

Urteil vom 19. März 2025, X R 20/23

Leistung eines Dritten auf eine fremde Steuerschuld; Anfechtung einer Tilgungsbestimmung wegen Drohung

ECLI:DE:BFH:2025:U.190325.XR20.23.0

BFH X. Senat

AO § 37 Abs 2, AO § 47, AO § 48 Abs 1, AO § 218 Abs 2, AO § 224 Abs 2 Nr 2, AO § 225 Abs 1, AO § 225 Abs 2, FGO § 40 Abs 1, FGO § 118 Abs 2, FGO § 120 Abs 3 Nr 1, BGB § 133, BGB § 157, BGB §§ 116ff, BGB § 116, BGB § 123 Abs 1, BGB § 124, BGB § 142, BGB § 366

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 18. Juli 2023, Az: 17 K 1030/22

Leitsätze

1. Eine Tilgungsbestimmung (§ 225 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--) ist eine einseitige empfangsbedürftige Willenserklärung, die nach den Regeln der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) auszulegen ist und auf die die Vorschriften der §§ 116 ff. BGB entsprechende Anwendung finden.
2. Auch ein Dritter, der auf eine fremde Steuerschuld leistet (§ 48 Abs. 1 AO), gibt eine Tilgungsbestimmung im Sinne von § 225 Abs. 1 AO ab.
3. Hat ein Dritter, der auf eine fremde Steuerschuld geleistet hat, seine Tilgungsbestimmung (§ 48 Abs. 1 i.V.m. § 225 Abs. 1 AO) wegen einer Drohung nach § 123 Abs. 1 Alternative 2 BGB wirksam angefochten, ist die Tilgungsbestimmung gemäß § 142 BGB als von Anfang an nichtig anzusehen. Dem Dritten kann in diesem Fall ein Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 Satz 1 und 2 AO zustehen.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 18.07.2023 - 17 K 1030/22 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

- I.
 - 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) überwies am 24.02.2021 von ihrem Privatkonto 20.211 € an den Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--). Als Verwendungszweck gab sie bei der Überweisung "00000000000 EST 2019 X" an. Da unter der genannten Steuernummer ein X geführt und bei diesem am Folgetag eine Nachzahlungsschuld in entsprechender Höhe fällig wurde, ordnete das FA die Zahlung dem X zu.
 - 2 Mit Schreiben vom 04.06.2021 beantragte die Klägerin die Erstattung des am 24.02.2021 überwiesenen Betrags. Zur Begründung führte sie aus, es habe sich bei der Überweisung um ein Versehen gehandelt; die Zahlung sei rechtsgrundlos erfolgt und habe das FA ungerechtfertigt bereichert.
 - 3 Das FA erwiderte mit Schreiben vom 14.06.2021, die Zahlung habe dem Steuerpflichtigen X zugeordnet werden können. Der Anspruch des FA aus dem Steuerschuldverhältnis sei somit gemäß § 47 der Abgabenordnung (AO) durch Zahlung (§ 224 AO) erloschen. Zur Erstattung sei zudem gemäß § 37 AO nur derjenige berechtigt, auf dessen

Rechnung die Zahlung geleistet worden sei, ohne dass es darauf ankomme, von wem oder mit wessen Mitteln die Zahlung geleistet worden sei. Eine Erstattung an die Klägerin komme folglich nicht in Betracht.

