

Beschluss vom 07. April 2025, V B 7/24

Zur Aufrechnung mit anzeigelos abgetretenen Steuererstattungsansprüchen

ECLI:DE:BFH:2025:B.070425.VB7.24.0

BFH V. Senat

AO § 46 Abs 2, AO § 46 Abs 3, AO § 226 Abs 1, BGB § 387, BGB § 388, BGB § 398, BGB § 406, FGO § 115 Abs 2, FGO § 116 Abs 3 S 3

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 12. Januar 2024, Az: 11 K 185/21

Leitsätze

1. NV: Eine Abtretung eines Steuererstattungsanspruchs lediglich in privatschriftlicher Form ist ohne eine Anzeige im Sinne des § 46 Abs. 2 und 3 der Abgabenordnung (AO) steuerrechtlich unwirksam, und zwar auch im Verhältnis zwischen dem Abtretenden (Zedenten) und dem Dritten (Zessionar). Die Aufrechnung ist in diesem Fall gemäß § 226 Abs. 1 AO i.V.m. § 388 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs gegenüber dem (bisherigen) Gläubiger (Abtretenden), der steuerrechtlich nach wie vor als Rechtsinhaber des Steuererstattungsanspruchs gilt, zu erklären.

2. NV: Zu den Anforderungen an die Gründe für die Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 der Finanzgerichtsordnung und deren Darlegung.

Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 12.01.2024 - 11 K 185/21 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) ist Bauunternehmer und Bauträger. Bis mindestens 2013 führte er die Umsatzsteuer, die auf von ihm bezogenen Eingangsleistungen von bauleistenden Unternehmern entfiel, nach den Regelungen zur Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen (§ 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 des Umsatzsteuergesetzes --UStG-- a.F.) ab. Nach Ergehen des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 22.08.2013 - V R 37/10 (BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 128) beantragte der Kläger die Erstattung der von ihm für die Leistungen der bauleistenden Unternehmer abgeführten Umsatzsteuer. Am 15.02.2016 reichte der Kläger beim Beklagten und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) eine am 23.12.2015 unterzeichnete "Rechtsverbindliche Vereinbarung" ein, in der er seine Erstattungsforderungen gegenüber dem FA an seinen Bruder abgetreten hatte.
- 2** In der Folgezeit schlossen das FA sowie weitere Finanzämter im Namen des Landes Niedersachsen unter anderem sieben Abtretungsvereinbarungen ab, in denen der jeweilige bauleistende Unternehmer seine ihm gegen den Kläger zustehende Forderung auf Zahlung der Umsatzsteuer als Teil des geschuldeten Werklohns an das Land Niedersachsen abtrat (s. § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG).
- 3** Aufgrund des oben genannten Erstattungsantrags des Klägers erteilte das FA am 23.12.2016 einen geänderten Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid für November 2016, aus dem sich ein Erstattungsbetrag ergab. Am 27.12.2016 erließ das FA die sieben --im vorliegenden Verfahren angefochtenen-- Abrechnungsbescheide, die sich auf die oben genannten abgetretenen Forderungen bezogen. In diesen Abrechnungsbescheiden stellte das FA hinsichtlich jeweils eines bauleistenden Unternehmers fest, dass dem Kläger aus der Umsatzsteuerfestsetzung

November 2016 ein Erstattungsanspruch gegen das Land Niedersachsen, vertreten durch das FA, zustehe. Das Land habe durch einen konkret datumsmäßig bezeichneten Abtretungsvertrag von dem jeweiligen bauleistenden Unternehmer eine Forderung aus berechtigter Rechnungslegung für geleistete Bauausführungen erworben. Mit diesem Gegenanspruch werde der Erstattungsanspruch nach § 226 der Abgabenordnung (AO) i.V.m. §§ 387 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) aufgerechnet. In Höhe des aufgerechneten Anspruchs sei der Erstattungsanspruch des Klägers erloschen.

