

# Urteil vom 01. August 2017, VII R 12/16

## Aufrechnung mit einer rechtswegfremden Forderung

ECLI:DE:BFH:2017:U.010817.VIIR12.16.0

BFH VII. Senat

GVG § 17 Abs 2, AO § 226, ZPO § 322 Abs 2, AO § 47, BGB § 387, BGB §§ 387ff, BGB § 406

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 25. Februar 2015, Az: 1 K 1200/14

## Leitsätze

1. Das Gericht des zulässigen Rechtswegs entscheidet gemäß § 17 Abs. 2 Satz 1 GVG den Rechtsstreit grundsätzlich unter allen in Betracht kommenden rechtlichen Gesichtspunkten und damit auch über eine zur Aufrechnung gestellte rechtswegfremde Gegenforderung, es sei denn, diese Entscheidung erwächst nach § 322 Abs. 2 ZPO in Rechtskraft .
2. Zu einer Rechtskrafterstreckung kommt es nicht, wenn die Aufrechnung durch das Finanzamt gegenüber dem (früheren) Zedenten erklärt wurde und dieser am Klageverfahren der (späteren) Zessionarin nicht beteiligt ist .

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts des Landes Sachsen-Anhalt vom 26. Februar 2015 1 K 1200/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 In den Jahren 2003 und 2004 wurde die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) zusammen mit ihrem Ehemann zur Einkommensteuer veranlagt. Dieser war damals Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH & Co. KG. Nach der Trennung der Eheleute im Dezember 2005 wohnte der Ehemann der Klägerin zunächst in P und dann in Großbritannien. Dort wurde im Mai 2007 über sein Vermögen ein Verfahren wegen "bankrupt" eröffnet und ihm im Mai 2008 Restschuldbefreiung nach englischem Recht erteilt.
- 2 Aus dem Einkommensteuerbescheid für 2003 vom Juni 2006 ergab sich für die Eheleute ein Guthaben in Höhe von 28.906,08 € und aus dem Einkommensteuerbescheid für 2004 vom August 2006 ein Guthaben in Höhe von 32.767,58 €.
- 3 Mit (so bezeichnetem) Aufteilungsbescheid vom Oktober 2006 für 2003 und (so bezeichnetem) Abrechnungsbescheid vom Dezember 2006 für 2004 teilte das damals zuständige Finanzamt X (FA X) die Guthaben nach dem Verhältnis der geleisteten Steuerabzugsbeträge auf und erklärte hinsichtlich des jeweils auf den Ehemann der Klägerin entfallenden Erstattungsbetrags die Aufrechnung mit einer Regressforderung des Landes ... aus einer Landesbürgschaft. Die Aufrechnung wurde bezüglich des Jahres 2003 für einen Betrag von 24.473,86 € und bezüglich des Jahres 2004 für einen Betrag von 21.791,48 € erklärt.
- 4 Ein entsprechendes Aufrechnungersuchen des Ministeriums der Finanzen des Landes ... lag dem damals zuständigen FA X seit Oktober 2005 vor (Gesamthöhe ca. 195.000 €). Das Land ... war im Zusammenhang mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH & Co. KG im Rahmen einer Rückbürgschaft in Anspruch genommen worden. Es stützte seinen Anspruch auf eine Rückzahlungsgarantieverpflichtung, die der Ehemann der Klägerin im Rahmen des Beteiligungsvertrags zwischen der GmbH & Co. KG und der ...

Beteiligungsgesellschaft Z vom 19. April 2004 übernommen hatte, und machte geltend, mittlerweile Inhaber dieser Forderung zu sein.

