
Datum: 23.07.2015
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 208/13 AO
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2015:0723.6K208.13AO.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob die Klägerin als Rechtsnachfolgerin der Bank 1 von dem Beklagten einen durch die Rechtsvorgängerin der Klägerin im Jahr 2005 gezahlten Betrag in Höhe von X € zurückverlangen kann.

2

Die Klägerin ist eine Bank. Im Rahmen einer Globalabtretung vom 06.11.2001 hatte sich die Rechtsvorgängerin der Klägerin von der E-E-GmbH (E-GmbH) zwecks Sicherung eigener Ansprüche alle gegenwärtigen und künftigen Ansprüche der E-GmbH aus dem Geschäftsverkehr, insbesondere aus Lieferungen und Leistungen abtreten lassen. Zwischen der E-GmbH und der E GmbH & Co. KG (E-GmbH & Co. KG) bestanden seit 2003 eine Betriebsaufspaltung sowie eine umsatzsteuerliche Organschaft. Die E-GmbH & Co. KG war Organträgerin, die E-GmbH Organgesellschaft.

3

Der Geschäftsführer der E-GmbH stellte am 15.08.2005 beim zuständigen Amtsgericht A einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der E-GmbH. Mit Beschluss vom 15.08.2005 hat das Amtsgericht A Rechtsanwalt U zum vorläufigen Insolvenzverwalter bestellt (IN /05).

4

5

Die Rechtsvorgängerin der Klägerin verbuchte auch nach der Beantragung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens auf dem Konto der E-GmbH noch Zahlungseingänge von Schuldnern der E-GmbH.

Ausweislich eines in den Steuerakten befindlichen Vermerks fand am 18.11.2005 ein Gespräch zwischen dem Beklagten, Vertretern der E-GmbH & Co. KG, deren Steuerberater und (u.a.) Vertretern der Rechtsvorgängerin der Klägerin statt, in deren Rahmen die Beteiligten davon ausgingen, dass die Rechtsvorgängerin der Klägerin Umsatzsteuerbeträge aus aufgrund der Globalzession vereinnahmten Umsätzen der E-GmbH an der Beklagten zu entrichten habe, da hierfür eine Haftung nach § 13c des Umsatzsteuergesetzes (UStG) im Raum stünde. Wegen der Einzelheiten wird auf den Gesprächsvermerk Bezug genommen.

6

Mit Schreiben vom 13.12.2005 übersandte die Rechtsvorgängerin der Klägerin dem Beklagten unter Bezugnahme auf die geführten Gespräche, in denen es u.a. um eine Haftungsinanspruchnahme aus § 13c UStG ging, eine Forderungsabrechnung für den Zeitraum vom 31.08. bis 30.11.2005, da sie derzeit nicht abschließend beurteilen könne, welche Beträge tatsächlich umsatzsteuerpflichtig seien. Der Einfachheit halber gehe man von der Umsatzsteuerpflicht aller Beträge aus, so dass sich bezogen auf den o.g. Zeitraum ein Umsatzsteuerbetrag von X € ergebe. Dieser Betrag werde an den Beklagten überwiesen. Sie behalte sich jedoch vor, bei der nächsten Abrechnung Korrekturen vorzunehmen. Sie habe die Forderungsabrechnung daher mit gleicher Post an die E-GmbH weitergeleitet und um Mitteilung darüber gebeten, in welchen Beträgen keine Umsatzsteuer enthalten sei. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf dieses Schreiben Bezug genommen.

7

Mit Schreiben vom 26.01.2006 teilte die Rechtsvorgängerin der Klägerin dem Beklagten ferner mit, dass man noch keine abschließende Aussage dazu machen könne, welche Zahlungseingänge tatsächlich umsatzsteuerpflichtig seien. Sie habe daher zunächst – wie besprochen – einen weiteren Abschlag von X € an den Beklagten überwiesen. Sie verwies darauf, dass sie sich eine Rückforderung für den Fall vorbehalte, dass sich eine Überzahlung herausstellen sollte. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf dieses Schreiben Bezug genommen.

8

Mit Schreiben vom 07.03.2011 teilte die Klägerin dem Beklagten mit, dass sie der Auffassung sei, eine Haftung nach §§ 13c, 27 Abs. 7 UStG für die in den Zahlungseingängen enthaltene Umsatzsteuer scheide aus, da die Forderungsabtretung bereits am 06.11.2001 erfolgt sei. Ihre Zahlungen im Dezember 2005 sowie im Januar 2006 seien ohne Rechtsgrund erfolgt. Sie bat daher um Erstattung der geleisteten Abschlagszahlungen in Höhe von insgesamt X €.