- 4 Die Einsprüche des Klägers blieben erfolglos. Das anschließende Klageverfahren, in dem der Kläger die Aufhebung von zuletzt noch sieben Abrechnungsbescheiden beantragte, die neben den Forderungen weiterer Bauunternehmen auch die einer K... Holding GmbH (KH GmbH) betrafen, setzte das Finanzgericht (FG) bis zur rechtskräftigen Entscheidung des zuständigen Zivilgerichts über das Bestehen der in den Abrechnungsbescheiden bezeichneten Forderungen der bauleistenden Unternehmer gegenüber dem Kläger aus. Mit Urteil vom 18.11.2022 - Az. X stellte das Landgericht B (LG B) unter anderem fest, dass den sieben Subunternehmern die fraglichen Forderungen gegen den Kläger bis zur Abtretung an das FA zugestanden hätten. Im Berufungsverfahren vor dem Oberlandesgericht Z (OLG Z) erging am 06.07.2023 - Az. Y ein Anerkenntnisurteil, in dem unter anderem festgestellt wurde, dass die Werklohnforderungen der sieben Subunternehmer gegen den Kläger zum Zeitpunkt der Aufrechnungserklärungen in den Abrechnungsbescheiden am 27.12.2016 begründet waren.
- 5 Gegen das klageabweisende Urteil des FG wendet sich der Kläger mit seiner Nichtzulassungsbeschwerde, die er auf Verfahrensmängel, das Vorliegen einer grundsätzlichen Bedeutung und die Erforderlichkeit einer Entscheidung des BFH zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung stützt.

Entscheidungsgründe

II.

- 6 Die Beschwerde des Klägers ist unbegründet und daher durch Beschluss zurückzuweisen (§ 116 Abs. 5 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 7 1. Die Revision ist nicht wegen eines Verfahrensmangels nach § 115 Abs. 2 Nr. 3, § 96 Abs. 1 Satz 1 und § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO zuzulassen.
- 8 a) Soweit der Kläger die Unwirksamkeit einer Abtretungsvereinbarung zwischen der KH GmbH und dem Finanzamt H geltend macht und dabei rügt, das FG habe den Sachverhalt nicht in Gänze herangezogen, weil die Abtretungsvereinbarung und der vom Finanzamt H an ihn gesendete Vordruck "Forderungsabtretung vom 25. August 2015 - wirksam mit Annahme am 09. Februar 2016 - in Sachen Firma K... GmbH" nicht die --damit gemeinte KH GmbH-- sondern ihn, den Kläger, als Abtretenden ausweise, so dass die zwischen der KH GmbH und dem Land Niedersachsen geschlossene Abtretungsvereinbarung unwirksam sei, legt er eine verfahrensfehlerhafte Nichtberücksichtigung des Akteninhalts (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) nicht hinreichend dar.
- 9 aa) Nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO hat das Gericht insbesondere den Inhalt der vorgelegten Akten und das Vorbringen der Prozessbeteiligten vollständig und einwandfrei zu berücksichtigen. Daher dürfen weder nach den Akten klar feststehende Tatsachen noch sonstige Teile des Gesamtergebnisses des Verfahrens unberücksichtigt bleiben (BFH-Urteil vom 13.02.2014 - V R 5/13, BFHE 245, 92, BStBl II 2017, 846, Rz 24; BFH-Beschlüsse vom 22.03.2011 - X B 7/11, BFH/NV 2011, 1005, Rz 8; vom 19.06.2013 - IX B 1/13, BFH/NV 2013, 1624, Rz 3; vom 27.07.2020 - V B 78/18, BFH/NV 2020, 1091, Rz 3). Ebenso darf das FG seiner Entscheidung keinen Sachverhalt zugrunde legen, der dem protokollierten Vorbringen der Beteiligten nicht entspricht (z.B. BFH-Beschlüsse vom 08.06.2011 - X B 245/10, BFH/NV 2011, 1710, Rz 7; vom 19.01.2012 - IV B 3/10, BFH/NV 2012, 740, Rz 3; vom 31.01.2019 - V B 99/16, BFH/NV 2019, 409, Rz 24).
- 10 Die Darlegung eines derartigen Verstoßes erfordert, unter genauer Angabe der jeweiligen Schriftstücke und Seitenzahlen sich aus den Akten ergebende wesentliche Tatumstände zu benennen, die das FG nicht berücksichtigt hat und darzulegen, dass die Entscheidung unter Zugrundelegung der materiell-rechtlichen Auffassung des FG auf der Nichtberücksichtigung dieser Aktenteile beruhen kann (BFH-Urteil vom 13.02.2014 - V R 5/13, BFHE 245, 92, BStBl II 2017, 846, Rz 24; BFH-Beschluss vom 08.06.2010 - V B 6/10, BFH/NV 2010, 1841, Rz 7 f.).
- 11 bb) Vorliegend hat der Kläger einen Widerspruch der Entscheidung des FG zum Akteninhalt nicht hinreichend dargelegt, sondern nur "ins Blaue hinein" behauptet. Dass die Abtretungsvereinbarung und der von ihm eingereichte

Vordruck "Forderungsabtretung vom 25. August 2015 - wirksam mit Annahme am 09. Februar 2016 - in Sachen Firma K... GmbH" in den Akten, die dem FG zur Entscheidung vorlagen, vorhanden waren, hat der Kläger nicht unter Angabe der Seitenzahl der Akten dargetan. Nach seiner Einlassung auf Seite 5, unten in seiner Beschwerdebegründung vom 13.03.2024 ("Sollte der Beklagte dem Nds. FG die Unterlagen zu den Abtretungsvereinbarungen nicht oder nicht vollständig vorgelegt haben, ..."), ist ihm der Akteninhalt vielmehr nicht bekannt.

