

# Urteil vom 22. August 2019, V R 21/18

## Anfechtbarkeit von Verwaltungsakten

ECLI:DE:BFH:2019:U.220819.VR21.18.0

BFH V. Senat

AO § 118, FGO § 40 Abs 2, UStG § 27 Abs 19, UStG VZ 2012 , UStG VZ 2013

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 20. Februar 2018, Az: 3 K 282/17

## Leitsätze

1. Teilt das FA dem Drittschuldner (Bauträger) mit, dass es im Wege der zivilrechtlichen Abtretung eine Forderung gegen ihn erworben hat, liegt kein vom Bauträger anfechtbarer Verwaltungsakt i.S. von § 118 AO vor .
2. Die Zulassung der Abtretung nach § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG ist mangels eigener Beschwer (§ 40 Abs. 2 FGO) kein vom Drittschuldner (hier: Bauträger) anfechtbarer Verwaltungsakt .

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 21.02.2018 - 3 K 282/17 aufgehoben.

Die Klage wird als unzulässig verworfen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** In den Jahren 2012 und 2013 erbrachte die Firma A (A) für die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) Bauleistungen, für die A eine Vergütung in Höhe von 429.630,46 € zustand. Die Beteiligten sahen zunächst die Klägerin als Leistungsempfängerin als Steuerschuldnerin nach § 13b des Umsatzsteuergesetzes (UStG) an. Nach Veröffentlichung des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 22.08.2013 - V R 37/10 (BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 228) gab die Klägerin für das Jahr 2012 und das erste Quartal 2013 berichtigte Umsatzsteuererklärungen ab. Mit Schreiben vom 16.02.2015 an den Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) machte die Klägerin geltend, dass insbesondere wegen der detaillierten Geltendmachung von Gewährleistungsrechten durch den Bauträger eine abtretbare Forderung i.S. des § 27 Abs. 19 UStG im Streitfall nicht bestehe. Nach Inkrafttreten von § 27 Abs. 19 UStG nahm das FA den leistenden Unternehmer A durch einen am 22.04.2015 nach § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG geänderten Umsatzsteuerbescheid 2012 als Steuerschuldner in Anspruch und nahm am 07.05.2015 nach den Regelungen der §§ 398 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) dessen Angebot auf Abtretung des ihm gegen die Klägerin zustehenden "Anspruchs auf Zahlung der gesetzlich entstandenen Umsatzsteuer" an.
- 2** Mit Schreiben vom 07.05.2015 informierte das FA die Klägerin, dass es die von A angezeigte Abtretung angenommen habe und dass Zahlungen betreffend die Umsatzsteuer durch die Klägerin an die A nicht mehr möglich seien. Es werde eine Aufrechnung angestrebt. Hiergegen legte die Klägerin mit Schreiben vom 09.06.2015 Einspruch ein.
- 3** Nach Annahme der Abtretung forderte das FA die Klägerin mit Bescheid vom 11.11.2015 zur Zahlung von 67.059,60 € auf. Im Rahmen ihres gegen die Annahme des Abtretungsangebots durch das FA gerichteten Einspruchs trug die Klägerin vor, sie habe bereits 357.424 € gezahlt. Ein darüber hinausgehender Vergütungsanspruch bestehe nicht, weil Baumängel vorlägen. Somit sei die Forderung gemäß § 362 BGB erloschen und habe deswegen nicht

abgetreten werden können. Der Antrag auf Zulassung der Abtretung habe demnach abgelehnt werden müssen. Die Entscheidung sei auch ermessensfehlerhaft gewesen, weil Bauvertragsrisiken in das Finanzverwaltungsverfahren verlagert würden. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhob die Klägerin Klage zum Finanzgericht (FG).