9

Hierauf teilte der Beklagte im Schreiben vom 06.04.2011 mit, dass die E-GmbH aufgrund der bestehenden Organschaft nicht Steuerschuldner gewesen sei. Die von der Klägerin geleisteten Zahlungen seien daher nicht für die E-GmbH bewirkt worden. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf dieses Schreiben Bezug genommen.

10

Mit Schreiben vom 27.02.2012 vertrat die Klägerin die Auffassung, der Beklagte verstoße gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, wenn er von einem Steuerpflichtigen eine Leistung fordere, die dieser nicht habe leisten müssen. Sie habe sich im Zusammenhang mit der Zahlung der Abschläge wegen einer drohenden Haftungsinanspruchnahme eine Rückforderung ausdrücklich vorbehalten. Sie – die Klägerin – sei auch erstattungsberechtigt. In Haftungsfällen sei davon auszugehen, dass der Dritte, dem möglicherweise die Haftung drohe, die Zahlung nur deshalb anweise, weil er dieser Haftung entgehen wolle. Dementsprechend habe die Rechtsvorgängerin der Klägerin auch für eigene Rechnung gezahlt. Hilfsweise beantragte sie unter Verweis auf § 227 AO eine Erstattung aus

11

Billigkeitsgründen; über diesen Antrag hat der Beklagte – soweit ersichtlich – noch nicht entschieden. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf diesen Schriftsatz Bezug genommen.

Der Beklagte teilte der Klägerin mit Schreiben vom 07.03.2012 mit, dass die Zahlungen der Klägerin aufgrund einer mit ihm getroffenen Vereinbarung erfolgt seien. Der Erstattungsantrag sei nur für die im Jahr 2006 erfolgte Zahlung begründet. Der Erstattung der bereits im Dezember 2005 erfolgten Zahlung i.H.v. X € stehe demgegenüber der Einwand der Verjährung entgegen. Folglich erstattete der Beklagte der Klägerin nur die im Januar 2006 erfolgte Zahlung i.H.v. X €.

12

Gegen die Ablehnung der Erstattung der X € erhob die Klägerin mit Schreiben vom 23.03.2012 Einspruch, den sie mit Schriftsatz vom 15.06.2012 damit begründet, dass ihrer Auffassung nach keine Verjährung eingetreten sei. Das Handeln des Beklagten verstoße gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, da er es unterlassen habe, auf das Schreiben der Rechtsvorgängerin der Klägerin vom 13.12.2005 einen Abrechnungsbescheid zu erlassen, gegen den sie Rechtsmittel hätte einlegen können. Auch beachte der Beklagte den Grundsatz des venire contra factum proprium nicht. Die Zahlung sei lediglich unter Vorbehalt und nur zur Abwendung eines angedrohten Haftungsbescheides erfolgt. Der Beklagte habe gegen § 89 AO verstoßen, da er über Jahre untätig geblieben sei. Auch unter Billigkeitsgesichtspunkten sei der gezahlte Betrag an die Klägerin auszukehren.

13

Der Beklagte wies den Einspruch der Klägerin mit Einspruchsentscheidung vom 17.12.2012 als unbegründet zurück. Der Erstattungsanspruch sei verjährt. Die Verjährungsfrist habe mit Ablauf des Jahres 2005 begonnen, so dass die Zahlung mit Ablauf des Jahres 2010 verjährt sei. Ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben sei nicht ersichtlich. Den Beteiligten sei im Jahre 2005 bekannt gewesen, dass die Inanspruchnahme der Klägerin durch Haftungsbescheid strittig gewesen sei. Daraufhin habe die Klägerin geleistet, aber bis zum April 2011 jede weitere Tätigkeit in dieser Angelegenheit unterlassen. Auch ein Verstoß gegen Beratungspflichten sei ihm nicht anzulasten. Die Klägerin könne sich nicht auf Unkenntnis berufen, da sie den Sachverhalt richtig erfasst und sich der Konsequenzen ihres Handelns bewusst gewesen sei. Schließlich sei sie durch mehrere Berater vertreten gewesen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung verwiesen.