- 12** b) Auch die Rüge des Klägers, das FG hätte, sofern ihm "die Unterlagen zu den Abtretungsvereinbarungen" nicht vollständig vorgelegen hätten, diese Unterlagen beim FA anfordern müssen (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO), genügt nicht zur Darlegung eines Verfahrensverstößes in einer § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO entsprechenden Form.
- 13** aa) Gemäß § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO erforscht das Gericht den Sachverhalt von Amts wegen. Danach ist es grundsätzlich Aufgabe des Gerichts, die tatsächlichen Grundlagen der zu treffenden Entscheidung zu ermitteln. Diese Verpflichtung des FG zur Erforschung des Sachverhalts von Amts wegen bedeutet nicht, dass jeder fernliegenden Erwägung nachzugehen ist. Wohl aber muss das FG die sich im Einzelfall aufdrängenden Überlegungen auch ohne ausdrücklichen Hinweis der Beteiligten anstellen und entsprechende Beweise erheben. Die Sachaufklärungspflicht des FG kann allerdings nicht losgelöst von den Mitwirkungspflichten der Beteiligten (§ 76 Abs. 1 Satz 2 FGO) gesehen werden. Vielmehr begrenzt die Mitwirkungspflicht der Beteiligten die Amtsermittlungspflicht des Gerichts nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO, wobei dem Umstand der Beweisnähe besondere Bedeutung zukommt. Die Sachaufklärungsrüge dient nicht dazu, Beweisanträge oder Fragen zu ersetzen, welche ein fachkundig vertretener Beteiligter selbst in zumutbarer Weise hätte stellen können, jedoch zu stellen unterlassen hat (BFH-Beschluss vom 11.01.2017 - X B 104/16, BFH/NV 2017, 561, Rz 33 und 35).
- 14** Wird der Verfahrensfehler der mangelnden Sachaufklärung (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) mit der Begründung gerügt, das FG hätte auch ohne entsprechenden Beweisantritt von Amts wegen den Sachverhalt weiter aufklären müssen, so ist genau anzugeben, welche Tatsache das FG auch ohne besonderen Antrag hätte aufklären müssen (präzise Angabe des Ermittlungs- beziehungsweise Beweisthemas), aus welchen Gründen (genaue Angabe) sich dem FG die Notwendigkeit einer weiteren Aufklärung des Sachverhalts hätte aufdrängen müssen und dass die nicht aufgeklärte Tatsache auf der Grundlage der materiell-rechtlichen Auffassung des FG entscheidungserheblich war (vgl. BFH-Urteil vom 25.07.2019 - III R 34/18, BFHE 265, 487, BStBl II 2021, 20, Rz 34; BFH-Beschluss vom 18.08.2015 - III B 112/14, BFH/NV 2015, 1595, Rz 16).
- 15** bb) Der fachkundig vertretene Kläger, der die Wirksamkeit der Abtretungen zwischen den bauleistenden Unternehmen und dem Land Niedersachsen im erstinstanzlichen Verfahren vor dem FG nicht in Abrede und keinen Beweisantrag gestellt hat, hat nicht dargelegt, aus welchen Gründen sich dem FG die Notwendigkeit einer weiteren Sachverhaltsaufklärung hätte aufdrängen müssen. So hat er --wie oben unter II.1.a bb ausgeführt-- bereits nicht hinreichend vorgetragen, ob die Abtretungsvereinbarung zwischen der KH GmbH und dem Land Niedersachsen sowie der Vordruck "Forderungsabtretung vom 25. August 2015 - wirksam mit Annahme am 09. Februar 2016 - in Sachen Firma K... GmbH", aus denen sich nach dem Vortrag des Klägers der Anlass zur Sachverhaltsaufklärung ergeben haben soll, dem FG überhaupt vorlagen. Darüber hinaus drängte sich die Notwendigkeit einer weiteren Sachaufklärung auch nicht unter Berücksichtigung der zivilgerichtlichen Urteile auf. Dem Urteil des LG B und dem Anerkenntnisurteil des OLG Z ist nicht zu entnehmen, dass die Abtretung im Rahmen dieser Verfahren bestritten wurde. Vielmehr gehen das LG B und das OLG Z von einer wirksamen Abtretung aus; denn ohne diese hätte das Land Niedersachsen kein Feststellungsinteresse gehabt und die zivilrechtliche Feststellungsklage wäre als unzulässig abzuweisen gewesen.
- 16** 2. Die Revision ist nicht wegen einer grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen.
- 17** a) Grundsätzliche Bedeutung im Sinne von § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO kommt einer Rechtssache zu, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das abstrakte Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Außerdem muss die Rechtsfrage klärungsbedürftig und in einem künftigen Revisionsverfahren klärbar sein (vgl. BFH-Beschluss vom 31.01.2019 - V B 99/16, BFH/NV 2019, 409, Rz 10). Klärungsbedürftig ist eine Rechtsfrage, wenn hinsichtlich ihrer Beantwortung Unsicherheit besteht, nicht aber, wenn die Rechtsfrage anhand der gesetzlichen Grundlagen und der bereits vorliegenden Rechtsprechung beantwortet werden kann und keine neuen Gesichtspunkte erkennbar oder vorgetragen sind, die eine erneute Prüfung und Entscheidung dieser Frage geboten erscheinen lassen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 13.08.2019 -

