Urteil vom 28. September 2011, VII R 52/10

Formunwirksamkeit einer Abtretungsanzeige bei fehlenden Angaben zum Abtretungsgrund - Mangelhaftigkeit des amtlichen Vordrucks - Grundsatz von Treu und Glauben im öffentlichen Recht

BFH VII. Senat

AO § 46 Abs 2, AO § 46 Abs 3, AO § 46 Abs 4, GG Art 20 Abs 3

vorgehend FG Münster, 06. Juli 2010, Az: 11 K 2975/08 AO

Leitsätze

1. Die in einer Abtretungsanzeige notwendigen Angaben zum Abtretungsgrund erfordern auch dann eine kurze stichwortartige Kennzeichnung des zugrunde liegenden schuldrechtlichen Lebenssachverhalts, wenn das auf dem amtlichen Vordruck vorgesehene Feld "Sicherungsabtretung" angekreuzt worden ist .

2. Fehlen solche Angaben, leidet die Abtretungsanzeige an einem Formmangel, der zur Unwirksamkeit der Abtretung führt .

3. Dass der Vordruck die gesetzlich geforderten formalen Anforderungen nur unzureichend wiedergibt und zu dem Irrtum verleitet, im Fall einer Sicherungsabtretung seien weitere Angaben zum Abtretungsgrund entbehrlich, ändert daran nichts .

Tatbestand

I.

1 Aus gegenüber der Fa. M ergangenen geänderten Umsatzsteuerbescheiden für 1999 und 2000 vom 6. Juni 2006 ergaben sich Erstattungsansprüche von ca. ... € bzw. ca. ... €. Am 19. Juni 2006 ging beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eine Anzeige auf amtlichem Vordruck über die Teilabtretung eines Betrags von ... € aus Umsatzsteuererstattungsansprüchen der Fa. M an die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ein. Als Grund der Abtretung war auf dem Formular das Feld "Sicherungsabtretung" angekreuzt; weitere Angaben zum Grund der Abtretung wurden nicht gemacht. Die Klägerin ist eine GmbH, deren Unternehmensgegenstand nach dem Gesellschaftsvertrag der Erwerb und die Verwaltung von Anteilen und Beteiligungen an anderen Unternehmen sowie die Übernahme von Forderungen, Rechten und Sicherungsgütern zum Zweck der Verwertung ist.

2 Nachdem ein Geschäftsführer der Fa. M die Angabe eines Firmenkontos für die Überweisung des Erstattungsbetrags widerrufen und das FA der Fa. M mitgeteilt hatte, dass es die Abtretung für unwirksam halte, hinterlegte es den Erstattungsbetrag im September 2006 beim Amtsgericht.

3 Auf den Antrag der Klägerin auf Auszahlung des Erstattungsbetrags erließ das FA einen Abrechnungsbescheid, mit dem festgestellt wurde, die Klägerin habe keinen Anspruch auf Zahlung der Umsatzsteuererstattungen 1999 und 2000 der Fa. M. Die Abtretung sei unwirksam, weil zum geschäftsmäßigen Erwerb und zur geschäftsmäßigen Einziehung zur Sicherheit abgetretener Ansprüche nach § 46 Abs. 4 der Abgabenordnung (AO) nur Unternehmen befugt seien, denen das Betreiben von Bankgeschäften erlaubt sei.

4 Die hiergegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 5 veröffentlichten Gründen ab.

5 Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, die Ansicht des FG, wonach die Abtretungsanzeige an einem Formmangel leide, wenn anhand der Angaben im Formular nicht überprüfbar sei, ob ein geschäftsmäßiger Erwerb vorliege, sei unzutreffend. Der für die Abtretungsanzeige zu verwendende amtlich vorgeschriebene Vordruck sei vollständig und zutreffend ausgefüllt worden.

Entscheidungsgründe

II.

6 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der angefochtene Abrechnungsbescheid ist rechtmäßig.

7 1. Nach § 46 Abs. 1 AO können Ansprüche auf Erstattung von (u.a.) Steuern abgetreten und verpfändet werden. Die Abtretung der Ansprüche wird gemäß § 46 Abs. 2 AO jedoch erst wirksam, wenn sie der Gläubiger in der nach § 46 Abs. 3 AO vorgeschriebenen Form der zuständigen Finanzbehörde nach Entstehung des Anspruchs anzeigt. Die Abtretungsanzeige ist materielle Wirksamkeitsvoraussetzung und Tatbestandsmerkmal der Abtretung (Senatsurteil vom 5. Oktober 2004 VII R 37/03, BFHE 208, 1, BStBl II 2005, 238, m.w.N.).

