft, dass die zur Aufrechnung mit der Investitionszulage gestellten Umsatzsteuerrückstände wegen der bei Erlass des Investitionszulagebescheids fortbestehenden Stundung nicht fällig gewesen seien und das Finanzamt H deshalb damit nicht rechtswirksam habe aufrechnen können.
- 8 Die Klägerin hält die Abtretung für wirksam, weil auch durch die Übermittlung der Anzeige per Fax das mit dem Formerfordernis der eigenhändigen Unterschrift verfolgte Ziel, den unerfahrenen Steuerpflichtigen davor zu schützen, seine Ansprüche unüberlegt, zu unangemessenen Bedingungen oder an unseriöse Zessionare abzutreten, gewahrt werde und die neuere Rechtsprechung und Gesetzgebung zur Anwendung neuer Kommunikationsmittel eine Änderung der Rechtsprechung betreffend die Formwirksamkeit von Abtretungsanzeigen per Fax rechtfertige. Irrig sei die Annahme, die Finanzbehörde könne bei Faxübermittlung durch den Zessionar nicht erkennen, ob der A die Abtretungsanzeige tatsächlich habe in den Verkehr bringen wollen oder ob er sich zu diesem Zeitpunkt vom Zessionar das Original bereits habe aushändigen lassen, um es zu vernichten. Dies sei nicht möglich. Reiche nämlich der Zessionar nicht das Original ein, so habe das FA nach der Rechtsprechung des BFH unabhängig von der Vorlage der Anzeige durch Fax eine Prüfung der Bevollmächtigung zur Einreichung der Anzeige vorzunehmen, weil diese nur bei Vorlage der Originalabtretungsanzeige als nachgewiesen gelte. Für das FA sei daher sehr wohl erkennbar, dass der Sachverhalt weiter zu prüfen sei.
- 9 Richtig sei auch, dass die Aufrechnung des Finanzamts H wegen der fortbestehenden Stundung der Steuerrückstände unwirksam gewesen sei. Für ein Abweichen von der in § 406 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) geforderten gleichzeitigen Fälligkeit von Haupt- und Gegenforderung bestehe ebenso wie in den vom BFH zu § 406 BGB entschiedenen Fällen keine Veranlassung. Das FA habe bei der Gewährung der Stundung selbst alle Gestaltungsmittel in der Hand, sich bei Entstehung der Hauptforderung durch Aufrechnung von der Auszahlung der Investitionszulage zu befreien. Dass es diese Möglichkeit nicht genutzt, sondern durch Stundung selbst vereitelt habe, könne nicht zulasten der Klägerin gehen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10** Die Revision ist unbegründet. Das Urteil des FG entspricht dem Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 11** Der Rückforderungsbescheid ist rechtswidrig. Das FA hat keinen Anspruch auf Rückzahlung des an die Klägerin ausgezahlten Betrages von 444.361,76 €.
- 12** 1. Die Rückforderung ist nicht --wie das FA meint-- schon deshalb berechtigt, weil die Abtretung am 13. Februar 2002 wegen der Übersendung der Abtretungsanzeige per Telefax nicht wirksam geworden ist.
- 13** Gemäß § 46 Abs. 2 und 3 AO wird die Abtretung erst wirksam, wenn sie der Gläubiger der zuständigen Finanzbehörde unter Angabe des Abtretenden, des Abtretungsempfängers sowie der Art und Höhe des abgetretenen Anspruchs und des Abtretungsgrundes auf einem vom Abtretenden und vom Abtretungsempfänger unterschriebenen amtlich vorgeschriebenen Vordruck anzeigt. Der Senat schließt sich der Rechtsauffassung des FG an, dass eine durch Telefax übersandte Abtretungsanzeige diesen Anforderungen genügt. An der in seiner Entscheidung in BFH/NV 1988, 416 geäußerten Rechtsauffassung, dass die Abtretungsanzeige i.S. des § 46 AO nur bei Vorlage des eigenhändig unterschriebenen Originals rechtswirksam sei, hält der Senat nicht mehr fest.