III B 2/19, BFH/NV 2019, 1362, Rz 9; vom 03.11.2016 - V B 81/16, BFH/NV 2017, 330, Rz 3 und vom 04.01.2023 - XI B 51/22, BFH/NV 2023, 279, Rz 3).

18 b) Die von dem Kläger aufgeworfenen Rechtsfragen,

- ob "im Falle der Abtretung eines Steuererstattungsanspruchs durch dessen Gläubiger (Zedent) an einen Dritten (Zessionär) in privatschriftlicher Form bereits die Kenntnis des Finanzamts von dieser Abtretungsvereinbarung ohne das - zusätzliche - Vorliegen einer ordnungsgemäß ausgefüllten und unterschriebenen Abtretungsanzeige nach § 46 Abs. 3 AO zur Rechtsfolge des § 226 Abs. 1 AO i.V.m. § 406 Hs. 2, Alt. 1 BGB [führt], wonach das Finanzamt eine nach Erlangung der Kenntnis erworbene Gegenforderung nur noch dem Dritten (Zessionar) gegenüber aufrechnen darf?" und
- ob "in diesem Fall eine vom Finanzamt gleichwohl dem Gläubiger des Steuererstattungsanspruchs (Zedent) gegenüber erklärte Aufrechnung mit einer nach Kenntniserlangung erworbenen Gegenforderung das Erlöschen des Steuererstattungsanspruchs nach § 226 Abs. 1 AO i.V.m. § 389 BGB [bewirkt], soweit sich die einander gegenüberstehenden Forderungen decken, oder [ob] ... ab dem Zeitpunkt der Kenntniserlangung von der privatrechtlichen Abtretungsvereinbarung für das Finanzamt ein Aufrechnungsverbot gegenüber dem Gläubiger des Steuererstattungsanspruchs (Zedent) [besteht]?",

sind nicht klärungsbedürftig, sondern können anhand der gesetzlichen Grundlagen und der bereits vorliegenden Rechtsprechung beantwortet werden.

19 aa) § 406 BGB, der gemäß § 226 Abs. 1 AO sinngemäß für die Aufrechnung mit und gegen Ansprüche aus dem Steuerverhältnis gilt, soweit nichts anderes bestimmt ist, regelt, dass der Schuldner eine ihm gegen den bisherigen Gläubiger zustehende Forderung auch dem neuen Gläubiger gegenüber aufrechnen kann, es sei denn, dass er bei dem Erwerb der Forderung von der Abtretung Kenntnis hatte oder dass die Forderung erst nach der Erlangung der Kenntnis und später als die abgetretene Forderung fällig geworden ist.