8 Wie der Senat mit vorgenanntem Urteil in BFHE 208, 1, BStBl II 2005, 238 sowie mit Urteil vom 13. November 2001 VII R 107/00 (BFHE 197, 5, BStBl II 2002, 402) ausgeführt hat, soll die nach Maßgabe des § 46 Abs. 3 AO formalisierte Abtretungsanzeige zum einen den Abtretenden davor schützen, Erstattungsansprüche unüberlegt, zu unangemessenen Bedingungen oder an unseriöse Empfänger abzutreten. Zum anderen soll das die Erstattung schuldende FA, das aufgrund der Abtretungsanzeige an den Abtretungsempfänger zahlt, von seiner Leistungspflicht gegenüber dem Abtretenden freigestellt werden. Darüber hinaus soll die einheitliche Gestaltung des amtlichen Vordrucks dem FA die Bearbeitung der Erstattungsanträge erleichtern.

9 Nach § 46 Abs. 3 AO ist mit der Abtretungsanzeige (u.a.) der Abtretungsgrund anzugeben. Diese Angaben zum Abtretungsgrund sollen --wie der erkennende Senat unter Hinweis auf die Gesetzesbegründung ebenfalls mit Urteilen in BFHE 208, 1, BStBl II 2005, 238 und in BFHE 197, 5, BStBl II 2002, 402 ausgeführt hat-- dem FA Hinweise geben, ob es sich bei der Abtretung um einen geschäftsmäßigen Erwerb von Erstattungs- oder Vergütungsansprüchen handeln könnte, der gemäß § 46 Abs. 4 Satz 1 AO grundsätzlich unzulässig ist, sowie dem FA die Möglichkeit zur schnellen und einfachen Prüfung eröffnen, ob eine Sicherungsabtretung von Ansprüchen vorliegt, zu deren geschäftsmäßigem Erwerb oder Einziehung nach § 46 Abs. 4 Satz 3 AO nur Unternehmen befugt sind, denen das Betreiben von Bankgeschäften erlaubt ist (vgl. Senatsurteile vom 23. Oktober 1985 VII R 196/82, BFHE 144, 526, BStBl II 1986, 124; vom 13. Oktober 1994 VII R 3/94, BFH/NV 1995, 473). Zur Bezeichnung des Abtretungsgrundes genügt eine kurze stichwortartige Kennzeichnung des der Abtretung zugrunde liegenden schuldrechtlichen Lebenssachverhalts. Fehlen jedoch Angaben zum Abtretungsgrund völlig, leidet die Abtretungsanzeige an einem Formmangel, der nach § 46 Abs. 2 AO zur Unwirksamkeit der Abtretung führt (Senatsurteile in BFHE 208, 1, BStBl II 2005, 238, und in BFHE 197, 5, BStBl II 2002, 402).

10 Diese mit vorgenannten Senatsurteilen, die allerdings keine Sicherungsabtretung betrafen, entwickelten Rechtsgrundsätze gelten in gleicher Weise für einen Fall wie dem vorliegenden, in dem ohne eine auch nur stichwortartige Beschreibung des Abtretungsgrundes das Feld "Sicherungsabtretung" auf dem Formular angekreuzt worden ist. Mit der durch Ankreuzen dieses Feldes gemachten Angabe, es handele sich um eine Sicherungsabtretung, wird lediglich eine bestimmte Art der Forderungsabtretung gekennzeichnet, der eine schuldrechtliche Sicherungsabrede zugrunde liegt. Damit wird allenfalls ein Teil des der Abtretung zugrunde liegenden schuldrechtlichen Lebenssachverhalts beschrieben und deshalb --anders als die Revision meint-- der gesetzlichen Forderung, der Finanzbehörde die Abtretung unter Angabe des Abtretungsgrundes anzuzeigen, nicht genügt. Dies gilt umso mehr, als die geforderten Angaben zum Abtretungsgrund --wie ausgeführt-- den Zweck haben, der Finanzbehörde eine schnelle und einfache Prüfungsmöglichkeit auf Hinweise zu geben, ob es sich bei der Abtretung um einen geschäftsmäßigen Erwerb von Erstattungs- oder Vergütungsansprüchen handeln könnte, der gemäß § 46 Abs. 4 Satz 1 AO grundsätzlich unzulässig ist. Die bloße Kennzeichnung einer angezeigten Abtretung als Sicherungsabtretung ist aber zweifellos nicht geeignet, einen solchen Hinweis zu geben. Vielmehr sind im Fall eines Abtretungsempfängers, dem das Betreiben von Bankgeschäften nicht erlaubt ist, weitere Angaben zum Abtretungsgrund erforderlich.