- 14** Die formalisierte Abtretungsanzeige soll die Zedenten davor schützen, ihre Erstattungsansprüche unüberlegt, zu unangemessenen Bedingungen oder an unseriöse Zessionare abzutreten; darüber hinaus soll sie der Finanzbehörde die Bearbeitung der Erstattungsanträge erleichtern (Urteile des Senats vom 6. Dezember 1988 VII R 206/83, BFHE 155, 40, BStBl II 1989, 223; vom 25. Juni 1985 VII R 195/82, BFHE 144, 2, 5, BStBl II 1985, 572, m.w.N.). Bei den Anforderungen an die Wahrung der Formerfordernisse des § 46 Abs. 3 AO ist zu beachten, dass deren Schutzfunktion für den Abtretenden die Regelung des § 46 Abs. 5 AO gegenübersteht. Danach müssen Abtretender und Abtretungsempfänger der Finanzbehörde gegenüber die angezeigte Abtretung gegen sich gelten lassen, auch wenn sie nicht erfolgt, nicht wirksam oder nichtig ist. Durch diese der Vorschrift des § 409 Abs. 1 BGB nachgebildete Regelung soll das durch die Abtretungsanzeige des Gläubigers erzeugte Vertrauen des Schuldners, hier des FA, darauf, dass die Forderung abgetreten ist, geschützt werden. Nach der Rechtsprechung des Senats braucht die Finanzbehörde die Wirksamkeit der Abtretung nicht zu prüfen und kann, wenn ihr die Abtretung angezeigt ist, grundsätzlich auch dann mit befreiender Wirkung an den Abtretungsempfänger leisten, wenn sie positiv weiß, dass die Abtretungsanzeige nicht der vorgeschriebenen Form entspricht oder die Abtretung aus sonstigen Gründen unwirksam ist (vgl. Beschluss vom 24. April 2006 VII B 322/05, BFH/NV 2006, 1442, m.w.N.). Diese einschneidenden Wirkungen misst der Senat allerdings nur einer Abtretungsanzeige zu, die der Abtretende oder sein Vertreter selbst unterschrieben hat; bei fehlender oder gefälschter Unterschrift kann das FA als Schuldner nicht beanspruchen, mit befreiender Wirkung an den in der Anzeige angegebenen Abtretungsempfänger leisten zu können (Beschluss vom 19. März 2009 VII B 45/08, BFH/NV 2009, 1236). Nach den Feststellungen des FG haben Zessionarin (durch ihren gesetzlichen Vertreter) und Zedent jedoch im Streitfall die Abtretungsanzeige eigenhändig unterzeichnet.
- 15** In seiner Entscheidung in BFH/NV 1988, 416 hat der Senat dem FA den Schutz des § 46 Abs. 5 AO aber dann versagt, wenn ihm die Anzeige lediglich durch Telefax übermittelt worden ist. Zur Begründung heißt es dort, die nach § 46 Abs. 2 und 3 AO vorgesehene formalisierte Anzeige sei nur in ihrer formgerechten Verkörperung im Original zugänglich. Die Anzeige müsse daher demjenigen, an den sie gerichtet ist, in eben der vorgeschriebenen Form zugehen. Es genüge nicht den Anforderungen des § 46 Abs. 2 und 3 AO, wenn die Anzeige dem FA lediglich gezeigt, aber nicht übergeben oder eine Ablichtung davon übersandt werde.
- 16** Nach nochmaliger Überprüfung gelangt der Senat zu der Auffassung, dass diese Einschränkung des durch § 46 Abs. 5 AO geschützten Schuldnerinteresses nicht gerechtfertigt ist. Der mit den Formvorschriften des § 46 Abs. 2 und 3 AO bezweckte Schutz des Zedenten vor einer unüberlegten, die Tragweite der Entscheidung verkennenden Abtretung wird allein durch die Faxübermittlung der auf einem amtlichen Vordruck von Zessionar und Zedenten unterschriebenen Anzeige nicht beeinträchtigt. Der Wortlaut des § 46 Abs. 2 und 3 AO verlangt, dass der Gläubiger die Abtretung in der vorgeschriebenen Form, also "unter Angabe des Abtretenden, des Abtretungsempfängers sowie der Art und Höhe des abgetretenen Anspruchs und des Abtretungsgrundes auf einem amtlich vorgeschriebenen Vordruck" und vom Abtretenden und vom Abtretungsempfänger unterschrieben anzeigt. Auch die Faxe kopie des amtlichen Vordrucks erfüllt diese Voraussetzung der Anzeige "auf einem amtlich vorgeschriebenen Vordruck", auch