- 4 Mit weiterem Schreiben vom 18.06.2021 trug die Klägerin vor, ihrer Zahlung habe weder ein Auftrags- noch ein Anweisungsverhältnis zugrunde gelegen. Rein vorsorglich erkläre sie die Anfechtung der Zahlung wegen Irrtums.
- 5 Das FA wertete dieses Schreiben als Einspruch gegen die Ablehnung der Erstattung und führte mit Schreiben vom 25.06.2021 aus, die Zahlung der Klägerin habe betragsmäßig der Nachzahlungsschuld des X aus dem Einkommensteuerbescheid 2019 vom 22.01.2021 entsprochen. Diese Schuld sei am 25.02.2021 fällig gewesen. Die Zahlung durch die Klägerin sei einen Tag vorher erfolgt. Der Einkommensteuerbescheid sei an die Steuerberatungsgesellschaft Y gegangen, die X vertrete. Die Klägerin sei Mitarbeiterin dieser Gesellschaft und habe Zugang zu dem Bescheid des X gehabt. Sie habe den überwiesenen Betrag auch nicht unmittelbar zurückgefordert; denn zwischen dem Zahlungseingang und der erstmaligen Rückforderung seien mehr als zwölf Wochen vergangen. Da X auf seine Steuerschuld selbst nicht gezahlt habe, sei das FA nicht bereichert worden. Die Klägerin könne gegebenenfalls zivilrechtlich Rückgriff bei X nehmen.
- 6 Mit Schreiben vom 22.12.2021 machte die Klägerin erstmals geltend, sie habe die Zahlung nicht freiwillig geleistet, sondern sei von X erpresst beziehungsweise rechtswidrig bedroht worden, weshalb sie "vorsorglich jegliche Zahlung angefochten" habe.
- 7 Mit Entscheidung vom 31.01.2022 wies das FA den Einspruch der Klägerin als unbegründet zurück.
- 8 Die dagegen gerichtete Klage hatte keinen Erfolg. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2024, 2 veröffentlicht.
- 9 Dagegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Revision. Sie macht im Wesentlichen geltend, ihr stehe ein Erstattungsanspruch zu, der "auf § 37 Abs. 2 AO sui generis in weiter Auslegung" gestützt werde. Zwar könne nach dieser Vorschrift nur derjenige einen Erstattungsanspruch aus Überzahlungen erlangen, auf dessen Rechnung die Zahlung bewirkt worden sei; jedoch müsse eine Ausnahme dann gegeben sein, wenn die Zahlung aufgrund einer strafrechtlichen Nötigung oder Erpressung erfolgt sei. Das Risiko der Rückerlangung der abgepressten Zahlung könne in einem solchen Fall nicht auf die Klägerin abgewälzt werden, da eine Erfüllung der Steuerschuld des X nicht eingetreten sei.
- 10 Die Klägerin beantragt (sinngemäß),

das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 31.01.2022 aufzuheben und den ablehnenden Bescheid vom 14.06.2021 dahingehend zu ändern, dass ein Erstattungsanspruch in Höhe von 20.211 € ausgewiesen wird.
- 11 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.
- 12 Es tritt der Revision unter Berufung auf die Entscheidung des Finanzgerichts (FG) entgegen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision ist begründet. Die Vorentscheidung verstößt gegen Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Sie ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 14 Im Ergebnis zutreffend hat das FG entschieden, dass die Klage zulässig ist; allerdings handelt es sich um eine Anfechtungsklage, nicht um eine Verpflichtungsklage (unter 1.). Ebenfalls zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass die Klägerin als Dritte (§ 48 Abs. 1 AO) eine Zahlung auf die Steuerschuld des X geleistet hat und dass grundsätzlich nur der Steuerschuldner Erstattungsberechtigter im Sinne von § 37 Abs. 2 Satz 1 AO ist (unter 2.). Allerdings kann, wer als Dritter im Sinne von § 48 Abs. 1 AO eine Leistung bewirkt hat, seine Tilgungsbestimmung im Falle einer widerrechtlichen Drohung anfechten, mit der Folge, dass ihm selbst ein Erstattungsanspruch zusteht

(unter 3.). Da das FG keine Feststellungen zum Vorliegen eines Anfechtungsgrundes getroffen hat, war das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (unter 4.).