- 4 Mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 1409 veröffentlichten Urteil gab das FG der Klage statt. Die Klage sei zulässig. Zwar handele es sich bei der Annahme der Abtretung der Forderung selbst um eine zivilrechtliche Willenserklärung und damit nicht um einen Verwaltungsakt i.S. von § 118 der Abgabenordnung (AO). Die Entscheidung des FA, die durch A angebotene Abtretung der Forderung gegen die Klägerin anzunehmen, sei aber ein Verwaltungsakt. Diese Annahme setze voraus, dass das FA prüfe, ob ein Anspruch auf Annahme der Abtretung gegeben ist. Das FA entscheide somit über einen möglichen Anspruch des Steuerpflichtigen. Wenn es ihn verneine, greife es in die Außenbeziehung zum Steuerpflichtigen ein und regele damit einen Einzelfall i.S. von § 118 AO. Dasselbe gelte, wenn es dem Anspruch stattgebe. Dieser Verwaltungsakt ergehe zwar gegenüber dem Steuerpflichtigen (Zedenten). Die Regelungswirkung betreffe aber auch die Klägerin als Schuldnerin der abgetretenen Forderung. Denn sie habe dadurch einen neuen Gläubiger, das FA. Die Klage sei auch begründet. Der leistungsempfangende Bauträger könne sich gegen die Annahme der Abtretung wenden, wenn das FA bereits vor Erlass der nach § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG geänderten Steuerfestsetzung gegenüber dem leistenden Unternehmer Kenntnis davon gehabt habe, dass der Bauträger Gewährleistungsrechte aufgrund von Baumängeln geltend gemacht habe. Es könne dahinstehen, ob der Umfang der allgemeinen Mitwirkungspflicht des § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG sich erweitere, wenn das FA unter Ausführung sachlicher Gründe den leistenden Unternehmer auffordere, weitere Handlungen vorzunehmen. Die zivilrechtliche Prüfung, ob ein abtretbarer Anspruch des Leistenden gegen den Leistungsempfänger besteht, habe im Rahmen der Ermessensentscheidung nach § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG ggf. auch wiederholend bzw. unter Verweis auf eine bereits durchgeführte Prüfung im Rahmen von § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG zu erfolgen und sei nicht auf ein gesondertes zivilrechtliches Verfahren ausgelagert.
- 5 Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision. Das FG habe rechtsfehlerhaft zur Ermessensausübung nach § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG entschieden. Entgegen dem FG-Urteil habe das FA sein Ermessen unter Berücksichtigung der im maßgeblichen Zeitpunkt bekannten Rechtsprechung ausgeübt. Für das Bestehen und die Abtretbarkeit von Ansprüchen komme es auf Gewährleistungsansprüche oder andere Einwendungen nicht an. Daher sei eine Kenntnis von Baumängeln unerheblich. Ein schutzwürdiges Interesse des leistenden Unternehmers werde durch die Abtretung nicht verletzt. Es fehle für die Klage auch an einer Beschwer. Üblicherweise werde durch Abrechnungsbescheid entschieden.
- 6 Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 8 Ihre Klagebefugnis ergebe sich daraus, dass sie aufgrund der Abtretung einen neuen Gläubiger erhalte. Sie sei zudem Adressat eines belastenden Verwaltungsakts. Mit der Abtretung greife das FA in das schuldrechtliche Verhältnis zwischen Zedent und Klägerin ein. Sie müsse eine Möglichkeit haben, sich gegen die Abtretung zur Wehr zu setzen. Ihr sei rechtliches Gehör zu gewähren. Zu beachten sei die Schutzbedürftigkeit des leistenden Unternehmers. Die Abtretung sei schließlich auch schuldrechtlich unwirksam. Die Voraussetzungen für eine Teilabtretung lägen nicht vor.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision des FA ist begründet und führt unter Aufhebung des FG-Urteils zur Verwerfung der Klage als unzulässig (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht ein Sachurteil erlassen, anstatt die Klage mangels von der Klägerin anfechtbaren Verwaltungsakts als unzulässig zu verwerfen.
- 10 1. Teilt das FA dem Drittschuldner mit, dass es im Wege der zivilrechtlichen Abtretung eine Forderung gegen ihn erworben hat, liegt kein durch Klage anfechtbarer Verwaltungsakt i.S. von § 118 AO vor.
- 11 a) Durch Anfechtungsklage kann gemäß § 40 Abs. 1 FGO insbesondere die Aufhebung eines Verwaltungsakts begehrt werden. Ob ein Verwaltungsakt vorliegt, bestimmt sich nach § 118 Satz 1 AO. Verwaltungsakt ist danach

jede Verfügung, Entscheidung oder andere hoheitliche Maßnahme, die eine Behörde zur Regelung eines Einzelfalls auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts trifft und die auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist.