14

Hiergegen richtet sich die Klage vom 17.01.2013, mit der die Klägerin ihr Vorbringen dahingehend vertieft, dass keine Zahlungsverjährung eingetreten sein könne. Ihre Rechtsvorgängerin habe im Zusammenhang mit den beiden erfolgten Zahlungen klargemacht, dass sie lediglich zur Verfahrensbeschleunigung und zur Vermeidung eines Haftungsbescheides unter Vorbehalt geleistet habe. Sie habe sich ausdrücklich Korrekturen vorbehalten. Es sei für den Beklagten ersichtlich gewesen, dass man nicht widerspruchslos habe zahlen wollen. Da der Beklagten einen Abrechnungsbescheid pflichtwidrig nicht erlassen habe, sei keine Fälligkeit des Erstattungsanspruches eingetreten, so dass dieser mangels Fälligkeit auch nicht verjährt sein könne. Hierfür spreche auch, dass die Zahlungen jeweils unter Vorbehalt erfolgt seien, so dass ihnen daher keine Erfüllungswirkung gem. § 362 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) beizumessen sei.

15

Die Ablehnung der Erstattung durch den Beklagten verstoße gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, da die Rechtsvorgängerin der Klägerin gegenüber dem Beklagten – unter anderem im Schreiben vom 13.12.2005 – deutlich gemacht habe, dass sie in der Zukunft eine endgültige rechtliche Klärung der Haftung nach § 13c UStG erwarte. Sie habe auch deutlich gemacht, dass sie erwarte, über das Ergebnis der rechtlichen Prüfung beim Beklagten informiert zu werden. Dies sei jedoch nicht geschehen. Der Beklagte habe ihr gegenüber einen Vertrauenstatbestand (= spätere Prüfung und Entscheidung der Haftungsfrage durch

16

den Beklagten) geschaffen, nachdem er zuvor ihre Inanspruchnahme konkret in Aussicht gestellt und so veranlasst habe, dass sie ohne schriftlichen Verwaltungsakt Zahlungen geleistet habe. Sie habe auf eine Überprüfung durch den Beklagten vertraut und zudem selbst keine Möglichkeit gehabt, die Rechtmäßigkeit einer Inanspruchnahme gemäß § 13c UStG zu überprüfen, da sie keine Informationen über z.B. eventuell nicht abgeführte Umsatzsteuerbeträge gehabt habe. Aus diesen Gründen könne sich der Beklagte auf die Einrede der Verjährung auch unter Berücksichtigung des Grundsatzes „venire contra factum proprium“ nicht berufen. Der Beklagte habe es pflichtwidrig unterlassen, die Haftungsfrage abschließend zu prüfen, einen Abrechnungsbescheid zu erlassen und sie auf das Problem der Verjährung hinzuweisen.

Die Klägerin beantragt, 17

den Abrechnungsbescheid vom 07.03.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17.12.2012 in der Weise zu ändern, dass ein weiterer Erstattungsanspruch der Klägerin in Höhe von X € festgestellt wird, 18

hilfsweise, für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. 19

Der Beklagte beantragt, 20

die Klage abzuweisen. 21

Er verweist auf die Begründung in der Einspruchsentscheidung und vertritt weiterhin die Auffassung, ein Erstattungsanspruch der Klägerin sei jedenfalls verjährt. Im Termin zur mündlichen Verhandlung ergänzte er, dass auch keine Erstattungsberechtigung der Klägerin gegeben sei, da von der E-GmbH & Co. KG – was zwischen den Beteiligten unstreitig ist – Voranmeldungen abgegeben wurden, die den streitigen Umsatzsteuerbetrag beinhalteten, so dass es sich bei der Zahlung durch die Rechtsvorgängerin der Klägerin um die Zahlung eines Dritten auf eine fremde Steuerschuld gehandelt habe. 22

Der Senat hat in dieser Sache am 23.07.2015 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen. 23

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Gerichtsakte und die Verwaltungsvorgänge Bezug genommen. 24

Entscheidungsgründe 25

Die zulässige Klage ist unbegründet. 26

Der Abrechnungsbescheid des Beklagten vom 07.03.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17.12.2012 verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten, § 100 Abs.1 S. 1 FGO. Zu Recht hat der Beklagte eine Rückzahlung nach § 37 Abs. 2 AO verweigert. 27

I. Die Klage ist zulässig. Bei dem Bescheid vom 07.03.2012 handelt es sich um einen Abrechnungsbescheid im Sinne des § 218 Abs. 2 AO, der mit der Anfechtungsklage gemäß § 40 Abs. 1 1. Alt. FGO angegriffen werden kann. 28

1. Als Abrechnungsbescheid bezeichnet wird der Verwaltungsakt im Sinne des § 218 Abs. 2 S. 1 AO, durch den die Finanzbehörde über Streitigkeiten entscheidet, die die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO) im Sinne des § 218 Abs. 1 AO 29

betreffen. Diese Entscheidung ergeht grundsätzlich im Rahmen des Steuererhebungsverfahrens (vgl. BFH-Urteil vom 12.08.1999 VII R 92/98, BFHE 189, 331, BStBl II 1999, 751). Mit dem Abrechnungsbescheid soll über eine Streitigkeit zwischen der Finanzbehörde und dem Steuerpflichtigen, welche die Verwirklichung von Steueransprüchen betrifft, eine verbindliche Klärung herbeigeführt werden. Der Abrechnungsbescheid dient also dazu, für die Beteiligten bindend zu klären, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang ein bestimmter entstandener Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis noch zu erfüllen oder bereits erloschen ist (vgl. BFH-Urteil vom 15.06.1999 VII R 3/97, BFHE 189, 14, BStBl II 2000, 46).