- 15** 1. Im Ergebnis zutreffend hat das FG entschieden, dass die Klage zulässig ist. Es handelt sich allerdings um eine Anfechtungsklage, nicht um eine Verpflichtungsklage.
- 16** a) Zwar hat die Klägerin dem Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 18.07.2023 zufolge begehrt, das FA zum Erlass eines Abrechnungsbescheids zu verpflichten, und damit eine Verpflichtungsklage nach § 40 Abs. 1 Alternative 2 FGO erhoben. Richtigerweise hätte sie jedoch eine Anfechtungsklage nach § 40 Abs. 1 Alternative 1 FGO erheben müssen.
- 17** Bei dem Bescheid vom 14.06.2021 handelt es sich gemäß § 218 Abs. 2 Satz 2 AO um einen Abrechnungsbescheid; denn das FA hat in der Sache über eine Streitigkeit entschieden, die einen Erstattungsanspruch im Sinne von § 37 Abs. 2 AO betrifft. Das folgt nicht nur aus dem Bescheid selbst, auch wenn dieser keine Rechtsbehelfsbelehrung enthält, sondern ebenso aus der Einspruchsentscheidung, in der das FA (auf S. 3, im sechsten Absatz) ausgeführt hat, es habe den Antrag der Klägerin auf Rückerstattung "mit Verwaltungsakt vom 14.06.2021" abgelehnt. Unerheblich ist, dass der Bescheid vom 14.06.2021 nicht ausdrücklich als Abrechnungsbescheid bezeichnet worden ist (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 07.08.1990 - VII R 120/89, BFH/NV 1991, 569, unter II.2.a und vom 18.08.2020 - VII R 39/19, BFH/NV 2021, 329, Rz 22, m.w.N.).
- 18** Die Klage ist somit auf die Änderung eines Abrechnungsbescheids gerichtet mit der Folge, dass richtige Klageart die Anfechtungsklage ist (vgl. auch BFH-Urteil vom 18.08.2020 - VII R 39/19, BFH/NV 2021, 329, Rz 23, m.w.N.).
- 19** Der erkennende Senat deutet daher den Klageantrag der Klägerin entsprechend um. Die Umdeutung ist auch noch in der Revisionsinstanz möglich (vgl. BFH-Urteile vom 27.01.2011 - III R 65/09, BFH/NV 2011, 991, Rz 10 und vom 21.06.2023 - II R 2/21, BFHE 281, 164, BStBl II 2023, 1057, Rz 16).
- 20** b) Den Revisionsantrag (§ 120 Abs. 3 Nr. 1 FGO) der Klägerin legt der Senat im Sinne des umgedeuteten Antrags aus. Das von ihr mit der Revision verfolgte Ziel --die Erteilung eines Abrechnungsbescheids, der einen Erstattungsanspruch in Höhe von 20.211 € feststellt-- geht eindeutig aus der Revisionsbegründung hervor. Das genügt (vgl. dazu auch Senatsurteil vom 05.05.2015 - X R 48/13, BFH/NV 2015, 1358, Rz 31; BFH-Urteil vom 12.07.2016 - IX R 31/15, BFHE 255, 1, BStBl II 2018, 699, Rz 14).
- 21** 2. Das FG ist weiterhin zutreffend davon ausgegangen, dass die Klägerin als Dritte eine Zahlung auf die Steuerschuld des X geleistet hat und X als Steuerschuldner grundsätzlich Erstattungsberechtigter im Sinne von § 37 Abs. 2 Satz 1 AO ist.
- 22** a) Ist eine Steuer, eine Steuervergütung, ein Haftungsbetrag oder eine steuerliche Nebenleistung ohne rechtlichen Grund gezahlt oder zurückgezahlt worden, so hat gemäß § 37 Abs. 2 Satz 1 AO derjenige, auf dessen Rechnung die Zahlung bewirkt worden ist, an den Leistungsempfänger einen Anspruch auf Erstattung des gezahlten oder zurückgezählten Betrags. Gemäß § 37 Abs. 2 Satz 2 AO gilt dies auch dann, wenn der rechtliche Grund für die Zahlung oder Rückzahlung später wegfällt.
- 23** aa) Bewirkt werden in diesem Sinne können Leistungen aus dem Steuerschuldverhältnis gemäß § 48 Abs. 1 AO auch durch Dritte. Dritter in diesem Sinne ist nur, wer nicht selbst am Steuerschuldverhältnis beteiligt ist (BFH-Urteil vom 25.07.1995 - VII R 71/94, BFH/NV 1996, 92, unter II.2.b; gleicher Ansicht: Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 48 AO Rz 6; Klein/Ratschow, AO, 18. Aufl., § 48 Rz 3). Aus diesem Grund bestimmt ausschließlich der Dritte, ob er auf eine fremde Steuerschuld leistet (so zutreffend Drüen in Tipke/Kruse, § 48 AO Rz 5; s. dazu auch unter II.3.c aa (1)).
- 24** bb) Hat ein Dritter eine Leistung aus dem Steuerschuldverhältnis bewirkt, ist nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung nicht derjenige erstattungsberechtigt nach § 37 Abs. 2 Satz 1 AO, auf *dessen Kosten* gezahlt worden ist, also der Dritte, sondern derjenige, auf *dessen Rechnung* gezahlt worden ist, also der Steuerschuldner. Es kommt nach ständiger Rechtsprechung nicht darauf an, von wem und mit wessen Mitteln die Leistung bewirkt worden ist, sondern nur darauf, wessen Steuerschuld nach dem Willen des Zahlenden, so wie er im Zeitpunkt der Zahlung dem FA gegenüber erkennbar hervorgetreten ist, getilgt werden sollte. Dieser Rechtsprechung liegt die Überlegung zugrunde, dass den Finanzbehörden nicht zugemutet werden soll, im Einzelfall die zivilrechtlichen Beziehungen zwischen dem Steuerschuldner und einem zahlenden Dritten daraufhin überprüfen zu müssen, wer von ihnen --im Innenverhältnis-- auf die zu erstattenden Beträge materiell-rechtlich einen Anspruch hat (BFH-Urteil

vom 25.07.1989 - VII R 118/87, BFHE 157, 326, BStBl II 1990, 41, unter II.1.a, m.w.N.; BFH-Beschluss vom 12.05.2016 - VII R 50/14, BFHE 253, 222, BStBl II 2016, 730, Rz 10, m.w.N.; ebenso bereits zu § 151 der Reichsabgabenordnung BFH-Urteil vom 09.12.1959 - II 189/56 U, BFHE 70, 480, BStBl III 1960, 180, und in Bezug auf den Abzugsverpflichteten nach § 44 Abs. 1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes BFH-Urteil vom 29.01.2015 - I R 11/13, BFH/NV 2015, 950, Rz 16).