- 5 Gegen die Aufrechnung erhoben die Eheleute Einspruch und bestritten die Gegenforderung. Außerdem legten sie am 23. Dezember 2006 eine Abtretungsanzeige vor, nach der der Ehemann der Klägerin dieser seine Erstattungsansprüche aus den Einkommensteuerveranlagungen für 2003 bis 2005 zur Sicherung von Unterhaltsverpflichtungen abgetreten habe.
- 6 Mit Schreiben vom 30. November 2007 teilte das FA X der Klägerin und ihrem Ehemann mit, es habe sich bei den Bescheiden vom Oktober 2006 und vom Dezember 2006 nicht um Abrechnungsbescheide, sondern um Aufrechnungserklärungen gehandelt. Die Einsprüche der Eheleute wertete es als Anträge auf Erteilung von Abrechnungsbescheiden, die es unter dem 21. Dezember 2007 erließ. Darin wies es die der Klägerin abgetretenen Einkommensteuererstattungsansprüche des Ehemanns für 2003 und 2004 als durch Aufrechnung erloschen aus. Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos.
- 7 Mit Beschluss vom 9. April 2013 setzte das Finanzgericht (FG) das Verfahren aus, nachdem das Land ... vor den ordentlichen Gerichten Klage auf Feststellung des Bestehens der zur Aufrechnung gestellten Gegenforderung gegen den Ehemann der Klägerin erhoben hatte. Das Oberlandesgericht Y (OLG) wies die Klage mit Urteil vom 4. Juni 2014 in zweiter Instanz mangels Feststellungsinteresses als unzulässig ab.
- 8 Im Anschluss daran urteilte das FG, die Abrechnungsbescheide vom 21. Dezember 2007 seien rechtmäßig. Die Steuererstattungsansprüche des Ehemanns der Klägerin aus den Einkommensteuerbescheiden für 2003 und 2004 seien durch Aufrechnung erloschen und hätten zum Zeitpunkt des Eingangs der Abtretungsanzeige beim FA X nicht mehr bestanden. Das Land ... habe mit Regressansprüchen aus einer Inanspruchnahme aus Landesbürgschaften gegenüber dem Ehemann der Klägerin als Zedenten des Steuererstattungsanspruchs aufgerechnet. Die Aufrechnung sei auch dann zulässig und materiell-rechtlich wirksam, wenn Forderung und Gegenforderung in verschiedenen Verfahrensarten geltend zu machen seien. Die Aussetzung des Verfahrens bis zu einer rechtskräftigen Entscheidung über die Gegenforderung durch die Zivilgerichte sei nicht zwingend geboten, wenn ein Zessionar klage und ihm gegenüber nach § 406 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) mit einer Forderung gegenüber dem Zedenten aufgerechnet werde, zumal es in diesen Fällen nicht zu einer Rechtskraftwirkung komme. Das Urteil des OLG entfalte keine Rechtskraft gegenüber der Klägerin als Rechtsnachfolgerin ihres Ehemanns, weil es ein Prozessurteil sei und keine der Rechtskraft fähige Sachentscheidung. Daher könne es (das FG) auch nach Durchführung des zivilgerichtlichen Verfahrens über die Entstehung der Aufrechnungsgegenforderung und deren Bestand bis zur Aufrechnungserklärung entscheiden. An der Aufrechnungsgegenforderung bestünden keine Zweifel.
- 9 Ihre Revision begründet die Klägerin dahin, die angegriffenen Abrechnungsbescheide seien rechtswidrig. Es habe keine Aufrechnungslage bestanden, weshalb die ihrem Ehemann zustehenden Steuererstattungsansprüche nicht durch Aufrechnung erloschen seien. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) habe keine Abtretungskette bis zum Land ... nachgewiesen. Außerdem seien die zur Aufrechnung gestellten Gegenansprüche vor den ordentlichen Gerichten geltend zu machen. Darauf habe das FG zunächst hingewiesen, sei jedoch ohne Erklärung davon abgewichen, wodurch ihr Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt und die Sach- und Rechtslage nicht aufgeklärt worden sei. Darüber hinaus habe das FG zu Unrecht eine nicht gegen sie erhobene Feststellungsklage als Erfüllung der Auflage zur Erhebung der Klage auf Feststellung des Bestehens der Forderung angesehen.
- 10 Das FA schließt sich der Begründung des FG an und ergänzt, für die Aufrechnung sei kein Titel erforderlich. Die fachlich zuständige ordentliche Gerichtsbarkeit habe den Anspruch des Landes nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts als begründet angesehen. Auch wenn das OLG das Feststellungsinteresse verneint habe, habe es in den Entscheidungsgründen ausführlich mitgeteilt, in der Sache selbst bestünden keine Bedenken gegen den Anspruch des Landes aus dem Bürgschaftsrückgriff. Das FG sei weder von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs abgewichen noch habe es seine Sachaufklärungspflicht verletzt oder eine Überraschungsentscheidung erlassen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das