Bei Erstattungsansprüchen gemäß § 37 Abs. 2 AO fehlt es an dem für einen Abrechnungsbescheid grundsätzlich erforderlichen Verwaltungsakt als Grundlage ihrer Verwirklichung. § 218 Abs. 1 S. 1 AO ist daher insoweit lückenhaft, als der Halbsatz 2 nur bei Säumniszuschlägen auf einen Verwaltungsakt verzichtet, durch den der Anspruch festgesetzt wird. Diese Ansprüche kann der Schuldner zwar ohne deren vorherige Festsetzung erfüllen; besteht jedoch eine Streitigkeit über die Entstehung derartiger Ansprüche, ist auch hierüber durch Abrechnungsbescheid zu entscheiden (Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand: Februar 2015, § 218 AO Tz. 18). Der Verwaltungsakt nach § 218 Abs. 2 AO wird in diesem Fall zur Grundlage für die Verwirklichung des Anspruches aus dem Steuerschuldverhältnis (BFH-Urteil vom 30.11.1999 VII R 97/98, BFH/NV 2000, 412). 30

Der Abrechnungsbescheid muss nicht ausdrücklich als solcher bezeichnet werden. Ob es sich um einen Abrechnungsbescheid handelt, muss vielmehr durch Auslegung ermittelt werden (BFH-Urteil vom 07.08.1990, VII R 120/89, BFH/NV 1991, 569; Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand Februar 2015, § 218 AO Tz. 25 a.E.). Maßgeblich kommt es darauf an, ob die Äußerung des Finanzamts als eine Entscheidung über eine Streitigkeit im Sinne des § 218 Abs. 2 AO anzusehen ist und ob das Finanzamt in ihr nach dem für den Adressaten objektiv erkennbaren Erklärungswert mit unmittelbarer Wirksamkeit nach außen zwischen den Beteiligten rechtsfeststellend diese Streitigkeit entschieden hat. Liegen diese Voraussetzungen vor, so ist ein Abrechnungsbescheid auch dann gegeben, wenn das Finanzamt die Äußerung nicht ausdrücklich als Abrechnungsbescheid oder als Bescheid nach § 218 Abs. 2 AO bezeichnet hat (BFH-Urteil vom 07.08.1990, VII R 120/89, a.a.O.). 31

2. Unter Zugrundelegung dieser Grundsätze ist das Schreiben des Beklagten an die Klägerin vom 07.03.2012 als Abrechnungsbescheid zu werten. Diesem Schreiben vorausgegangen ist ein Schriftwechsel zwischen den Beteiligten über die Berechtigung der Forderung der Rechtsvorgängerin der Klägerin aufgrund der in den Jahren 2005 und 2006 gezahlten Beträge an den Beklagten. Im Schreiben vom 07.03.2011 hat die Klägerin den Beklagten aufgefordert, insgesamt einen Betrag in Höhe von X € an sie zu erstatten. Die Schreiben vom 23.03.2011, vom 06.04.2011, vom 08.04.2011 sowie vom 27.02.2012 und der zwischen den Beteiligten insgesamt erfolgte Schriftverkehr machen deutlich, dass es sich um eine Streitigkeit über die Verwirklichung von Erstattungsansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis handelte. Unter diesen Umständen kann das Schreiben des Beklagten vom 07.03.2012 nur dahin gewertet werden, dass das Finanzamt den Streit zwischen ihm und der Klägerin mit feststellender Wirkung für die Beteiligten endgültig hat entscheiden wollen. Denn in dem Schreiben lehnte der Beklagte die Erstattung an die Klägerin unter Berufung auf die Zahlungsverjährung ab. Für diesen Umstand spricht auch, dass der Bescheid mit einer Rechtsbehelfsbelehrung versehen war. Die Ausführungen sowohl in dem Schreiben vom 07.03.2012 als auch in der Einspruchsentscheidung vom 17.12.2012 belegen die Richtigkeit der Annahme, dass der Beklagte seine Entscheidung über den angeblichen Anspruch der Klägerin auf Erstattung hat treffen wollen (vgl. BFH-Urteil vom 32