- 25** b) Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen ist im vorliegenden Streitfall die Würdigung des FG, dass die Klägerin mit der am 24.02.2021 von ihrem Privatkonto getätigten Überweisung von 20.211 € eine Leistung als "Dritte" im Sinne von § 48 AO bewirkt hat, und zwar auf Rechnung des X, nicht zu beanstanden. Die hierzu getroffenen Feststellungen hinsichtlich des bei der Überweisung angegebenen Verwendungszwecks "--0000000000 EST 2019 X"-- lassen keinen anderen Schluss zu und binden den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO, da die Klägerin diese Feststellungen nicht angegriffen hat.
- 26** Die Steuerschuld des X ist somit durch die Zahlung der Klägerin erloschen (§ 47 i.V.m. § 224 Abs. 2 Nr. 2 AO). Es bestünde folglich --vorbehaltlich einer wirksamen Anfechtung (dazu sogleich, unter II.3.)-- schon dem Grunde nach kein Erstattungsanspruch. Ungeachtet dessen wäre, bestünde denn ein Erstattungsanspruch, nach den dargelegten Rechtsprechungsgrundsätzen X als Steuerschuldner gemäß § 37 Abs. 2 Satz 1 AO erstattungsberechtigt.
- 27** 3. Allerdings kann, wer als Dritter im Sinne von § 48 Abs. 1 AO eine Leistung bewirkt hat, seine Tilgungsbestimmung im Falle einer widerrechtlicher Drohung anfechten, mit der Folge, dass ihm selbst ein Erstattungsanspruch zusteht.
- 28** a) Die Zahlung einer Steuerschuld (§ 224 AO) ist ein Vorgang, der nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung "wesentlich nach zivilrechtlichen Vorschriften" zu beurteilen ist, auch wenn er "aus öffentlich-rechtlichem Grund (Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis) und mit öffentlich-rechtlicher Wirkung (Erlöschen des Anspruchs)" erfolgt (Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts vom 26.04.1984 - 8 B 89.83, HFR 1985, 89, unter 3.; ebenso BFH-Urteil vom 10.11.1987 - VII R 171/84, BFHE 151, 123, BStBl II 1988, 41; Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 30.03.2004 - XI ZR 145/03, BFH/NV 2004, Beilage 4, 386, unter II.1.c aa; s.a. FG Köln, Urteil vom 12.10.1994 - 6 K 103/92, EFG 1995, 354, rechtskräftig, und FG Münster, Urteil vom 21.01.2016 - 6 K 3303/14 AO, EFG 2016, 606, Rz 20, rechtskräftig).
- 29** b) Für die Ausübung des Bestimmungsrechts nach § 225 Abs. 1 AO gilt dies gleichermaßen. Der Steuerpflichtige kann die Tilgungsbestimmung nach §§ 119 ff., §§ 123 f. des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) anfechten und sein Bestimmungsrecht neu ausüben.
- 30** aa) Schuldet ein Steuerpflichtiger mehrere Beträge und reicht bei freiwilliger Zahlung der gezahlte Betrag nicht zur Tilgung sämtlicher Schulden aus, so wird gemäß § 225 Abs. 1 AO die Schuld getilgt, die der Steuerpflichtige bei der Zahlung bestimmt. Dem Steuerpflichtigen kommt also --entsprechend § 366 BGB-- ein Bestimmungsrecht zu.
- 31** bb) Die Ausübung dieses Bestimmungsrechts wird in Anlehnung an die höchstrichterliche Rechtsprechung zur Rechtsnatur der Zahlung einer Steuerschuld als einseitige empfangsbedürftige Willenserklärung verstanden (s. Sächsisches Obergericht, Urteil vom 31.01.2018 - 5 A 361/15). Das bedeutet, dass sie nach den Regeln der §§ 133, 157 BGB auszulegen ist und die Vorschriften der §§ 116 ff. BGB entsprechende Anwendung finden.
- 32** (1) Zwar kann eine einmal getroffene Tilgungsbestimmung nicht einseitig rückwirkend geändert werden (s. BFH-Beschlüsse vom 10.07.2008 - VII B 194/07, BFH/NV 2008, 1802 und vom 13.05.2015 - VII R 41/14, BFH/NV 2015, 1347, Rz 14; BFH-Urteil vom 01.12.2015 - VII R 46/14, BFH/NV 2016, 886, Rz 18).
- 33** Sie kann aber nach §§ 119 ff. und §§ 123 f. BGB angefochten werden (vgl., nicht tragend, Niedersächsisches FG, Urteil vom 24.09.2014 - 3 K 118/14, EFG 2015, 269, Rz 32, aus anderen Gründen bestätigt durch BFH-Urteil vom 01.12.2015 - VII R 46/14, BFH/NV 2016, 886).
- 34** Diese Auffassung wird vom Schrifttum geteilt, und zwar unabhängig davon, ob man die Tilgungsbestimmung als privatrechtliche oder als öffentlich-rechtliche Willenserklärung versteht (vgl. dazu Alber in HHSp, § 225 AO Rz 18, 23; Koenig/Klüger, Abgabenordnung, 5. Aufl., § 225 Rz 5; Loose in Tipke/Kruse, § 225 AO Rz 7; Schindler in Gosch, AO § 225 Rz 12; Möller in Schwarz/Pahlke/Keß, AO/FGO, § 225 AO Rz 3; BeckOK AO/Oosterkamp, 31. Ed. 01.01.2025, AO § 225 Rz 9; offengelassen bei Klein/Werth, AO, 18. Aufl., § 225 Rz 3). Denn die §§ 119 ff. BGB gelten auch für öffentlich-rechtliche Willenserklärungen (s.a. Grüneberg/Ellenberger, Bürgerliches Gesetzbuch, 84. Aufl., § 119 Rz 6, m.w.N.).

