
Datum: 31.12.2012
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 2186/10 AO
ECLI: ECLI:DE:FGD:2012:1231.5K2186.10AO.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

-
- Tatbestand:** 1
- Der Vater der Klägerin war Eigentümer mehrerer Wohnungen. Mit am 17.6.1996 notariell 2
beurkundetem Vertrag verkaufte er diese Wohnungen an die Klägerin zu einem Kaufpreis in
Höhe von 660.000,00 DM. Das Eigentum wurde übertragen.
- Unter dem 31.7.1996 schlossen Vater und Tochter einen Darlehensvertrag. Danach stellte 3
die Klägerin ihrem Vater seit dem 1.7.1996 Geldbeträge aus Mieteinnahmen zur Verfügung.
Die jeweilige Höhe der Geldbeträge ergab sich aus den Listen der Mieteingänge für die
jeweiligen Monate. Zum 28.12.2001 hatte sich – nach diesen Listen – nebst 6 % Zinsen ein
Darlehen in Höhe von 892.679,94 DM (= 456.420,00 EUR) entwickelt, zum 1.1.2002 belief es
sich auf 483.805,20 EUR.
- Mit am 14.1.2002 notariell beurkundetem Vertrag machten Vater und Tochter den am 4
17.6.1996 notariell beurkundeten Vertrag für einen Teil der Wohnungen rückgängig und zwar
mit wirtschaftlichem Übergang mit Wirkung zum 1.1.2002. Der Kaufpreis – so heißt es im
Vertrag – sei für diese Wohnungen nicht entrichtet worden. Die Wohnungen wurden an den
Vater rückübertragen.
- Ebenfalls mit am 14.1.2002 notariell beurkundetem Vertrag verkaufte die Klägerin an ihre 5
Mutter weitere Wohnungen 75.000,00 EUR. Besitz, Nutzungen und Lasten gingen zum

1.1.2002 auf die Käuferin über. Der ursprünglich von der Klägerin an ihren Vater zu entrichtende Kaufpreis für diese Wohnungen – so heißt es in dem Vertrag mit dem Vater – war entrichtet worden.

Unter dem 20.5.1997 traten die Eheleute Erstattungs- bzw. Vergütungsansprüche betreffend Steuernummer 132/5351/0049 u.a. wegen Lohnsteuer-Jahresausgleich bzw. Einkommensteuerveranlagung 1987 – 1997, wegen Umsatzsteuerfestsetzung 1987 – 1997 und wegen Körperschaftsteuer gegenüber dem beklagten Finanzamt an die Klägerin ab, unter dem 13.8.2005 erfolgte eine Abtretung wegen Lohnsteuer-Jahresausgleich bzw. Einkommensteuerveranlagung 1998 – 2004 und wegen Umsatzsteuerfestsetzung 1998 – 2004. Als Grund der Abtretung wurde in den jeweiligen Abtretungsanzeigen gegenüber dem beklagten Finanzamt allein "Sicherungsabtretung" angegeben – an weiteren Erläuterungen fehlt es. Unter dem 28.12.1994 hatten die Eheleute Erstattungs- bzw. Vergütungsansprüche betreffend Steuernummer 132/267/2961 wegen Einkommensteuerveranlagung 1982 – 1994 gegenüber dem beklagten Finanzamt an die Mutter abgetreten. Auch dort war als Grund der Abtretung in der Abtretungsanzeige gegenüber dem beklagten Finanzamt allein "Sicherungsabtretung" angegeben worden – an weiteren Erläuterungen fehlt es.

Das beklagte Finanzamt stellte mit Bescheid vom 23.7.2009 die Unwirksamkeit der entsprechenden Abtretungsanzeigen fest. Der Einspruch hatte keinen Erfolg. Die Abtretung sei nach § 46 Abs. 5 der Abgabenordnung (AO) in Verbindung mit Abs. 4 dieser Norm nichtig. Die Klägerin habe Erstattungs- oder Vergütungsansprüche ihrer Eltern geschäftsmäßig erworben. Außerdem entspräche der den Abtretungen zugrundeliegende Darlehensvertrag nicht den vom Bundesfinanzhof (BFH) aufgestellten Grundsätzen zum Fremdvergleich.

Hiergegen richtet sich die Klage.

Die Klägerin behauptet, ihr Vater habe die Abtretungsanzeige vom 2.5.1997 am 23.5.1997 beim beklagten Finanzamt abgegeben.