11 Da somit im Streitfall keine ausreichenden Angaben zum Abtretungsgrund mit der Abtretungsanzeige gemacht wurden, entspricht diese nicht der vorgeschriebenen Form, was nach § 46 Abs. 2 AO die Unwirksamkeit der Abtretung zur Folge hat.

12 2. Der Umstand, dass die Gestaltung des zu verwendenden amtlichen Vordrucks --wie das FG zutreffend ausgeführt hat-- in bestimmten Fällen dazu verleitet, nur unzureichende Angaben zum Abtretungsgrund zu machen, rechtfertigt es nicht, eine unvollständige Abtretungsanzeige gleichwohl als formwirksam anzusehen.

13 In Anbetracht der Regelung in § 46 Abs. 4 AO ist es zwar erforderlich, dass der Vordruck die Angabe verlangt, ob es sich bei der angezeigten Abtretung um eine Sicherungsabtretung handelt. Allerdings entspricht es nicht den Anforderungen des Abs. 3 dieser Vorschrift, dass der Vordruck das zum Ankreuzen vorgesehene Feld "Sicherungsabtretung" unter der Überschrift "Grund der Abtretung/Verpfändung:" aufführt und es mit der Konjunktion "oder" sowie einem anschließenden freien Feld für einzufügenden Text verknüpft, denn diese Gestaltung erweckt den Eindruck, dass mit dem Ankreuzen des Feldes "Sicherungsabtretung" die erforderlichen Angaben zum Abtretungsgrund gemacht sind, was --wie ausgeführt-- bei einem Abtretungsempfänger, dem das Betreiben von Bankgeschäften nicht erlaubt ist, nicht zutrifft.

14 Dass die Finanzverwaltung mit diesem amtlichen Vordruck die gesetzliche Forderung des § 46 Abs. 3 AO, den Abtretungsgrund anzugeben, nur unzureichend umgesetzt bzw. nur ungenügend kenntlich gemacht hat, macht ihre Befolgung nicht entbehrlich. Zwar hat die Finanzverwaltung nach § 46 Abs. 3 AO den Auftrag, einen Vordruck für die Abtretungsanzeige zur Verfügung zu stellen, sie ist jedoch nicht ermächtigt, durch die Gestaltung dieses Vordrucks die nach dem Gesetz an eine Abtretungsanzeige zu stellenden Anforderungen zu modifizieren.

15 Das FG hat im Ergebnis auch zu Recht entschieden, dass wegen der im Streitfall durch die Gestaltung des amtlichen Vordrucks "mitveranlassten" Formunwirksamkeit der Abtretungsanzeige diese auch nicht gemäß dem Grundsatz von Treu und Glauben als wirksam zu gelten hat. Zwar beansprucht dieser Grundsatz auch im öffentlichen Recht Geltung; jedoch rechtfertigt er eine Einschränkung der rechtlichen Folgen einer Formunwirksamkeit nur in Ausnahmefällen, in denen die Berufung auf die Formunwirksamkeit zu einem schlechthin untragbaren Ergebnis führte (vgl. die Nachweise in: Soergel-Hefermehl, BGB, 12. Aufl., § 125 Rz 35 ff., insbesondere Rz 37, 40). Einen solchen Ausnahmefall begründende Umstände sind im Streitfall nicht erkennbar, zumal darüber hinaus nicht unberücksichtigt bleiben kann, dass der Irrtum der Klägerin, mit dem Ankreuzen des Feldes "Sicherungsabtretung" die erforderlichen Angaben zum Abtretungsgrund gemacht zu haben, zwar nachvollziehbar, jedoch nicht unvermeidbar war. Denn die Rechtsprechung des erkennenden Senats, wonach die Angaben zum Abtretungsgrund eine kurze stichwortartige Kennzeichnung des der Abtretung zugrunde liegenden schuldrechtlichen Lebenssachverhalts erfordern, ist bereits im Jahr 2001 mit dem Urteil in BFHE 197, 5, BStBl II 2002, 402 begründet worden und hat anschließend in der entsprechenden Fachliteratur Zustimmung erfahren (vgl. die Nachweise im Senatsurteil in BFHE 208, 1, BStBl II 2005, 238).

16 3. Der erkennende Senat ist allerdings der Ansicht, dass die Finanzverwaltung jedenfalls mit der vorliegenden Entscheidung ausreichend Anlass haben dürfte, den amtlichen Vordruck in entsprechender Weise zu ändern und durch dessen Gestaltung klarzustellen, dass unabhängig vom Vorliegen einer Sicherungsabtretung stets Angaben zum Abtretungsgrund --jedenfalls dann, wenn der Abtretungsempfänger kein Bankunternehmen ist-- zu machen sind.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de