- 35** (2) Der erkennende Senat schließt sich dieser Auffassung an. Sie steht nicht im Widerspruch zu der Rechtsprechung des BFH, der zufolge die Ausübung steuerrechtlicher Wahlrechte und Optionen nicht angefochten werden kann.
- 36** (a) In Bezug auf Wahlrechte und Optionen hat der BFH wiederholt entschieden, dass die Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuchs über die Anfechtung von Willenserklärungen wegen Irrtums (§§ 119 ff. BGB) im öffentlichen Recht grundsätzlich nicht sinngemäß anzuwenden seien und dass sich ausschließlich nach öffentlichem Recht bestimme, ob eine solche Erklärung berichtigt, ergänzt oder widerrufen werden könne (s. BFH-Urteil vom 09.04.1975 - I R 55/73, BFHE 115, 377, BStBl II 1975, 616, unter 2., m.w.N., zum Antrag auf Besteuerung wie eine Publikumsgesellschaft nach § 19 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG-- a.F.; BFH-Urteil vom 24.07.2013 - XI R 14/11, BFHE 242, 421, BStBl II 2014, 210, Rz 42, zur Optionserklärung nach § 19 Abs. 2 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes; BFH-Beschluss vom 16.12.2020 - I R 23/18, BFH/NV 2021, 944, Rz 15, zur Ausübung des sogenannten Blockwahlrechts nach § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 KStG 2002 i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz (sog. Korb II-Gesetz) vom 22.12.2003 (BGBl I 2003, 2840, BStBl I 2004, 14) [vorgezogene Anwendung von § 8b Abs. 8 KStG]; a.A. FG Köln, Urteil vom 09.10.1997 - 2 K 5347/95, EFG 1998, 552, rechtskräftig; offengelassen in BFH-Urteil vom 15.10.1996 - IX R 10/95, BFHE 181, 316, BStBl II 1997, 178, unter 2., zum Antrag auf Wegfall der Nutzungswertbesteuerung).
- 37** (b) Die von dieser Rechtsprechung betroffenen Wahlrechte und Optionen zeichnen sich dadurch aus, dass sie bestimmte materiell-rechtliche Rechtsfolgen auslösen, die sich in einem Steuerbescheid verkörpern. Der Steuerpflichtige kann solche Anträge regelmäßig bis zur Bestandskraft des Steuerbescheides, in den sie eingeflossen sind, widerrufen und damit sein Wahl- oder Antragsrecht anderweitig ausüben, soweit nicht ein Widerruf gesetzlich ausgeschlossen ist. Die Vorschriften über die Bestandskraft von Verwaltungsakten im Allgemeinen (§§ 129 ff. AO) und von Steuerbescheiden im Besonderen (§§ 172 ff. AO) sowie die Regelungen über das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren (§§ 347 ff. AO) verdrängen in diesem Bereich das allgemeine Anfechtungsrecht der §§ 119 ff. BGB (s.a. Schindler in Gosch, AO § 149 Rz 10; Kessens in HHSp, Vor §§ 149 ff. AO Rz 7; Koenig/Haselmann, Abgabenordnung, 5. Aufl., § 149 Rz 5; differenzierend Birkenfeld, Steuer und Wirtschaft 1977, 31; Seer in Tipke/Kruse, Vor §§ 149 ff. AO Rz 13; s. allgemein auch Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, S. 284 ff.).
- 38** (c) Demgegenüber löst eine Tilgungsbestimmung nach § 225 Abs. 1 AO keine materiell-rechtlichen Rechtsfolgen aus, die sich in einem Steuerbescheid verkörpern. Ein Konkurrenzverhältnis zwischen dem Anfechtungsrecht nach §§ 119 ff. BGB und §§ 123 f. BGB und den Regelungen über die Bestandskraft von Verwaltungsakten beziehungsweise Steuerbescheiden besteht hier nicht. Die §§ 119 ff. und §§ 123 f. BGB sind folglich in Bezug auf eine Tilgungsbestimmung entsprechend anwendbar.
- 39** cc) Besteht ein Anfechtungsgrund und erklärt der Steuerpflichtige fristgemäß die Anfechtung, ist die Erklärung, mit der das Bestimmungsrecht ausgeübt worden ist, nach § 142 Abs. 1 BGB als von Anfang an --*ex tunc*-- nichtig anzusehen (so zutreffend Loose in Tipke/Kruse, § 225 AO Rz 7; Schindler in Gosch, AO § 225 Rz 12; Koenig/Klüger, Abgabenordnung, 5. Aufl., § 225 Rz 5; BeckOK AO/Oosterkamp, 31. Ed. 01.01.2025, AO § 225 Rz 9).
- 40** (1) Dies hat zur Folge, dass der Steuerpflichtige das Bestimmungsrecht erneut ausüben kann (Loose in Tipke/Kruse, § 225 AO Rz 7; gleicher Ansicht in Bezug auf § 366 Abs. 1 BGB: MüKoBGB/Fetzer, 9. Aufl., § 366 Rz 11, m.w.N. [indes nur *ex nunc* und nur soweit der Schuldner die wirklich gewollte Tilgungsbestimmung unverzüglich nachholt]; a.A.: Grüneberg/Grüneberg, Bürgerliches Gesetzbuch, 84. Aufl., § 366 Rz 7 [Rechtsfolge des § 366 Abs. 2 BGB]).
- 41** (2) Trifft der Steuerpflichtige hingegen keine erneute Bestimmung, so ist die Reihenfolge der Tilgung bei einer freiwilligen Zahlung, die nicht sämtliche Schulden deckt, nach § 225 Abs. 2 AO gesetzlich vorgegeben (so zutreffend Baum in Baum, AO/FGO Handausgabe, AO (Fassung 2015), § 225 Rz 4).
- 42** c) Hat ein Dritter die Leistung aus dem Steuerschuldverhältnis bewirkt (§ 48 Abs. 1 AO), steht dem Dritten das Bestimmungsrecht und gegebenenfalls auch das Anfechtungsrecht zu, mit der Folge, dass er --jedenfalls im Falle einer Anfechtung wegen Drohung-- selbst einen Erstattungsanspruch geltend machen kann.
- 43** aa) Auch ein Dritter im Sinne von § 48 Abs. 1 AO gibt eine Tilgungsbestimmung ab. Zwar wird in § 225 Abs. 1 AO nur der Steuerpflichtige genannt; diese Regelung ist aber auf den Fall, dass ein Dritter gemäß § 48 Abs. 1 AO die Leistung bewirkt, entsprechend anzuwenden.
- 44** (1) § 48 Abs. 1 AO setzt stillschweigend voraus, dass der Dritte gegenüber dem Finanzamt eine Erklärung abgibt, aus