20 Für die Abtretung von Steuererstattungsansprüchen ist aber vorrangig § 46 AO zu beachten. Nach dieser Vorschrift können Ansprüche auf Erstattung von Steuern zwar abgetreten werden (§ 46 Abs. 1 AO). Die Abtretung wird jedoch bereits nach dem Wortlaut des § 46 Abs. 2 AO erst wirksam, wenn sie der Gläubiger in der in § 46 Abs. 3 AO vorgeschriebenen Form der zuständigen Finanzbehörde nach Entstehung des Anspruchs anzeigt. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) und des BFH ist geklärt, dass diese Anzeige materielle Wirksamkeitsvoraussetzung und Tatbestandsmerkmal der Abtretung ist. Ohne sie liegt eine steuerrechtlich wirksame Abtretung überhaupt nicht vor, und zwar nicht nur gegenüber dem Steuergläubiger, sondern auch nicht im Verhältnis zwischen Abtretenden und Abtretungsempfänger (vgl. BFH-Urteile vom 06.02.1996 - VII R 116/94, BFHE 179, 547, BStBl II 1996, 557, unter 1.; vom 04.02.2005 - VII R 54/04, BFHE 209, 18, BStBl II 2006, 348, unter II.1. und vom 28.09.2011 - VII R 52/10, BFHE 235, 111, BStBl II 2012, 92, Rz 7; zu § 159 AO in der bis zum 01.07.1975 geltenden Fassung [jetzt § 46 Abs. 2 AO]: BGH-Urteil vom 30.11.1977 - VIII ZR 26/76, BGHZ 70, 75; Urteil des Landgerichts Karlsruhe vom 22.04.2020 - 6 O 20/19, juris). Das Erfordernis der Anzeige erweitert den in § 398 BGB geregelten Tatbestand der Forderungsübertragung durch Abtretung für den dem öffentlichen Recht angehörenden Steuererstattungsanspruch (vgl. BGH-Urteil vom 30.11.1977 - VIII ZR 26/76, BGHZ 70, 75; BFH-Urteil vom 06.02.1996 - VII R 116/94, BFHE 179, 547, BStBl II 1996, 557, unter 1.) durch ein zusätzliches Erfordernis.

21 bb) Auf dieser Grundlage ist --wovon auch das FG ausgegangen ist-- die Abtretung eines Steuererstattungsanspruchs lediglich in privatschriftlicher Form, ohne eine Anzeige im Sinne des § 46 Abs. 2 und 3 AO steuerrechtlich unwirksam, und zwar auch im Verhältnis zwischen dem Abtretenden (Zedenten) und dem Dritten (Zessionar). Hieraus folgt, dass steuerrechtlich eine bloße schriftliche Abtretungsvereinbarung keinen Wechsel der Rechtsinhaberschaft an dem Steuererstattungsanspruch bewirkt. Damit ist der Anwendungsbereich des § 406 BGB, der sich auf eine "Aufrechnung gegenüber dem neuen Gläubiger" bezieht und damit einen Wechsel der Rechtsinhaberschaft an der Forderung durch eine rechtswirksame Abtretung zwingend voraussetzt, bereits nicht eröffnet. Die Aufrechnung ist in diesem Fall gemäß § 226 Abs. 1 AO i.V.m. § 388 Satz 1 BGB gegenüber dem (bisherigen) Gläubiger (Abtretenden), der steuerrechtlich nach wie vor als Rechtsinhaber des Steuererstattungsanspruchs gilt, zu erklären, und bewirkt, sofern die übrigen Aufrechnungsvoraussetzungen vorliegen, dass der Steuererstattungsanspruch, soweit er sich mit der Gegenforderung der Finanzverwaltung gegen den (bisherigen) Gläubiger (Abtretenden) deckt, nach § 226 Abs. 1 AO i.V.m. § 389 BGB erlischt.