wenn es sich nicht mehr um den Originalvordruck, sondern um ein Bild davon handelt. Zwar mag der Wortlaut für sich genommen nahelegen, dass die Übersendung des Originalvordrucks verlangt wird. Da der Gesetzgeber aber in --soweit ersichtlich-- allen anderen, die Nutzung eines amtlichen Vordrucks anordnenden Regelungen die Formulierung gewählt hat, dass die Erklärung "nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck" abzugeben ist (§ 138 AO Anzeigen über die Erwerbstätigkeit, § 150 AO Form und Inhalt der Steuererklärungen, § 6 des Außensteuergesetzes, Besteuerung des Vermögenszuwachses etc.) und sich aus der Gesetzesbegründung (vgl. BTDrucks 7/2852, § 159 der Reichsabgabenordnung --RAO--, S. 47) keine Hinweise auf eine absichtsvolle abweichende Wortwahl ergeben, ist davon auszugehen, dass diesem Wortlaut allein keine entscheidende Bedeutung beizumessen ist. Im Übrigen hat der Senat bereits zur Verwendung eines überholten Anzeigevordrucks geurteilt, dass die Vordrucke keinen Selbstzweck haben; mit ihnen soll lediglich die Warn- und Schutzfunktion zugunsten des Abtretenden und eine Bearbeitungserleichterung zugunsten der Verwaltung sichergestellt werden. Werden diese Zwecke erreicht, so ist auch die Verwendung eines nicht mehr "amtlichen" Anzeigevordrucks für die Frage der Wirksamkeit der Abtretung unschädlich (Urteile vom 26. September 1995 VII R 29/95, BFH/NV 1996, 385, und vom 5. Oktober 2004 VII R 37/03, BFHE 208, 1, BStBl II 2005, 238). Diese Auffassung wird in Rechtsprechung und Literatur weitgehend geteilt (vgl. die Nachweise im Urteil des Niedersächsischen FG vom 30. November 2009 9 K 73/07, EFG 2010, 540).

- 17** Auch die Gefahr einer vom Zedenten nicht gewollten Übermittlung der Anzeige, etwa einer unberechtigt gezogenen Kopie oder eines vorbereiteten, aber noch nicht zur Weitergabe vorgesehenen Vordrucks, rechtfertigt es trotz der weitreichenden Folgen, die sich aus der Übermittlung der Anzeige nach § 46 Abs. 5 AO ergeben, nicht, die per Fax übermittelte Abtretungsanzeige als (form-)unwirksam anzusehen. Denn der Schutz des Zedenten soll nach § 46 Abs. 2 und 3 AO durch das Ausfüllen und Unterschreiben des amtlichen Vordrucks sichergestellt werden. Die Art der Übermittlung dieses Vordrucks --im Original per Post oder durch Telefax-- erfüllt danach keine Schutzfunktion. Gelangt die Anzeige --auf welchem Weg auch immer-- in den Bereich des FA, so greift vielmehr der Schuldnerschutz des § 46 Abs. 5 AO. Dementsprechend hat der Senat bereits ausgeführt, dass der Abtretende, der eine formgerechte Abtretungsanzeige unterzeichnet und sie dem Abtretungsempfänger in der Weise überlassen hat, dass dieser zumindest tatsächlich in die Lage versetzt wurde, die Anzeige der Finanzbehörde zu übermitteln, sich dem FA gegenüber auch dann nicht auf die Unwirksamkeit der Abtretung berufen könne, wenn es an der Bevollmächtigung zur Anzeige der Abtretung durch den Abtretungsempfänger bzw. zur Übermittlung der Abtretungsanzeige durch diesen als Boten fehle. Denn der Schuldnerschutz greift nach dem Wortlaut des § 46 Abs. 5 AO generell ein, wenn die angezeigte Abtretung "nicht erfolgt oder nicht wirksam oder ... nichtig ist". Die Unwirksamkeit einer Abtretung im Sinne dieser Vorschrift kann sich danach gemäß § 46 Abs. 2 AO auch daraus ergeben, dass die vorgeschriebene Anzeige an das FA zwar im tatsächlichen Sinne erfolgt, aber rechtlich nicht wirksam ist, weil es an der Bevollmächtigung des hierzu nach dem Gesetz nicht ermächtigten Abtretungsempfängers durch den Abtretenden fehlt (Senatsurteil vom 22. März 1994 VII R 117/92, BFHE 174, 112, BStBl II 1994, 789). Hat aber die Nichtberechtigung zur Übermittlung der Original-Abtretungsanzeige keinen Einfluss auf die Anwendbarkeit des § 46 Abs. 5 AO, so erschließt sich nicht, weshalb dies bei nicht autorisierter Übermittlung einer Kopie der Abtretungsanzeige per Fax anders sein sollte. Das bei der Regelung des § 46 Abs. 5 AO im Vordergrund stehende Ziel der Bearbeitungserleichterung für das FA gebietet vielmehr nicht zuletzt im Hinblick auf die fortgeschrittene Entwicklung der elektronischen Datenübermittlung, die Wirksamkeit der Faxübermittlung nicht an den theoretischen Möglichkeiten der unrechtmäßigen Nutzung einer ausgefüllten Abtretungsanzeige scheitern zu lassen.