Schließlich fehlt es der Klägerin auch nicht an der Klagebefugnis (§ 40 Abs. 2 FGO), denn sie macht jedenfalls einen eigenen Erstattungsanspruch geltend. 33

II. Die Klage ist unbegründet. Es spricht viel dafür, dass es der Klägerin für einen Anspruch gemäß § 37 Abs. 2 AO bereits an der Erstattungsberechtigung fehlt. Unabhängig davon wäre ein Anspruch aus § 37 Abs. 2 AO auch zahlungsverjährt. 34

1. Die Zahlung der Rechtsvorgängerin der Klägerin an den Beklagten in Höhe von X € erfolgte im Hinblick auf § 13c UStG zwar ohne Rechtsgrund. § 13c UStG ist gemäß § 27 Abs. 7 UStG auf Forderungen anzuwenden, die nach dem 07.11.2003 abgetreten, verpfändet oder gepfändet worden sind (vgl. a. BFH-Urteil vom 03.06.2009, XI R 57 07, BFHE 226, 183, BStBl II 2010, 520). Da die Globalabtretung bereits am 06.11.2001 und damit vor dem 07.11.2003 erfolgt ist, war § 13c UStG im Zeitpunkt der Zahlung nicht anwendbar. 35

2. Ein Anspruch der Klägerin gemäß § 37 Abs. 2 AO dürfte jedoch an der Erstattungsberechtigung scheitern. 36

a. Ist eine Steuer, eine Steuervergütung, ein Haftungsbetrag oder eine steuerliche Nebenleistung ohne rechtlichen Grund gezahlt oder zurückgezahlt worden, so hat derjenige, auf dessen Rechnung die Zahlung bewirkt worden ist, an den Leistungsempfänger einen Anspruch auf Erstattung des gezahlten oder zurückgezahlten Betrags (§ 37 Abs. 2 S. 1 AO). Wie sich aus einem Umkehrschluss aus § 37 Abs. 2 S. 3 AO ergibt, gilt dies auch für einen Anspruch des Abtretungsempfängers gegen das Finanzamt. Hierbei handelt es sich z.B. um Erstattungsansprüche infolge einer Überzahlung, Doppelzahlung oder fehlgeleiteter Zahlung. Der Erstattungsanspruch hängt nicht vom Bestehen oder Nichtbestehen eines Steuerschuldverhältnisses zwischen dem Steuergläubiger und demjenigen ab, gegen den der Rückforderungsanspruch geltend gemacht wird. Es handelt sich vielmehr um einen eigenständigen Anspruch (z.B. BFH-Urteil vom 18.06.1986 II R 38/84, BFHE 146, 519, BStBl II 1986, 704; Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand Januar 2014, § 37 AO Tz. 19 m.w.N.). 37

Erstattungsberechtigt („derjenige, auf dessen Rechnung die Zahlung bewirkt worden ist“, vgl. § 37 Abs. 2 S. 1 AO) ist grundsätzlich derjenige Steuerpflichtige, gegen den der Steuerbescheid ergangen oder für den die Steuerschuld bezahlt worden ist. Unerheblich ist dabei grundsätzlich, wer die Steuerschuld bezahlt hat und aus welchen Mitteln die Zahlung erfolgt ist, wenn nur nach dem erkennbaren Willen des Zahlenden die Zahlung für den Steuerschuldner vorgenommen worden ist (BFH-Urteil vom 07.10.1970 I R 145/68, BFHE 100, 346, BStBl II 1971, 119). Bei der Frage, auf wessen Rechnung eine Zahlung bewirkt worden ist, kommt es darauf an, wessen – möglicherweise nur vermeintliche – Steuerschuld nach dem Willen des Zahlenden getilgt werden sollte (BFH-Beschluss vom 16.11.2004 VII B 106/04, BFH/NV 2005, 660). 38

b. Die vorliegenden Umstände sprechen dafür, dass die Zahlung der Rechtsvorgängerin der Klägerin im Dezember 2005 auf die Steuerschuld der E-GmbH & Co. KG und damit auf eine Drittschuld (§ 48 AO) geleistet worden ist. 39