erstinstanzliche Urteil entspricht Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das FA X hat zu Recht festgestellt, dass die Ansprüche des Ehemanns der Klägerin auf Erstattung von Einkommensteuer aus den Veranlagungszeiträumen 2003 und 2004, auf die sich die am 23. Dezember 2006 beim FA X eingegangene Abtretungsanzeige bezogen hatte, infolge der Aufrechnung mit der Regressforderung des Landes ... gemäß § 47 der Abgabenordnung (AO) erloschen sind. Die angezeigte Abtretung ging damit ins Leere.

- 12** 1. Das FG war berechtigt, über das Bestehen der Gegenforderung zu entscheiden.
- 13** a) Gemäß § 17 Abs. 2 Satz 1 des Gerichtsverfassungsgesetzes (GVG) entscheidet das Gericht des zulässigen Rechtswegs den Rechtsstreit unter allen in Betracht kommenden rechtlichen Gesichtspunkten. Dies umfasst grundsätzlich auch die Entscheidung über eine zur Aufrechnung gestellte Gegenforderung gemäß § 226 Abs. 1 AO i.V.m. §§ 387 ff. BGB. Handelt es sich jedoch --wie vorliegend-- um eine zivilrechtliche und damit rechtswegfremde Forderung, gilt der Grundsatz des § 17 Abs. 2 Satz 1 GVG nicht uneingeschränkt.
- 14** b) Verfahrensrechtliche Probleme, die die materiell-rechtliche Zulässigkeit der Aufrechnung indes nicht hindern, kann die Aufrechnung mit einer Gegenforderung, für die ein anderer Rechtsweg als für die Klageforderung gegeben ist, aufwerfen, wenn diese --wie im Streitfall-- nicht rechtskräftig festgestellt ist und vom Kläger bestritten wird (Senatsbeschluss vom 6. August 1985 VII B 3/85, BFHE 144, 207, BStBl II 1985, 672; vgl. auch Senatsurteile vom 23. Februar 1988 VII R 52/85, BFHE 152, 317, BStBl II 1988, 500; vom 4. Oktober 1983 VII R 143/82, BFHE 139, 487, BStBl II 1984, 178; Senatsbeschluss vom 9. April 2002 VII B 73/01, BFHE 198, 55, BStBl II 2002, 509; Senatsurteil vom 31. Mai 2005 VII R 56/04, BFH/NV 2005, 1759). Denn nach § 322 Abs. 2 der Zivilprozessordnung (ZPO) ist die Entscheidung, dass die Gegenforderung nicht besteht, bis zur Höhe des Betrags, für den die Aufrechnung geltend gemacht ist, der materiellen Rechtskraft fähig. Es besteht somit die Gefahr, dass ein an sich nicht zuständiges Gericht mit Bindungswirkung gegenüber den nach der Rechtswegzuweisung entscheidungsbefugten Gerichten über das Nichtbestehen der zur Aufrechnung gestellten Forderung entscheidet (Senatsbeschluss vom 25. November 1997 VII B 146/97, BFHE 184, 242, BStBl II 1998, 200).