- 12** b) Das FG hat zu Unrecht in der Mitteilung über den zivilrechtlichen Forderungserwerb des FA durch Abtretung einen Verwaltungsakt gesehen. Denn nach der Rechtsprechung des BFH sind behördliche Schreiben, die nur die rechtliche Würdigung eines gleichzeitig mitgeteilten Sachverhalts vermitteln, mangels Regelung kein Verwaltungsakt (BFH-Urteil vom 18.06.1975 - I R 92/73, BFHE 116, 261, BStBl II 1975, 779, unter 1.). Danach ist auch die Mitteilung des FA, dass es wie im Streitfall eine zivilrechtliche Forderung erworben habe, kein Verwaltungsakt.
- 13** Das von der Klägerin und vom FG unzutreffend als Verwaltungsakt angesehene Schreiben des FA vom 07.05.2015 diene ersichtlich dazu, die Rechtswirksamkeit von Rechtshandlungen gegenüber dem bisherigen Gläubiger i.S. von § 407 BGB zu verhindern, indem der Schuldner, hier die Klägerin, von der Abtretung in Kenntnis gesetzt wird.
- 14** 2. Ein von der Klägerin anfechtbarer Verwaltungsakt liegt auch nicht auf anderweitiger Grundlage vor.
- 15** a) Weder bei der Abtretung eines zivilrechtlichen Forderungsanspruchs nach § 398 BGB durch Angebot und Annahme noch bei der Mitwirkung des FA durch eine Angebotsannahme wie im Streitfall handelt es sich um Verwaltungsakte i.S. von § 118 Satz 1 AO. Sowohl für die zivilrechtlich erfolgende Abtretung wie auch bei der ebenso dem Zivilrecht unterliegenden Mitwirkungshandlung des FA ergibt sich dies bereits daraus, dass es an einer hoheitlichen Maßnahme fehlt.
- 16** b) Ebenso ist die Zulassung der Abtretung nach § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG mangels eigener Beschwer (§ 40 Abs. 2 FGO) kein vom Drittschuldner anfechtbarer Verwaltungsakt.
- 17** aa) Soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist, ist die Klage gemäß § 40 Abs. 2 FGO nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den Verwaltungsakt oder durch die Ablehnung oder Unterlassung eines Verwaltungsakts oder einer anderen Leistung in seinen Rechten verletzt zu sein. Fühlt sich der Nichtadressat eines Verwaltungsakts in seinen Rechten verletzt, kommt eine Klagebefugnis für ihn nur in Betracht, wenn er geltend machen kann, in seinen eigenen Rechten verletzt zu sein (Braun in Hübschmann/ Hepp/Spitaler --HHSp--, § 40 FGO Rz 219 f.; vgl. auch Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 40 FGO Rz 71: rechtliche Betroffenheit als Dritter). Dies ist nur dann zu bejahen, wenn eine Vorschrift den Individualinteressen des Klägers zu dienen bestimmt ist (von Beckerath in Gosch, FGO § 40 Rz 164).
- 18** bb) Das Erfordernis der Zulassung hat keine drittschützende Wirkung zugunsten von Drittschuldnern wie der Klägerin.
- 19** (1) Nach § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG kann das für den leistenden Unternehmer zuständige FA auf Antrag zulassen, dass der leistende Unternehmer dem FA den ihm gegen den Leistungsempfänger zustehenden Anspruch auf Zahlung der gesetzlich entstandenen Umsatzsteuer abtritt, wenn die Annahme der Steuerschuld des Leistungsempfängers im Vertrauen auf eine Verwaltungsanweisung beruhte und der leistende Unternehmer bei der Durchsetzung des abgetretenen Anspruchs mitwirkt.
- 20** (2) Die Zulassung der Abtretung nach § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG steht in einem engen Zusammenhang mit der Korrekturvorschrift des § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG und des dabei durch § 27 Abs. 19 Satz 2 UStG angeordneten Ausschlusses des Vertrauensschutzes nach § 176 AO.
- 21** Wie der erkennende Senat bereits entschieden hat, kann eine Umsatzsteuerfestsetzung nach § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG gegenüber dem leistenden Unternehmer nur geändert werden, wenn ihm ein abtretbarer Anspruch auf Zahlung der gesetzlich entstandenen Umsatzsteuer gegen den Leistungsempfänger zusteht. Der erkennende Senat hat dies damit begründet, dass der durch § 27 Abs. 19 Satz 2 UStG angeordnete Ausschluss des abgabenrechtlichen Vertrauensschutzes unionsrechtlich nur zu rechtfertigen ist, wenn das Bestehen und die Abtretbarkeit einer Forderung nicht erst im Anschluss an die Änderung des Umsatzsteuerbescheids, sondern bereits im Festsetzungsverfahren geklärt werden. Daher muss das FA nicht erst im Erhebungsverfahren bei einer Entscheidung über die Abtretung, sondern bereits im Festsetzungsverfahren bei der Prüfung der Änderungsbefugnis nach § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG feststellen, ob ein abtretbarer Anspruch des Leistenden gegen den Leistungsempfänger besteht (BFH-Urteil vom 23.02.2017 - V R 16, 24/16, BFHE 257, 177, BStBl II 2017, 760, Rz 38).
- 22** (3) Diese Rechtsprechung verwirklicht den für den leistenden Bauunternehmer erforderlichen Schutz bei der Korrektur einer Fehlbeurteilung durch die Finanzverwaltung, dient aber nicht dem Schutz des Schuldners der