der sich ergibt, dass seine Leistung dem Steuerschuldverhältnis eines (anderen) Steuerpflichtigen zugerechnet werden soll. Denn erst aufgrund einer solchen Erklärung ist es dem Finanzamt möglich, die durch den --an dem betreffenden Steuerschuldverhältnis selbst nicht beteiligten (s. oben, unter II.2.a aa)-- Dritten bewirkte Leistung dem (anderen) Steuerpflichtigen zuzuordnen. Der notwendigen Erklärung des Dritten kommt damit eine vergleichbare Bedeutung zu wie einer Tilgungsbestimmung nach § 225 Abs. 1 AO, nur dass die von § 48 Abs. 1 AO vorausgesetzte Erklärung zusätzlich eine interpersonale Wirkung entfaltet. Sie ist das erforderliche Bindeglied zwischen der Leistung des Dritten und der Steuerschuld des (anderen) Steuerpflichtigen (in diesem Sinne wohl auch BFH-Beschluss vom 18.07.2008 - VII B 184/07, BFH/NV 2008, 1805, unter II.2.; vgl. ferner FG Hamburg, Urteil vom 10.05.1967 - V 73-78/65 (I), I 142/67, EFG 1967, 537; Oberverwaltungsgericht Lüneburg, Urteil vom 23.02.2022 - 9 LB 407/19, Kommunale Steuerzeitschrift 2022, 88, unter I.2.d bb (2); im Ergebnis gleicher Ansicht: Alber in HHSp, § 224 AO Rz 25 und § 225 AO Rz 8; Klein/Werth, AO, 18. Aufl., § 225 Rz 4; Loose in Tipke/Kruse, § 225 AO Rz 9; Schindler in Gosch, AO § 224 Rz 10 und § 225 Rz 9; Möller in Schwarz/Pahlke/Keß, AO/FGO, § 225 AO Rz 3).