- 18** 2. Die Rückforderung des der Klägerin vom Finanzamt H ausgezahlten Betrags von 444.361,76 € ist rechtswidrig, weil der Anspruch des A auf die Investitionszulage 2001 bei Zugang der Abtretungsanzeige beim Finanzamt H jedenfalls in Höhe des an die Klägerin ausgezahlten Betrags noch bestand und nicht durch Verrechnung gegenüber dem A oder Aufrechnung gegenüber der Klägerin erloschen war. Die Auszahlung an die Klägerin ist mithin mit Rechtsgrund erfolgt, so dass das FA nicht nach § 37 Abs. 2 Satz 1 AO berechtigt ist, den Betrag zurückzufordern.
- 19** Nach den Feststellungen des FG ergab sich rechnerisch ein verbleibender Anspruch aus der abgetretenen Investitionszulage in Höhe von 487.192,30 € (1.334.607 € Investitionszulage minus 675.097,01 € vorrangige Bankpfändung, minus 172.317,69 € nach Auffassung des FG berechnete Aufrechnung des FA). Dabei hat das FG --im Ergebnis zu Recht-- verneint, dass auch die rückständigen Umsatzsteuern in Höhe von 536.126,10 € mit der Investitionszulage verrechnet worden sind.
- 20** Nach § 226 Abs. 1 AO gelten für die Aufrechnung gegen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis sinngemäß die Vorschriften des bürgerlichen Rechts. Gemäß § 387 BGB können Forderungen, die ihrem Gegenstand nach gleichartig sind, gegeneinander aufgerechnet werden, sobald die eine Leistung gefordert und die andere Leistung

bewirkt werden kann. Die Aufrechnung bewirkt, dass die Forderungen, soweit sie sich decken, als in dem Zeitpunkt erloschen gelten, in welchem sie zur Aufrechnung geeignet einander gegenübergetreten sind (§ 389 BGB).

- 21** Die Aufrechnungslage bestand hinsichtlich der Umsatzsteuern in Höhe von 536.126,10 € bis zur Stundung am 22. Januar 2002. Diese Steuern waren nach den finanzgerichtlichen Feststellungen sämtlich fällig und das FA konnte die ihm obliegende Leistung, die Investitionszulage 2001, bewirken. Der Aufrechnende kann die ihm obliegende Leistung bewirken, wenn seine Schuld existiert. Auf den Zeitpunkt der Festsetzung oder Fälligkeit kommt es nicht an (BFH-Urteil vom 3. Mai 1991 V R 105/86, BFH/NV 1992, 77, m.w.N.). Der Anspruch auf Investitionszulage ist mit Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem die Investitionen vorgenommen worden sind, hier also zum 31. Dezember 2001, entstanden (§ 38 AO; vgl. BFH-Urteil vom 20. September 1999 III R 33/97, BFHE 190, 266, BStBl II 2000, 208, m.w.N.).
- 22** a) Gegenüber dem A hat das FA jedoch vor Eingang der Abtretungsanzeige nicht aufgerechnet.
- 23** aa) Gegen die Annahme einer Aufrechnung spricht zwar nicht von vornherein, dass das Finanzamt H in der Folgezeit den jetzt zurückgeforderten Betrag an die Klägerin ausgezahlt hat. Allein daraus kann nicht geschlossen werden, dass das Finanzamt H selbst nicht von einer Auf- oder Verrechnung der offenen Umsatzsteuerschuld ausgegangen ist. Denn die Auszahlungen sind ersichtlich darauf zurück zu führen, dass die vorrangige Pfändung einer Bank in Höhe von 675.097,01 € bis dahin übersehen worden war und das Finanzamt H deshalb von einem nach Verrechnung verbleibenden Restbetrag aus der Investitionszulage 2001 ausging.