abgetretenen Forderung wie hier der Klägerin. Der erkennende Senat berücksichtigt dabei auch, dass nach den Wertungen der §§ 398 ff. BGB der Schuldner stets mit einem Gläubigerwechsel zu rechnen hat, sofern kein Abtretungsverbot vereinbart wurde, und dass der Schuldner im Hinblick auf den Fortbestand seiner Einwendungen gegenüber dem Neugläubiger gemäß § 404 BGB auch nicht schutzbedürftig ist.

- 23** (4) Daher ist es entgegen der Auffassung der Klägerin ohne Bedeutung, ob Einwendungen oder Einreden des Schuldners gegen die abgetretene Forderung bestehen. Das FA kann sich dann für oder gegen eine Abtretung mit Bescheidänderung gegen den leistenden Unternehmer entscheiden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 257, 177, BStBl II 2017, 760, Rz 59).
- 24** Kommt es zu einer Abtretung, kann über Einwendungen oder Einreden des Schuldners wie hier der Klägerin in Bezug auf behauptete Baumängel im Fall einer Aufrechnung durch das FA im Rahmen eines gemäß § 218 Abs. 2 AO zu erlassenden Abrechnungsbescheids oder, wenn das FA den durch Abtretung erworbenen Anspruch zivilrechtlich durchsetzt, im Zivilprozess entschieden werden. Eine Schutzbedürftigkeit des Schuldners der abgetretenen Forderung, hier der Klägerin, besteht nicht, da sich die Abtretung unter Bedingungen des Zivilrechts vollzieht und daher ohne gesondertes Abtretungsverbot stets mit einem Gläubigerwechsel gerechnet werden muss.
- 25** 3. Danach ist das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen. Da es an einem für die Klägerin anfechtbaren Verwaltungsakt i.S. von § 118 Satz 1 AO fehlt, ist die Anfechtungsklage unzulässig (BFH-Urteile in BFHE 116, 261, BStBl II 1975, 779, und vom 10.11.1998 - VIII R 3/98, BFHE 187, 386, BStBl II 1999, 199; ebenso von Beckerath in Gosch, FGO § 40 Rz 59; Braun in HHSp, a.a.O., § 40 Rz 45 und Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 40 FGO Rz 8). Eine Umdeutung in eine Feststellungsklage gemäß § 41 FGO kommt nicht in Betracht. Es fehlt bereits am besonderen Feststellungsinteresse aus den oben unter 2.b) bb) dargelegten Gründen.
- 26** Ist die Klage unzulässig, kommt auch keine isolierte Aufhebung der Einspruchsentscheidung in Betracht. Diese scheidet zudem daran, dass es auch insoweit an einer Beschwer fehlt. Diese läge z.B. dann vor, wenn das FA einen Einspruch zu Unrecht als unzulässig verwirft und daher nicht die Begründetheit des Einspruchs prüft (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 08.03.2017 - IX R 47/15, BFH/NV 2017, 1044, Rz 28 f.).
- 27** Demgegenüber wäre im Streitfall der als unbegründet zurückgewiesene Einspruch bereits nach § 358 Satz 2 AO als unzulässig zu verwerfen gewesen. Dies begründet keine Beschwer (vgl. Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 358 AO Rz 8 und Bartone in Gosch, AO § 358 Rz 12). Denn hat das FA einen unzulässigen Einspruch als unbegründet zurückgewiesen, hat die Klage gleichwohl keinen Erfolg (BFH-Beschluss vom 11.11.2008 - V B 2/08, BFH/NV 2009, 401, unter II.1.). Die Unzulässigkeit der Behördenentscheidung ist daher für die Verwerfung der Klage als unzulässig ohne Bedeutung.
- 28** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)