Steuerschuldnerin der Umsatzsteuer war wegen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG als Organträgerin die E-GmbH & Co. KG. Für diese wurden für den Zeitraum vom 31.08. bis 30.11.2005 Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben. Nach den unbestrittenen Angaben des Beklagten in der mündlichen Verhandlung war die streitige Zahlung der Klägerin in diesen Umsatzsteuerbeträgen enthalten. Vor diesem Hintergrund und 40

den zwischen den Beteiligten geführten Gesprächen über eine drohende Haftungsinanspruchnahme nach § 13c UStG (s. den Gesprächsvermerk vom 18.11.2005), muss die Zahlung der Rechtsvorgängerin der Klägerin im Zusammenhang mit der Regelung nach § 13c Abs. 2 S. 4 UStG gesehen werden. Hiernach tritt eine Haftung nicht ein, soweit der Abtretungsempfänger auf eine nach § 13c Abs. 1 S. 1 UStG festgesetzte Steuer Zahlungen im Sinne des § 48 AO leistet. Wie die Klägerin selbst im Rahmen des Klageverfahrens mehrfach betont hat, ist die Zahlung zur Vermeidung einer Haftung gemäß § 13c UStG geleistet worden. Dies entspricht dem, was § 13c Abs. 2 S. 4 UStG ausdrücklich regelt. Die Gesprächsvermerke in den Verwaltungsakten lassen darüber hinaus erkennen, dass die Beteiligten selbst davon ausgegangen sind, dass es um die Zahlung der in den abgetretenen Forderungen enthaltenen Umsatzsteuerverbindlichkeiten der E-GmbH & Co. KG ging. Für eine auf Rechnung der E-GmbH & Co. KG geleistete Zahlung spricht auch die Art und Weise der Zahlungsanweisung durch die Rechtsvorgängerin der Klägerin. Auf dem Überweisungsträger vom 13.12.2005 wurden die Steuernummer der E-GmbH sowie der Name der Steuerschuldnerin – der E-GmbH & Co. KG – angegeben. Diese Angaben entsprachen den Vorgaben im Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 24.05.2004 (IV B 7-S 7279 a – 17/04, BStBl I 2004, 514, Tz 39), um der Regelung des § 13c Abs. 2 S. 4 UStG zu entsprechen.

Dass die Klägerin nicht vom Finanzamt durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen worden ist, und in Abwendung einer möglichen Haftungspflicht zahlte, genügt für die Anerkennung eines Erstattungsanspruches nicht (BFH-Urteil vom 07.10.1970, I R 145/68, a.a.O.). 41

3. Selbst bei Annahme einer Erstattungsberechtigung der Klägerin und infolgedessen einer Bejahung eines Erstattungsanspruches gemäß § 37 Abs. 2 AO wäre dieser Anspruch gemäß § 232 AO wegen Zahlungsverjährung nach § 228 AO erloschen. 42

a. Als Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis unterliegt der Erstattungsanspruch der Zahlungsverjährung (§ 228 AO i.V.m. § 37 Abs. 1, 2 AO; BFH-Urteile vom 25.02.1992 VII R 8/91, BFHE 168, 6, BStBl II 1992, 713; vom 22.05.2012 VII R 47/11, BFHE 238, 10, BStBl II 2013, 3, Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand Januar 2014, § 37 AO Tz. 100). 43

Ein Erstattungsanspruch, der ohne vorherige Festsetzung unmittelbar mit der Zahlung entsteht, wird – mangels besonderer gesetzlicher Regelung über die Fälligkeit – mit der Entstehung fällig (BFH-Urteile vom 09.07.1996 VII R 136/95, BFH/NV 1997, 10; vom 25.01.1992 VII R 8/91, a.a.O.; vom 12.06.1986, VII R 103/83, BFHE 147, BStBl II 1986, 702; vom 18.06.1986 II R 38/84, a.a.O.). 44

b. Soweit die im Dezember 2005 geleistete Zahlung der Rechtsvorgängerin der Klägerin nicht auf die Umsatzsteuerschuld der E-GmbH & Co. KG für den Zeitraum 31.08.2005 bis zum 30.11.2005 geleistet worden sein sollte, bewirkte sie im Zeitpunkt der Zahlung die Entstehung und die Fälligkeit eines Erstattungsanspruches, da in diesem Fall die Zahlung sowohl in materieller als auch in formeller Hinsicht von vornherein ohne rechtlichen Grund erfolgt ist. Ein mit der Zahlung im Dezember 2005 entstandener und fällig gewordener Erstattungsanspruch der Klägerin war somit gemäß §§ 228 S. 2, 229 Abs. 1 S. 1 AO mit Auslaufen der fünfjährigen Verjährungsfrist mit Ende des Jahres 2010 verjährt. 45

c. Die Klägerin hat ihren Erstattungsanspruch nicht schon vor Eintritt der Zahlungsverjährung, insbesondere nicht in dem Schreiben vom 13.12.2005, gegenüber dem Beklagten im Sinne von § 231 Abs. 2 S. 2 AO schriftlich geltend gemacht. 46

aa. Der Steuerpflichtige macht den ihm zustehenden Anspruch geltend durch jedes Schreiben, mit dem er die Finanzbehörde zur Festsetzung und/oder Erfüllung des Anspruches auffordert. Dabei wird eine Steuerzahlung, die ausdrücklich unter Vorbehalt gezahlt wird, im Regelfall nicht als eine Aufforderung an die Finanzbehörde zur Festsetzung oder Erfüllung eines Erstattungsanspruchs angesehen werden können (BFH-Urteil vom 09.07.1996, a.a.O.).