Die Klägerin beantragt sinngemäß,

unter Änderung des Abrechnungsbescheids vom 23.7.2009 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 27.5.2010 festzustellen, dass die Abtretungen vom 20.5.1997 und vom 13.8.2005 wirksam sind.

Das beklagte Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen.

Entscheidungsgründe:

Die zulässige Klage ist unbegründet.

Der streitige Abrechnungsbescheid in der Fassung der Einspruchsentscheidung ist rechtmäßig. Die Abtretungen vom 20.5.1997 und 13.8.2005 sind sowohl formell als auch materiell unwirksam. Auf Treu und Glauben kann sich die Klägerin nicht berufen.

I.

Die Abtretungen vom 20.5.1997 und 13.8.2005 sind dem beklagten Finanzamt gegenüber bereits nicht wirksam geworden. Sie wurden entgegen § 46 Abs. 2 AO nicht in der nach Abs. 3 dieser Norm vorgeschriebenen Form angezeigt. Dazu ist es erforderlich, eine kurze

stichwortartige Kennzeichnung des zugrundeliegenden schuldrechtlichen Lebenssachverhalts anzugeben, wenn das auf dem amtlichen Vordruck vorgesehene Feld "Sicherungsabtretung" angekreuzt worden ist; fehlen solche Angaben, leidet die Abtretungsanzeige an einem Formmangel, der zur Unwirksamkeit der Abtretung führt (Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 28.9.2011 VII R 52/10, Bundessteuerblatt – BStBl – II 2012, 92). So ist es hier. Als Grund der Abtretung wurde in den jeweiligen Abtretungsanzeigen gegenüber dem beklagten Finanzamt allein "Sicherungsabtretung" angegeben – weitere Erläuterungen gibt es auf den Abtretungsanzeigen nicht.

II. 19

Die Abtretungen vom 20.5.1997 und 13.8.2005 sind allerdings auch materiell unwirksam. 20

Dies folgt zwar nicht aus den vom beklagten Finanzamt zitierten Urteilen des BFH vom 3.2.1984 (VII R 72/82, BStBl II 1984, 411) und vom 21.2.1989 (VII R 7/86, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH – BFH/NV –). Danach ist es gerechtfertigt, der Abtretung Tilgungsfunktion beizumessen und sie nach § 46 Abs. 4, 5 AO als nichtig anzusehen, soll ein Darlehen von vorneherein aus der abgetretenen Steuerforderung getilgt werden und sind andere Tilgungsmöglichkeiten nicht vorhanden bzw. nicht ernstlich in Erwägung gezogen worden. Dies setzte aber – Anknüpfungspunkt ist § 46 Abs. 4 Satz 1 AO – voraus, dass es überhaupt um den geschäftsmäßigen Erwerb von Erstattungs- oder Vergütungsansprüchen geht. Eine solche Geschäftsmäßigkeit ist hier zu verneinen. Die streitigen Abtretungen erfolgten allein im engsten Familienverbund zwischen Eltern, Großmutter und Tochter bzw. mit Gesellschaften, an denen allein die Eltern beteiligt waren. 21

Dass die streitigen Abtretungen materiell unwirksam sind, folgt jedoch in Anlehnung an das Urteil des BFH vom 4.10.1988 (VII R 191/85, BFH/NV 1989, 276). Danach kann die Auszahlung einer abgetretenen Steuererstattung vom Zessionar nicht verlangt werden, wenn der Darlehensvertrag, dessen Rückzahlungsanspruch mit der Abtretung gesichert werden sollte, nichtig war. Aus dieser Entscheidung lässt sich – entgegen der Ansicht des beklagten Finanzamts – nicht entnehmen, dass bei der Sicherung eines Darlehens durch die Abtretung von Forderungen jedwede Nichtigkeit des Darlehens auch zu einer Nichtigkeit der Abtretung führte. Denn es bleibt das im Bürgerlichen Recht geltende Abstraktionsprinzip zu berücksichtigen – das wertneutrale abstrakte Verfügungsgeschäft wird in der Regel von der Sittenwidrigkeit des Verpflichtungsgeschäfts nicht erfasst (Urteil des Bundesgerichtshofs – BGH – vom 3.10.1989 XI ZR 154/88, Neue Juristische Wochenschrift – NJW – 1990, 384). Anders ist es im Fall des Wuchers nach § 138 Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs – BGB –; wie sich aus der Formulierung "oder gewähren lässt" in dieser Norm ergibt, ist auch das Erfüllungsgeschäft des Bewucherten nichtig (Urteil des BGH vom 8.2.1994 XI ZR 77/93, NJW 1994, 1470). Gerade um Wucher ging es aber in dem dem Urteil des BFH vom 4.10.1988 (VII R 191/85, a.a.O.) zugrundeliegenden Sachverhalt. 22