- 15** c) Allerdings hat der Senat entschieden, dass es in den Fällen, in denen ein Zessionar klagt und ihm gegenüber nach § 406 BGB mit einer Forderung gegen den Zedenten aufgerechnet wird, nicht zu der Rechtskraftwirkung nach § 322 Abs. 2 ZPO kommen kann. Denn die Rechtskraft eines Urteils erstreckt sich nur auf die Beteiligten des Verfahrens und ihre Rechtsnachfolger (§ 110 Abs. 1 FGO, § 325 Abs. 1 ZPO), nicht aber auf den Zedenten als den Rechtsvorgänger des an dem Prozess beteiligten Zessionars (Senatsbeschluss in BFHE 144, 207, BStBl II 1985, 672; Senatsurteil in BFHE 152, 317, BStBl II 1988, 500; Senatsbeschluss in BFHE 184, 242, BStBl II 1998, 200).
- 16** d) Auch wenn das FA X die Aufrechnung gegenüber dem Ehemann der Klägerin in einem Zeitpunkt erklärt hat, in dem dieser noch selbst Inhaber der Einkommensteuererstattungsansprüche aus den Jahren 2003 und 2004 war, ist die Situation doch derjenigen des § 406 BGB insofern vergleichbar, als der Ehemann der Klägerin nicht am finanzgerichtlichen Verfahren beteiligt ist und eine Entscheidung in diesem Klageverfahren ihm gegenüber keine Rechtskraft erlangt. Daher greift eine Entscheidung des FG über das Bestehen der rechtswegfremden Forderung nicht in die Rechtswegzuständigkeit der ordentlichen Gerichte ein. Vielmehr handelt es sich dabei lediglich um eine Vorfrage zur Aufrechnung, die von der Entscheidungsbefugnis des FG gemäß § 17 Abs. 2 GVG umfasst ist.
- 17** Auch das Urteil des OLG vom 4. Juni 2014 stand einer Entscheidung des FG in der Sache nicht entgegen, weil es sich um ein Prozessurteil handelt.
- 18** Weiterhin war die Entscheidungsbefugnis des FG nicht nach § 226 Abs. 3 AO eingeschränkt, weil diese Regelung nur für die Aufrechnung durch den Steuerpflichtigen gilt.
- 19** Aus diesen Gründen hätte das FG das Verfahren nicht gemäß § 74 FGO aussetzen müssen. Eine zu Unrecht beschlossene Aussetzung hindert das FG jedoch nach der Wiederaufnahme des Verfahrens nicht an der Entscheidung in der Sache (vgl. Senatsurteil in BFHE 152, 317, BStBl II 1988, 500).
- 20** 2. Das FA X hat gemäß § 226 Abs. 1 AO i.V.m. §§ 387 ff. BGB gegenüber dem Ehemann der Klägerin wirksam die Aufrechnung mit Regressforderungen des Landes ... aus einer Landesbürgschaft erklärt.
- 21** a) Dass die Aufrechnungserklärung dem Ehemann der Klägerin tatsächlich zuging, ergibt sich schon aus dem Schreiben des Prozessbevollmächtigten vom 2. November 2006 an das FA X, mit dem er sich gegen die Aufrechnung wendet. Auch wenn dort von Einkommensteuererstattung für die Jahre 2004 und 2005 die Rede ist,