- 45** (2) Bestätigt wird dies auch durch die höchstrichterliche Rechtsprechung zu § 37 Abs. 2 Satz 1 AO, wenn es dort heißt, es müsse auf den "Willen des Zahlenden" abgestellt werden, so wie er im Zeitpunkt der Zahlung dem FA gegenüber erkennbar hervorgetreten sei (s. oben, unter II.2.a bb; vgl. auch BFH-Urteil vom 25.09.1963 - I 383/60 U, BFHE 77, 619). Denn der Wille des zahlenden Dritten kommt erst dadurch zum Ausdruck, dass dieser die Schuld des (anderen) Steuerpflichtigen, die durch seine Leistung getilgt werden soll, entsprechend § 225 Abs. 1 AO "bestimmt".
- 46** bb) Die Tilgungsbestimmung eines Dritten stellt ebenso wie die Tilgungsbestimmung des Steuerschuldners eine einseitige empfangsbedürftige Willenserklärung dar und auch für diese Willenserklärung gilt, dass sie nach den Regeln der §§ 133, 157 BGB auszulegen ist und die Vorschriften der §§ 116 ff. BGB entsprechende Anwendung finden. Somit kann auch der Dritte seine Tilgungsbestimmung nach §§ 119 ff. und §§ 123 f. BGB anfechten.
- 47** cc) Hat der Dritte seine Tilgungsbestimmung erfolgreich angefochten, ist diese Erklärung ebenfalls (vgl. oben, unter II.3.b cc) nach § 142 Abs. 1 BGB als von Anfang an --*ex tunc*-- nichtig anzusehen. Die abgegebene Willenserklärung ist damit ihrer Wirkungen beraubt (MüKoBGB/Busche, 10. Aufl., § 142 Rz 15).
- 48** Die Anfechtung löst die durch § 48 Abs. 1 AO begründete Verbindung zwischen der Leistung des Dritten und dem Steuerschuldverhältnis des (anderen) Steuerpflichtigen rückwirkend. Dies hat zur Folge, dass der --sich ursprünglich allein aus dem Steuerschuldverhältnis des (anderen) Steuerpflichtigen ergebende-- Grund für die Leistung des Dritten im Sinne von § 37 Abs. 2 Satz 2 AO nachträglich wegfällt. Die Zahlung ist dadurch nicht mehr auf Rechnung des (anderen) Steuerpflichtigen bewirkt worden, sondern --in Ermangelung einer anderen Möglichkeit-- auf Rechnung des zahlenden Dritten, und zwar *ex tunc*. Nach § 225 Abs. 1 AO kann der zahlende Dritte das Bestimmungsrecht erneut ausüben, und zwar für eine eigene oder fremde Schuld. Ob für den Fall, dass der Dritte keine erneute Bestimmung trifft, ebenso wie bei einer Anfechtung durch den Steuerpflichtigen selbst die Rechtsfolge des § 225 Abs. 2 AO eintritt (s. oben, unter II.3.b cc), braucht hier nicht entschieden zu werden.
- 49** dd) Ist die Tilgungsbestimmung infolge einer Anfechtung wegen Drohung nachträglich weggefallen, steht dem Dritten ausnahmsweise selbst ein Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Satz 2 AO zu. Sinn und Zweck dieser Regelungen stehen hier einer solchen Rechtsfolge nicht entgegen.
- 50** (1) Zwar soll § 37 Abs. 2 Satz 1 AO --wie bereits dargelegt-- gewährleisten, dass den Finanzbehörden nicht zugemutet wird, im Einzelfall die zivilrechtlichen Beziehungen zwischen dem Steuerschuldner und einem zahlenden Dritten daraufhin überprüfen zu müssen, wer von ihnen im Innenverhältnis auf die zu erstattenden Beträge materiell-rechtlich einen Anspruch hat (s. oben, unter II.2.a bb).
- 51** Diese Zielsetzung muss aber jedenfalls dann zurücktreten, wenn es um eine Anfechtung wegen Drohung nach § 123 Abs. 1 Alternative 2 BGB geht. Diese Regelung gewährleistet, dass eine Willenserklärung, die nicht als Ausdruck freier rechtsgeschäftlicher Selbstbestimmung angesehen werden kann, weil die Willensbildung des Erklärenden von Täuschung oder Drohung beeinflusst ist, der Anfechtung unterliegt (BGH-Beschluss vom 21.09.2011 - IV ZR 38/09, Neue Juristische Wochenschrift 2012, 296, unter II.2.b aa; s.a. MüKoBGB/Armbrüster, 10. Aufl., § 123 Rz 1, m.w.N.; Staudinger/Singer/von Finckenstein (2021) § 123 BGB Rz 67).
- 52** Der Schutz der privatautonomen Entschließungsfreiheit wiegt hier nach Auffassung des erkennenden Senats schwerer als das Bedürfnis der Finanzverwaltung, keine eigene Prüfung der zivilrechtlichen Beziehungen zwischen dem leistenden Dritten und dem Steuerschuldner vornehmen zu müssen.
- 53** (2) Dass es im Fall einer Anfechtung wegen Drohung nicht darauf ankommt, ob das FA Kenntnis von der Drohung