- 22** cc) Soweit der Kläger vorträgt, der BGH habe für eine "vergleichbare Fallgruppe - den Fall der Vorausabtretung erst künftig entstehender Forderungen - entschieden, dass die Kenntnis des Schuldners von dieser Vorausabtretung als 'Kenntnis von der Abtretung' i.S.d. § 406 Abs. 2, Alt. 1 BGB zu qualifizieren [sei]", woraus zu schließen sei, § 406 BGB sei anzuwenden, wenn das zuständige Finanzamt Kenntnis von der privatschriftlichen Abtretungsvereinbarung habe, da es dann jederzeit mit der Anzeige nach § 46 Abs. 2 und 3 AO und damit dem Wirksamwerden der Abtretung rechnen müsse, vermag auch dies keine Unsicherheit bei der Beantwortung von Rechtsfragen zu begründen.
- 23** Insoweit lässt der Kläger außer Betracht, dass die von ihm angeführten Urteile des BGH vom 02.06.1976 - VIII ZR 267/74 (BGHZ 66, 384) und vom 26.06.2002 - VIII ZR 327/00 (Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2002, 2865) zur Anwendung des § 406 BGB im Fall von Vorausabtretungsvereinbarungen über zukünftige, noch nicht entstandene privatrechtliche Forderungen ergangen und aufgrund der Regelung des § 46 Abs. 2 AO nicht auf steuerliche Wirksamkeit von (Voraus-)Abtretungsvereinbarungen über Steuererstattungsansprüche übertragbar sind. Wie bereits oben ausgeführt ist der Anwendungsbereich des § 406 BGB für Abtretungen von Steuererstattungsansprüchen ohne eine Anzeige nach § 46 Abs. 2 und 3 AO nicht eröffnet. Darüber hinaus schließt § 46 Abs. 2 AO eine steuerrechtlich wirksame Vorausabtretung von noch nicht entstandenen Steuererstattungsansprüchen ausdrücklich und generell aus. Denn nach § 46 Abs. 2 AO wird die Abtretung eines Steuererstattungsanspruchs erst wirksam, wenn sie nach der Entstehung des Anspruchs in der vorgeschriebenen Form angezeigt wird. Eine Vorausabtretung eines zukünftigen, noch nicht entstandenen Steuererstattungsanspruchs ist somit selbst im Falle einer Anzeige nach § 46 Abs. 2 und 3 AO nicht wirksam und wird auch nicht alleine durch die Entstehung des Anspruchs wirksam (vgl. BFH-Urteile vom 06.02.1996 - VII R 116/94, BFHE 179, 547, BStBl II 1996, 557, unter 2. und vom 21.12.2021 - VII R 5/19, BFHE 275, 267, BStBl II 2022, 484, Rz 22). Grund dafür ist, dass sich die Finanzbehörde nicht schon vor der Entstehung des Anspruchs mit dessen Abtretung befassen soll (vgl. BFH-Urteile vom 06.02.1996 - VII R 116/94, BFHE 179, 547, BStBl II 1996, 557, unter 2.; Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 46 AO Rz 8 und 42; Drüen in Tipke/Kruse, § 46 AO Rz 33).
- 24** 3. Die Revision ist auch nicht zur Fortbildung des Rechts zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO). Hierbei muss im Einzelfall Veranlassung bestehen, Grundsätze und Leitlinien für die Auslegung von Gesetzesbestimmungen des materiellen Rechts oder des Verfahrensrechts aufzustellen oder Gesetzeslücken rechtsschöpferisch auszufüllen. Dieser Zulassungsgrund setzt damit ebenfalls eine klärungsbedürftige Rechtsfrage voraus (z.B. BFH-Beschluss vom 16.10.2020 - VI B 13/20, BFH/NV 2021, 434, Rz 13).
- 25** Der Kläger hat im Streitfall --wie vorstehend dargelegt-- keine klärungsbedürftige Rechtsfrage aufgeworfen. Eine Revisionszulassung nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO kommt folglich insoweit ebenfalls nicht in Betracht.
- 26** 4. Die Revision ist nicht zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO zuzulassen.
- 27** a) § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO setzt nach der Rechtsprechung des BFH voraus, dass das FG in einer bestimmten entscheidungserheblichen Rechtsfrage eine andere Auffassung vertritt als ein anderes Gericht und dass das angefochtene Urteil auf dieser Divergenz beruht. Insbesondere muss es sich um einen vergleichbaren Sachverhalt und um eine identische Rechtsfrage handeln. Hieran fehlt es, wenn der vom FG beurteilte Sachverhalt sich in so bedeutsamer und wesentlicher Weise von dem Sachverhalt der angeblichen Divergenzentscheidung unterscheidet, dass durch den von dem anderen Gericht aufgestellten Rechtssatz der Sachverhalt des FG nicht als mitentschieden anzusehen ist (vgl. BFH-Beschlüsse vom 12.02.2014 - V B 100/13, BFH/NV 2014, 739, Rz 7 f. und vom 27.07.2016 - V B 4/16, BFH/NV 2016, 1740, Rz 6).
- 28** b) Diese Voraussetzungen sind vorliegend nicht erfüllt.
- 29** aa) Soweit der Kläger geltend macht, das FG sei bei seiner Entscheidung vom Urteil des BGH vom 02.06.1976 - VIII ZR 267/74 (BGHZ 66, 384) und vom 26.06.2002 - VIII ZR 327/00 (NJW 2002, 2865) abgewichen, berücksichtigt er nicht, dass diese BGH-Urteile weder zu einem vergleichbaren Sachverhalt noch zu einer vergleichbaren Rechtsfrage ergangen sind. Die Urteile befassen sich mit der Anwendung des § 406 BGB auf zivilrechtlich wirksame Vorausabtretungsvereinbarungen über zukünftige, noch nicht entstandene privatrechtliche Forderungen, für die § 46 AO nicht gilt. Dagegen ist § 46 AO bei der Aufrechnung mit nach § 398 BGB abgetretenen Steuererstattungsansprüchen zu berücksichtigen und führt --wie oben ausgeführt-- dazu, dass § 226 Abs. 1 AO i.V.m. § 406 BGB nicht anwendbar ist.
- 30** bb) Darüber hinaus beruht das Urteil des FG --entgegen der Auffassung des Klägers-- auch nicht auf der vom BGH im Urteil vom 26.06.2002 - VIII ZR 327/00 (NJW 2002, 2865) verworfenen Literaturlösung, nach der für die