Gleichwohl entfalten auch die streitigen Abtretungen keine Rechtsfolgen – entweder bereits nach § 117 Abs. 1 BGB als Scheingeschäfte oder nachträglich im Einvernehmen der an den Verträgen Beteiligten. Wird eine Willenserklärung, die einem anderen gegenüber abzugeben ist, mit dessen Einverständnis nur zum Schein abgegeben, so ist sie nichtig. Ein solches Scheingeschäft liegt vor, wenn die Parteien nur den äußeren Schein eines Rechtsgeschäfts hervorrufen, die mit dem Geschäft verbundenen Rechtsfolgen aber nicht eintreten lassen wollen (BGH-Urteil vom 24.1.1980 III ZR 169/78, NJW 1980, 1572). Abzugrenzen ist dagegen, ob der von den Parteien erstrebte Rechtserfolg gerade die Gültigkeit des Rechtsgeschäfts voraussetzt (BGH-Urteil vom 5.7.1993 II ZR 114/92, NJW 1993, 2609). 23

Nach diesen Grundsätzen steht zur Überzeugung des erkennenden Senats mit der dazu erforderlichen Wahrscheinlichkeit fest, dass die Eheleute als Zedenten sowie die Klägerin als Zessionarin mit den streitigen Abtretungen verbundene Rechtsfolgen einvernehmlich von vorneherein nicht eintreten lassen wollten – zumindest aber dazu später übereingekommen sind. Das gesamte Vertragswerk wurde letztlich gar nicht umgesetzt – und soweit doch, später rückgängig gemacht.

Dem den hier streitigen Abtretungen zugrundeliegenden Darlehensvertrag haben die Klägerin und ihr Vater selbst nicht einmal ansatzweise ernst genommen. So war die Klägerin gegenüber ihrem Vater aufgrund des am 17.6.1996 notariell beurkundeten Kaufvertrags über acht Wohnungen verpflichtet, an diesen 660.000,00 DM zu zahlen – demgegenüber entwickelte sich eine Darlehensvaluta von 483.805,20 EUR bis zum 1.1.2002. Angesichts dessen bestand kein Raum für eine Rückübertragung von Wohnungen. Gar wenn man noch Zinsen auf den Kaufpreis berücksichtigte, standen – folgte man den Verträgen – der Kaufpreisforderung des Vaters Darlehensrückzahlungsansprüche der Klägerin in mindestens dieser Höhe gegenüber, die unproblematisch aufrechenbar waren. Gleichwohl hat die Klägerin eine solche Aufrechnung nicht erklärt. Vielmehr vereinbarte sie und ihr Vater in einem am 14.1.2002 notariell beurkundeten Vertrag die Rückübertragung von sechs Wohnungen – dort heißt es: nur der Kaufpreis für die näher bezeichneten Wohnungen sei beglichen worden, hinsichtlich der übrigen Wohnungen jedoch nicht. Nachvollziehbare Gründe dafür, weshalb die Klägerin gegenüber der Kaufpreisforderung ihres Vaters nicht mit ihren Darlehensrückzahlungsansprüchen aufgerechnet hat, wurden nicht vorgetragen – auch nicht vom Vater der Klägerin, der darauf in der mündlichen Verhandlung angesprochen wurde.