sind die genannten Beträge jedoch eindeutig den Jahren 2003 und 2004 zuzuordnen. Ferner wird in den Bescheiden vom Oktober 2006 und vom Dezember 2006 auf die Aufrechnung Bezug genommen.

- 22** b) Nach den Feststellungen des FG leistete die Z der GmbH & Co. KG eine stille Einlage in Höhe von 300.000 €, wozu sie gemäß § 1 des Beteiligungsvertrags vom 19. April 2004 verpflichtet war. Dieses Beteiligungsverhältnis kündigte die Z mit Schreiben vom 20. Juni 2005 wirksam, nachdem das Insolvenzverfahren über das Vermögen der GmbH & Co. KG eröffnet worden war. Die Einlage wurde jedoch nach den Feststellungen des FG trotz der Rückzahlungsverpflichtung gemäß § 5 Abs. 1 Buchst. a des Beteiligungsvertrags weder durch die GmbH & Co. KG als Insolvenzschuldnerin noch durch den Ehemann der Klägerin, der gemäß § 7 Abs. 1 des Beteiligungsvertrags diesbezüglich eine Rückzahlungsgarantie übernommen hatte, zurückgezahlt.
- 23** Weiterhin hat das FG festgestellt, dass die Z die Bürgschaftsbank in Anspruch genommen und den Garantiebetrug in Höhe von 244.400 € erhalten hat (vgl. auch Erklärung der Z vom 5. September 2005). Die Garantie der Bürgschaftsbank gegenüber der Z in Höhe von 80 % der Einlage und des Beteiligungsentgelts bis maximal 80 % ergibt sich aus der Garantieerklärung vom 8. März 2004 i.V.m. § 7 Abs. 2 des Beteiligungsvertrags. Die Bürgschaftsbank bestätigte ihrerseits dem Land ... am 20. September 2005 den Eingang von Zahlungen für die Hauptschuldnerin am 15. September 2005.
- 24** Diese Feststellungen sind für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend, da die Klägerin diesbezüglich keine zulässigen und begründeten Revisionsgründe vorgebracht hat.
- 25** Soweit das FG infolge der Kündigung der geleisteten Einlage durch die Z auf den Eintritt des Garantiefalls aus der vom Ehemann der Klägerin übernommenen Rückzahlungsgarantieverpflichtung geschlossen hat, ist dies nicht zu beanstanden. Gleiches gilt für den Erwerb eines Rückgriffsrechts der Bürgschaftsbank als Drittbegünstigte des Beteiligungsvertrags gegen den Ehemann der Klägerin. In der Erklärung der Z vom 5. September 2005 wird der Übergang der Forderung in Höhe von 244.400 € zzgl. Zinsen auf die Bürgschaftsbank bestätigt. Infolge der Zahlung durch die Bürgschaftsbank entstand ein Rückgriffsrecht auf den Ehemann der Klägerin gemäß § 7 Abs. 3 des Beteiligungsvertrags.
- 26** Soweit das FG weiterhin einen anschließenden Forderungsübergang von der Bürgschaftsbank auf das Land ... bejaht hat, lässt diese Beweiswürdigung ebenfalls keine Mängel erkennen.
- 27** c) Das damals zuständige FA X wurde mit Schreiben vom 28. September 2005 um Aufrechnung gebeten. Soweit das Aufrechnungsersuchen mit Schreiben vom 19. November 2008 zurückgezogen wurde, hat dies keinen Einfluss auf die Wirksamkeit der bereits vorher erklärten Aufrechnung. Gleiches gilt für die Verzichtserklärung vom 7. November 2008.
- 28** d) Aufrechnungsverbote bestanden nicht. Gegen den Ehemann der Klägerin wurde kein Insolvenzverfahren nach deutschem Recht durchgeführt, weshalb die Aufrechnungsverbote gemäß § 96 der Insolvenzordnung nicht zum Tragen kommen. Das bankruptcy-Verfahren in Großbritannien wurde erst im Mai 2007 und damit nach Erklärung der Aufrechnung eröffnet.
- 29** Die fortbestehende Rechtsnatur des übergeleiteten Anspruchs aus der Rückbürgschaft als zivilrechtlicher Anspruch steht seiner Aufrechnung gegenüber den Steuererstattungsansprüchen nicht entgegen. Die Aufrechnung mit zivilrechtlichen Ansprüchen gegen öffentlich-rechtliche Ansprüche und umgekehrt ist grundsätzlich zulässig (vgl. Senatsbeschlüsse in BFHE 144, 207, BStBl II 1985, 672, und in BFHE 198, 55, BStBl II 2002, 509; Senatsurteile vom 17. September 1987 VII R 50-51/86, BFHE 151, 304, BStBl II 1988, 366, und in BFHE 152, 317, BStBl II 1988, 500; Urteil des Bundesgerichtshofs vom 11. Januar 1955 I ZR 106/53, BGHZ 16, 124).
- 30** 3. Dadurch, dass das FG nach erfolgter Aussetzung des Verfahrens selbst über das Bestehen der rechtswegfremden Regressforderung entschieden hat, hat es nicht den Anspruch der Klägerin auf Gewährung rechtlichen Gehörs verletzt, weil die Frage nach der Entscheidungskompetenz des FG in Bezug auf die rechtswegfremde Forderung auch nach Ergehen des Urteils des OLG vom 4. Juni 2014 Gegenstand der schriftsätzlichen Auseinandersetzung der Beteiligten war. Die Klägerin musste davon ausgehen, dass sich das FG mit diesem zentralen Punkt befassen würde, und sie hatte auch ausreichend Gelegenheit, sich damit auseinanderzusetzen.
- 31** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.