Kenntnis des Schuldners im Sinne des § 406 BGB auf den Zeitpunkt des Übergangs der Forderung auf den Zessionar abzustellen ist. Das FG hat seine Entscheidung alleine darauf gestützt, dass die Abtretungsvereinbarung vom 23.12.2015 mit deren Übersendung an das FA am 15.02.2016 nicht nach § 46 Abs. 2 und 3 AO angezeigt und damit nicht wirksam war (s. S. 7 oben des FG-Urteils). Ausführungen zu § 226 Abs. 1 AO i.V.m. § 406 BGB enthält das Urteil nicht.

- 31** 5. Die Revision ist auch nicht aus anderen Gründen zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO zuzulassen.
- 32** a) Neben der Divergenz (s. oben II.4.) erfordert die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) die Zulassung der Revision auch aufgrund eines qualifizierten Rechtsanwendungsfehlers (qualifizierten Rechtsfehlers). Ein solcher liegt nach bisheriger Rechtsprechung des BFH vor, wenn die Entscheidung des FG in einem solchen Maß fehlerhaft ist, dass das Vertrauen in die Rechtsprechung nur durch eine höchstrichterliche Korrektur der finanzgerichtlichen Entscheidung wiederhergestellt werden kann, wofür ein selbst "erheblicher Rechtsfehler" nicht ausreicht, sondern eine "greifbare Gesetzwidrigkeit" oder "Willkürlichkeit der angefochtenen Entscheidung" erforderlich ist (so z.B. BFH-Beschlüsse vom 30.08.2016 - II B 100/15, BFH/NV 2017, 39, Rz 18; vom 21.02.2019 - III B 7/18, BFH/NV 2019, 515, Rz 16; vom 27.04.2017 - IV B 53/16, BFH/NV 2017, 1032, Rz 29; vom 11.08.2023 - VI B 74/22, BFH/NV 2023, 1221, Rz 39; vom 23.10.2019 - VII B 40/19, BFH/NV 2020, 81, Rz 38; vom 04.06.2024 - VIII B 37/23, BFH/NV 2024, 944, Rz 11; vom 20.07.2022 - IX B 9/21, BFH/NV 2022, 1061 Rz 4; vom 28.06.2019 - X B 76/18, BFH/NV 2019, 1113, Rz 12; ebenso Senatsbeschluss vom 20.09.2024 - V B 15/23, BFH/NV 2024, 1424, Rz 9; vgl. auch BFH-Beschlüsse vom 12.06.2012 - I B 148/11, BFH/NV 2012, 1802, Rz 32 und vom 19.12.2019 - XI B 115/18, BFH/NV 2020, 340, Rz 19).
- 33** b) Nach Maßgabe der unterschiedlichen Prüfungsmaßstäbe im Zulassungs- und Revisionsverfahren (vgl. § 115 Abs. 2 FGO einerseits und § 118 Abs. 1 FGO andererseits) ist am Erfordernis eines qualifizierten Rechtsfehlers für die Zulassung nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO weiter festzuhalten. Dies gilt ebenso für das Erfordernis der vom BFH bislang geforderten Schwere des Rechtsfehlers, da Beschwerde- und Revisionsverfahren klar voneinander zu trennen sind. Da zudem das Beschwerdegericht zur Ablehnung der Zulassung nicht in einer dem Charakter des Zulassungsverfahrens nicht gerecht werdenden sachlichen Tiefe argumentieren darf, die dem Revisionsverfahren, in dem die vertiefte Auseinandersetzung stattzufinden hat, vorbehalten ist (vgl. Beschluss des Bundeverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17, BVerfGE 158, 282, Rz 229), dürfen die Zulassungsgründe auch nicht in einer Art und Weise ausgelegt oder angewendet werden, die die Zulassung der Revision von einer dem Revisionsverfahren vorbehaltenen sachlichen Argumentationstiefe abhängig machen.
- 34** Allerdings könnte es sich zur Gewährleistung effektiven Rechtsschutzes (vgl. BVerfG-Beschluss vom 21.02.2025 - 1 BvR 2267/23, Rz 7) wie auch --im allgemeinen Interesse an einer korrigierenden Entscheidung des Revisionsgerichts-- zur Wahrung der "Einzelfallgerechtigkeit" als erforderlich erweisen, bei der Darlegung von Rechtsverletzungen, die erkennbar zu einem Erfolg des Revisionsverfahrens führen, unabhängig von der Schwere des Rechtsverstoßes "Zugriff" auf ein dann vorliegendes "Fehlurteil" zu nehmen (BTDrucks 14/4549, S. 10 und 11). Bei einer derartigen Betrachtung leitet sich der qualifizierte Rechtsfehler nicht nur aus der Schwere des Rechtsfehlers, sondern daneben auch aus der erkennbaren Erheblichkeit des Rechtsfehlers für den Ausgang eines --das FG-Urteil voraussichtlich nicht bestätigenden-- Revisionsverfahrens ab.
- 35** c) Im Streitfall kann offenbleiben, ob danach ein qualifizierter Rechtsfehler zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) auch vorliegt, wenn dargelegt wird (§ 116 Abs. 3 Satz 3 FGO), dass eine nicht auf einen Verfahrensmangel bezogene Rechtsverletzung (Sachrüge) zu einer begründeten Revision (§ 118 Abs. 2 FGO i.V.m. § 126 Abs. 3 Satz 1 und Abs. 4 FGO) führt, wobei ohne weiteres erkennbar --und damit ohne Befassung mit einer nach ihrer sachlichen Tiefe dem Revisionsverfahren vorbehaltenen Argumentation (BVerfG-Beschluss vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17, BVerfGE 158, 282, Rz 229)-- mit einem Erfolg der Revision zu rechnen ist.
- 36** Denn im Streitfall macht der Kläger keine in diesem Sinne eindeutige Rechtsverletzung geltend, sondern erhebt nur Einwendungen gegen die materiell-rechtliche Einzelfallwürdigung des FG, womit die Zulassung der Revision aber nicht erreicht werden kann (BFH-Beschluss vom 16.04.2019 - X B 16/19, BFH/NV 2019, 925, Rz 19). Soweit sich der Vortrag des Klägers daher insbesondere darauf bezieht, dass das FG aufgrund einer rechtsfehlerhaft angenommenen Rechtskrafterstreckung neben der Bezugnahme auf die zivilgerichtlichen Urteile die Rechtswirksamkeit aller sieben Abtretungsvereinbarungen hätte prüfen müssen, verweist er nur auf einen lediglich möglichen Rechtsfehler