hatte, entspricht der gesetzlichen Wertung des § 123 Abs. 2 BGB, der die Tatbestandsalternative einer Drohung nicht nennt. Anders als bei der Anfechtung wegen arglistiger Täuschung nach § 123 Abs. 1 Alternative 1 und Abs. 2 BGB setzt die Anfechtung wegen einer Drohung nicht voraus, dass der Erklärungsempfänger die Drohung kannte oder kennen musste (Urteil des Bundesarbeitsgerichts vom 15.12.2005 - 6 AZR 197/05, Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht 2006, 841, unter II.1.a; s.a. MüKoBGB/Armbrüster, 10. Aufl., § 123 Rz 109, 130; Staudinger/Singer/von Finckenstein (2021) § 123 BGB Rz 67).

- 54** 4. Das FG hat --von seinem Rechtsstandpunkt aus folgerichtig-- zu der Frage, ob die Klägerin im Sinne von § 123 Abs. 1 Alternative 2 BGB widerrechtlich durch eine Drohung des X zu der am 24.02.2021 vorgenommenen Überweisung von 20.211 € bestimmt worden ist, keine tatsächlichen Feststellungen getroffen. Auf die Frage, ob das FA von der Drohung Kenntnis hatte oder hätte haben müssen, kommt es --wie bereits dargelegt-- nicht an. Die einjährige Anfechtungsfrist des § 124 BGB dürfte durch das Schreiben der Klägerin vom 22.12.2021 jedenfalls gewahrt sein. Das FG wird Gelegenheit haben, dies im zweiten Rechtsgang zu prüfen.
- 55** Dabei wird auch zu beachten sein, dass die Beweislast oder Feststellungslast für das Vorliegen aller Voraussetzungen des § 123 Abs. 1 BGB einschließlich der Tatsachen, die die Widerrechtlichkeit der Drohung begründen, derjenige trägt, der sich auf die Anfechtung beruft. Das ist regelmäßig, so auch hier, der Anfechtende (vgl. Grüneberg/Ellenberger, Bürgerliches Gesetzbuch, 84. Aufl., § 123 Rz 30; ausführlich auch Staudinger/Singer/von Finckenstein (2021) § 123 BGB Rz 89, m.w.N.).
- 56** Die Klägerin wird also über die bisherigen Andeutungen hinaus konkret darlegen müssen, in welcher Weise sie durch X widerrechtlich bedroht worden ist. Sie wird zudem auch nachvollziehbar darlegen müssen, warum sie zunächst nur geltend gemacht hat, sie habe sich bei der Überweisung in einem Irrtum befunden, ohne zu erläutern, worin dieser Irrtum bestand, obgleich bereits das Schreiben vom 18.06.2021 durch ihren Prozessbevollmächtigten abgefasst wurde; erst wesentlich später, mit Schreiben vom 22.12.2021, hat sie sich erstmals auf die --behauptete-- Drohung berufen.
- 57** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de