bb. Die Ankündigung in dem Schreiben vom 13.12.2005, die Zahlung unter Vorbehalt zu leisten, reicht für eine Unterbrechung nicht aus. Die Erklärung lässt sich gemäß §§ 133, 157 BGB unter Berücksichtigung der Gesamtumstände und der Besonderheiten des Falles nicht in der Weise auslegen, dass damit bereits ein Erstattungsanspruch geltend gemacht wurde und dass dies für den Beklagten auch erkennbar gewesen wäre. Das angesprochene Schreiben ist im Zusammenhang mit den geführten Gesprächen zu einer drohenden Haftungsinanspruchnahme der Klägerin gemäß § 13c UStG zu sehen. Beide Beteiligten gingen von einer Anwendung dieser Vorschrift aus. Vor diesem Hintergrund müssen auch die Ausführungen der Rechtsvorgängerin der Klägerin in dem Schreiben vom 13.12.2005 betrachtet werden. Durch das Einreichen einer Forderungsaufstellung und die Erklärung, es werde zunächst „der Einfachheit halber“ von der Umsatzsteuerpflicht sämtlicher Umsätze ausgegangen sowie der gleichzeitigen Ankündigung, es werde sich vorbehalten, „bei der nächsten Abrechnung entsprechende Korrekturen“ vorzunehmen, wurde zum Ausdruck gebracht, dass allenfalls Korrekturen hinsichtlich der Umsatzsteuerschuld der Höhe nach vorzunehmen sein werden. Dem Grunde nach gingen die Beteiligten indes übereinstimmend von einer Verpflichtung der Rechtsvorgängerin der Klägerin aus. Dass die Rechtsvorgängerin in diesem Schreiben bereits erkennbar zum Ausdruck gebracht haben will, die Erstattung des gezahlten Betrages sei ohne weiteres Zutun zu erwarten, lässt sich weder aus diesem Schreiben, noch aus dem sonstigen Verhalten der Rechtsvorgängerin der Klägerin schließen. 48

4. Der Anspruch auf Rückzahlung steht der Klägerin auch nicht deswegen zu, weil der Beklagte sich – wie die Klägerin meint – treuwidrig verhalten habe. Aus der Sicht des Senats kann die Klägerin sich gegenüber dem Beklagten auf einen etwaigen Vertrauensschutz nicht berufen bzw. bedurfte es eines solchen Schutzes nicht. 49

a. Allein die bloße Zahlung begründet keine schutzwürdige Vertrauensgrundlage. Vielmehr müssen auf Seiten der Behörde besondere Umstände vorliegen, die auf eine illoyale Rechtsausübung schließen lassen (BFH-Beschluss vom 21.02.2008 III B 103/07, BFH/NV 2008, 972; BFH-Urteil vom 15.06.2004 VIII R 93/03, BFH/NV 2005, 153). Nach den Grundsätzen dieser Rechtsprechung liegt im Streitfall kein Verhalten des Beklagten vor, das bei der Klägerin das Vertrauen hätte erwecken können, der Beklagte werde die Zahlung erstatten. Vielmehr gingen beide Beteiligte übereinstimmend von einer dem Grunde nach berechtigten Inanspruchnahme der Rechtsvorgängerin der Klägerin aus. 50

b. Weiterhin ist dem Beklagten keine Verletzung von Beratungspflichten nach § 89 AO zur Last zu legen. 51

aa. Die Betreuungspflicht des Beklagten nach § 89 AO greift in der Regel nur, wenn sich dem Finanzamt die Fehlerhaftigkeit des Beteiligtenverhaltens aufdrängt und es davon ausgehen musste, dass der Beteiligte bei Kenntnis aller Rechte und Pflichten eine andere, zweckmäßigere Erklärung abgegeben hätte (Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand Januar 2012, § 89 AO Tz. 6). 52

bb. Unter den gegebenen Umständen gingen aber beide Beteiligte – also sowohl der Beklagte als auch die Klägerin – davon aus, dass eine Haftungsinanspruchnahme aus § 13c 53

UStG erfolgen könne. Dass sich in diesem Zeitpunkt die Fehlerhaftigkeit bereits für den Beklagten hätte aufdrängen müssen, kann nicht angenommen werden. Vielmehr hat sich die Rechtsauffassung der Beteiligten im Nachhinein hinsichtlich der Anwendbarkeit des § 13c UStG als unrichtig herausgestellt.