hinsichtlich der Beurteilung der Inhaberschaft einer gegen den Kläger gerichteten Forderung. Hierbei legt er aber nicht dar (§ 116 Abs. 3 Satz 3 FGO), weshalb die Abtretungsvereinbarungen unwirksam sein sollten, so dass es auch an einer Darlegung einer eindeutig zu einem Revisionserfolg führenden Rechtsverletzung fehlt. Dies gilt auch hinsichtlich der Abtretungsvereinbarung der KH GmbH. Denn der vom Kläger vorgelegte Vordruck des FA, mit dem das FA in Erfahrung bringen wollte, ob der Kläger die Abtretung des gegen ihn gerichteten Anspruchs anerkennt, wobei das FA in diesem Vordruck den Kläger fehlerhaft als Abtretenden bezeichnete, lässt keine Rückschlüsse auf den Erfolg der Revision zu.

- 37** Daraus folgt zugleich, dass auch ein qualifizierter Rechtsfehler im Sinne der bisherigen BFH-Rechtsprechung (s. oben II.4.a), dem mit Ausnahme des Abstellens auf die Schwere des Rechtsfehler dem Grunde nach dieselben Voraussetzungen zugrunde liegen, weder dargelegt wurde noch vorliegt. Aufgrund der so fehlenden Entscheidungserheblichkeit ist im Übrigen --im Beschwerdeverfahren-- weder eine Vorlage an den Großen Senat des BFH noch eine Abweichungsanfrage an andere Senate des BFH gemäß § 11 FGO in Betracht zu ziehen. Denn bestehen wie vorliegend lediglich Unterschiede in der Begründung, nicht aber im Ergebnis der Entscheidungen, da vorliegend beide in Betracht kommenden Auslegungen das Erfordernis einer Revisionszulassung zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung verneinen, liegt eine Abweichung im Sinne von § 11 FGO nicht vor (BFH-Urteil vom 19.01.2016 - XI R 38/12, BFHE 252, 516, BStBl II 2017, 567, Rz 97 f.).
- 38** 6. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts sowie einer weiteren Begründung sieht der Senat nach § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.
- 39** 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de