Rechte aus dem Darlehensvertrag wurden also nicht ausgeübt. Rechte aus dem Kaufvertrag wurden – durch Übereignung von Wohnungen an den Vater – rückgängig gemacht. Der Kaufvertrag hatte ohnehin nichts an den ursprünglichen wirtschaftlichen Verhältnissen geändert: Der Vater der Klägerin erhielt weiterhin die Mieten aus den Wohnungen, als wenn nichts geschehen wäre – obgleich ihm entsprechende Ansprüche an sich nicht zustanden. Damit wird verständlich, weshalb Rechte aus dem Darlehensvertrag nicht ausgeübt wurden – die Klägerin hat ihrem Vater von vorneherein kein Darlehen zukommen lassen. Dadurch, dass der Vater weiterhin die Mieten erhielt, blieb er vielmehr so gestellt, als habe er die Wohnungen gar nicht an die Klägerin verkauft und übereignet. Wenn aber faktisch kein Darlehen zur Verfügung gestellt wurde, gibt es selbstverständlich an Darlehen auch nichts zurückzuzahlen – dann gibt es aber auch keinen Anlass für eine Abtretung von Forderungen zur Sicherung eines Darlehens. Das schlägt auch auf die Wirksamkeit der Abtretung durch.

Entweder waren die Rechtsfolgen der Abtretungen von vorneherein nicht gewollt: Dafür spricht die Verhaltensweise der Eheleute hinsichtlich ihrer Einkommensteuerguthaben 1987 – 1994, die sie zweimal abtraten – zunächst unter dem 28.12.1994 und sodann unter dem 20.5.1997. Wer eine Forderung abtritt, die ihm gar nicht mehr zusteht, nimmt scheinbar seine eigenen Abtretungen nicht ernst – und dies offensichtlich im Einvernehmen mit der Zessionarin, wollten diese sich doch dazu im Innenverhältnis einigen.

Oder die Abtretungen wurden später einvernehmlich aufgehoben – und zwar wie die Wohnungskaufverträge faktisch rückwirkend: Wenn das den Abtretungen zugrundeliegende Vertragswerk im nachhinein nicht umgesetzt bzw. rückgängig gemacht wurde, liegt es eben nahe, dass dies auch für die Abtretungen gilt – für diese bestand damit weder ein rechtlicher noch ein wirtschaftlicher Grund.

Hätte die Klägerin die ihr abgetretenen Steuerforderungen etwa an ihre Eltern zurückabgetreten, wäre sie nicht mehr befugt, Leistung an sich zu begehren.

III. 30

Stellte man allein darauf ab, dass die Abtretungen vom 20.5.1997 und 13.8.2005 dem beklagten Finanzamt gegenüber bereits deshalb nicht wirksam geworden sind, weil sie entgegen § 46 Abs. 2 der AO nicht in der nach Abs. 3 dieser Norm vorgeschriebenen Form angezeigt wurden, bleibt noch festzuhalten, dass sich die Klägerin insoweit auch nicht auf Treu und Glauben berufen kann. 31

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, ist grundsätzlich unerheblich. Über Treu und Glauben kann eine Einschränkung der rechtlichen Folgen einer Formunwirksamkeit zwar gerechtfertigt sein – jedoch nur in Ausnahmefällen, in denen die Berufung auf die Formunwirksamkeit zu einem schlechthin untragbaren Ergebnis führte (BFH-Urteil vom 28.9.2011 VII R 52/10, a.a.O.). Von einem solchen Ausnahmefall kann hier nicht ausgegangen werden. 32

Für die Abtretung vom 13.8.2005 folgt das daraus, dass es die Rechtsprechung des BFH, wonach die Angaben zum Abtretungsgrund eine kurze stichwortartige Kennzeichnung des der Abtretung zugrundeliegenden schuldrechtlichen Lebenssachverhalts erfordern, zu dieser Zeit bereits gab – und zwar mit Urteil vom 13.11.2001 (VII R 107/00, BStBl II 2002, 402). Ein etwaiger durch den Vordruck hervorgehobener Irrtum war also vermeidbar, so dass eine Bezugnahme auf Treu und Glauben schon deshalb ausscheidet (vgl. auch BFH-Urteil vom 28.9.2011 VII R 52/10, a.a.O.). 33

Für die Abtretung vom 20.5.1997 hingegen fehlt es daran, dass überhaupt Vertrauen der Klägerin und ihrer Eltern in die Wirksamkeit der entsprechenden Anzeige gegenüber dem beklagten Finanzamt entstanden ist und noch fortbesteht – zumindest aber wäre ein solches Vertrauen nicht schützenswert. Wenn das den Abtretungen zugrundeliegende Vertragswerk im nachhinein nicht umgesetzt bzw. rückgängig gemacht wurde, konnte die Klägerin auch auf die Abtretungen nicht vertrauen – weder gegenüber ihren Eltern, noch gegenüber dem beklagten Finanzamt. 34

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) 35