- 24** bb) Im Urteil des FG ist eine Erklärung der Aufrechnung des Finanzamts H gegenüber dem A indes nicht festgestellt. Nach den in Bezug genommenen Teilen der Verwaltungsakten lässt sich eine Aufrechnungserklärung nicht entnehmen. Allerdings hat die höchstrichterliche Rechtsprechung an die Form der Aufrechnungserklärung keine strengen Anforderungen gestellt; sie hat sogar schlüssige Handlungen genügen lassen, wenn der Wille zur Tilgung und Verrechnung klar und unzweideutig erkennbar war (BFH-Urteil vom 21. November 1995 VII R 30/95, BFH/NV 1996, 387). Jedoch spricht im Streitfall die Stundungsverfügung vom 22. Januar 2002 gerade gegen eine Aufrechnung zu diesem Zeitpunkt, da die Steuerforderungen mit der Aufrechnung erlöschen und eine Stundung ins Leere gegangen wäre.
- 25** Ob eine antragsgemäß gewährte Verrechnungsstundung konkludent als aufschiebend bedingte Aufrechnungserklärung des FA gewertet werden könnte, bedarf keiner Erörterung, da eine Aufrechnungserklärung gemäß § 388 BGB unwirksam ist, wenn sie unter einer Bedingung abgegeben wird.
- 26** cc) Dem vorliegenden Schriftverkehr ist auch nicht zu entnehmen, dass das Finanzamt H mit A einen Aufrechnungs- oder Verrechnungsvertrag geschlossen hat.
- 27** Durch Aufrechnungs- oder Verrechnungsvertrag können die Voraussetzungen der einseitigen Aufrechnung weitgehend abbedungen werden (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1992, 77). Insbesondere kann eine aufschiebend bedingte Verrechnung vereinbart werden (Beschluss des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofs --BayVGH-- vom 12. März 2010 4 ZB 08.2455, juris, Rz 10). Dabei ist zu unterscheiden zwischen dem obligatorischen Verrechnungsvertrag, aufgrund dessen das FA einseitig verrechnen darf, und dem verfügenden Verrechnungsvertrag, durch den die Verrechnung aufschiebend bedingt, aber unmittelbar, d.h. ohne weitere Verfügung --und zwar rückwirkend auf den Zeitpunkt der erstmals bestehenden Aufrechnungslage (§ 389 BGB)-- erfolgt (vgl. BFH-Urteil vom 11. Dezember 1984 VIII R 263/82, BFHE 143, 1, BStBl II 1985, 278; BFH-Urteil in BFH/NV 1992, 77; Beschluss des BayVGH vom 12. März 2010 4 ZB 08.2455, juris; Staudinger/ Gursky, Vorbemerkungen zu §§ 387 ff. Rz 66; Erman/Wagner, BGB, 12. Aufl., § 388 Rz 18 und 21). Eine solche Aufrechnungsvereinbarung ist, auch wenn sie im Hinblick auf eine bereits bestehende Aufrechnungslage objektiv überflüssig wäre, als Ausfluss der Vertragsfreiheit rechtlich zulässig (vgl. Staudinger/Gursky, a.a.O.).
- 28** A hat mit seinem Antrag auf Stundung (bezeichnet als "Verrechnungsstundung") der Umsatzsteuern 2001 vom 10. Januar 2002 mitgeteilt, dass diese Umsatzsteuern mit der für 2001 auszahlenden Investitionszulage verrechnet werden sollten. Das Finanzamt H hat dem Antrag mit der Stundungsverfügung vom 22. Januar 2002, von der A Kenntnis hatte, entsprochen. In der Verfügung vom 22. Januar 2002 ist auch handschriftlich auf den Zulagenantrag vom 10. Januar 2002 Bezug genommen. Gleichwohl finden sich keine hinreichenden Anzeichen für einen über Antrag und Gewährung einer Stundung hinausgehenden auf eine Verrechnungsvereinbarung gerichteten Bindungswillen der Beteiligten. Nach Form und Inhalt waren vielmehr sowohl Antrag als auch Gewährung auf Erlass einer --hoheitlichen-- Stundungsverfügung gerichtet, wie sie nach der Rechtsprechung des BFH in Fällen, in denen der Steuerpflichtige in Kürze mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit mit einem Gegenanspruch rechnen

kann, als sog. technische Stundung oder Verrechnungsstundung unter Verzicht auf Stundungszinsen zu gewähren ist (vgl. BFH-Urteile vom 24. März 1998 I R 120/97, BFHE 186, 98, BStBl II 1999, 3; vom 7. März 1985 IV R 161/81, BFHE 143, 397, BStBl II 1985, 449; Beschluss vom 29. November 1984 V B 44/84, BFHE 142, 418, BStBl II 1985, 194; AO-Kartei § 222 Karte 3 Tz 3). Dementsprechend sind die Finanzämter angewiesen, Verrechnungsstundungen regelmäßig bis zu der im Stundungsantrag genannten Festsetzung des Gegenanspruchs, längstens bis zu einem besonders benannten Zeitpunkt auszusprechen (AO-Kartei § 222 Karte 3 Tz 7).

- 29** Im Streitfall hat sich das Finanzamt H antragsgemäß und entsprechend der Verwaltungsanweisung verhalten, was sich nicht zuletzt daran zeigt, dass die Stundung im Hinblick auf die ausstehende Festsetzung der Investitionszulage zinslos gewährt worden ist.
- 30** Auch seitens des A kann ein auf einen Verrechnungsvertrag gerichteter Erklärungswille nicht unterstellt werden. Denn nach den Feststellungen des FG hatte er den Anspruch auf Investitionszulage bereits am 3. Januar 2002 an die Klägerin abgetreten. Wenn diese Abtretung dem FA gegenüber auch erst mit Zugang der Abtretungsanzeige wirksam wurde, war sie doch im Innenverhältnis zwischen A und der Klägerin wirksam, so dass eine nachfolgende Verrechnungsvereinbarung mit dem FA in diesem Verhältnis Schadenersatzansprüche hätte auslösen können. Ohne konkrete Anhaltspunkte, die vom FG nicht festgestellt sind und zu deren ergänzenden Ermittlung auch nach Aktenlage kein Anlass besteht, kann deshalb allein aus dem Stundungsantrag nicht auf einen weitergehenden Bindungswillen geschlossen werden.
- 31** b) Das FA kann sich auch nicht darauf berufen, dass die Klägerin mit der Abtretung des Investitionszulageanspruchs in die Gläubigerstellung des Zedenten A gerückt ist und deshalb ihr gegenüber habe aufgerechnet werden können. Allerdings kann nach § 406 BGB der Schuldner mit einer ihm gegen den bisherigen Gläubiger (Altgläubiger, Zedenten) zustehenden Forderung auch dem neuen Gläubiger (Neugläubiger, Zessionar) gegenüber aufrechnen, es sei denn, dass er beim Erwerb der Forderung von der Abtretung Kenntnis hatte oder dass die Forderung erst nach Erlangung der Kenntnis und später als die abgetretene Forderung fällig geworden ist. Der allgemeine Rechtsgedanke dieser Vorschrift und der in ihr zum Ausdruck kommende Grundsatz, dass die Abtretung einer Forderung nicht die rechtliche Stellung des Schuldners beeinträchtigen darf, gelten auch im öffentlichen Recht und damit auch für die Aufrechnung nach § 226 Abs. 1 AO (Senatsurteil vom 25. April 1989 VII R 36/87, BFHE 156, 392, BStBl II 1990, 352). Die Anwendung dieser Vorschrift scheidet aber bereits daran, dass das FG --für den Senat bindend-- nicht festgestellt hat, dass das Finanzamt H gegenüber der Klägerin die Aufrechnung erklärt hat. Es bedarf deshalb keiner Erörterung, ob die im Streitfall verfügte Stundung der Umsatzsteuern bis zum 30. April 2002 zum Ausschluss der Aufrechnung gegenüber der Klägerin i.S. des § 406 BGB (zweite Ausschlussalternative) führt, weil sie die Fälligkeit der Umsatzsteuer auf einen Zeitpunkt nach Eingang der Abtretungsanzeige hinausgeschoben hat, oder ob der Zessionar eine Aufrechnungslage, die vor Zugang der Abtretungsanzeige schon einmal bestanden hat, stets gegen sich gelten lassen muss.
- 32** c) Nach alledem sind der Klägerin die vom FA zurückgeforderten Beträge infolge wirksamer Abtretung und mangels Aufrechnungserklärung zu Recht ausgezahlt worden. Einen Anspruch auf Rückzahlung nach § 37 Abs. 2 AO hat das FA nicht.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de