Der Beklagte hatte vorliegend auch keinen Anlass, sich mit dem Fall nochmals zu befassen. Er muss insbesondere nicht alle bereits abgeschlossenen Steuerfälle wieder aufgreifen, um sie auf die Relevanz nachträglicher Änderungen zu überprüfen (Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand: Januar 2012, § 89 AO Tz. 8). 54

c. Schließlich kann die Klägerin nichts daraus herleiten, dass der angefochtene Abrechnungsbescheid erst im Jahre 2012 nach dessen Beantragung durch die Klägerin und über fünf Jahre nach der Entstehung des Erstattungsanspruches nach § 37 Abs. 2 AO und nach dessen Verjährung ergangen ist. Zwar muss die Finanzbehörde über den Steueranspruch und damit auch über den Erstattungsanspruch von Amts wegen entscheiden (Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand Januar 2014, § 37 AO Tz. 97). Ein besonderer Antrag ist grundsätzlich nicht erforderlich (§ 155 Abs. 1 AO). Allerdings bestand zwischen den Beteiligten im Zeitpunkt der Zahlung noch keine Streitigkeit über die Verwirklichung von Steueransprüchen. Eine Veranlassung für den Beklagten, einen Abrechnungsbescheid bereits im Dezember 2005 zu erlassen, bestand daher nicht. Im Zeitpunkt der Zahlung hätte dies auch keinen Sinn gemacht, da alle Beteiligten von einer Zahlungsverpflichtung der Rechtsvorgängerin der Klägerin ausgegangen sind. 55

d. Der Beklagte war im Jahr 2005 angesichts der Zahlung der Klägerin auch nicht (mehr) verpflichtet, einen Haftungsbescheid zu erlassen. 56

Die Inanspruchnahme des Haftenden steht grundsätzlich im pflichtgemäßen Entschließungs- und Auswahlermessen (§ 191 AO „kann“) der Finanzbehörde. Allerdings schließt § 13c Abs. 2 S. 2 UStG ein Ermessen der Finanzbehörde aus. Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme des Abtretungsempfängers ist indes, dass die festgesetzte Steuer, bei deren Berechnung der betreffende Umsatz berücksichtigt worden ist, bei Fälligkeit nicht oder nicht vollständig entrichtet wird. Eine Haftung scheidet deswegen aus, wenn es keine zu entrichtende Steuer (mehr) gibt. So lag der Fall hier. Denn wegen der Zahlung durch die Rechtsvorgängerin der Klägerin waren die Forderungen aus der Umsatzsteuer beim Finanzamt erfüllt, so dass vor dem Hintergrund der Regelung des § 13c Abs. 2 S. 4 UStG auch keine Verpflichtung mehr bestand, einen Haftungsbescheid zu erlassen. 57

5. Der Klägerin stehen auch keine Ansprüche aus den Grundsätzen des öffentlich-rechtlichen Erstattungsanspruches analog § 812 Abs. 1 BGB zu. 58

a. Gemäß § 812 Abs. 1 S. 1 BGB ist, wenn die Leistung eines anderen oder in sonstiger Weise auf dessen Kosten etwas ohne rechtlichen Grund erlangt, zur Herausgabe verpflichtet. Gemäß § 812 Abs. 1 S. 2 BGB besteht diese Verpflichtung auch dann, wenn der rechtliche Grund später wegfällt oder der mit einer Leistung nach dem Inhalt des Rechtsgeschäfts bezweckte Erfolg nicht eintritt. 59

b. Nach der Rechtsprechung des BFH kann ein Erstattungsanspruch in Abgabenangelegenheiten jedoch nicht aus § 812 BGB hergeleitet werden, weil der Erstattungsanspruch in Abgabenangelegenheiten durch besondere Vorschriften des öffentlichen Rechts abschließend geregelt ist (BFH-Urteile vom 25.07.1995 VII R 71/94, BFH/NV 1996, 92; vom 07.02.2002 VII R 33/01, BFHE 197, 569, BStBl II 2002, 447; Finanzgericht Münster Urteil vom 07.05.2013 13 K 3148/10 AO, EFG 2013, 1249; Drüen in 60

Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand Januar 2014, § 37 AO Tz. 103 m.w.N.). Dies ist im vorliegenden Fall § 37 Abs. 2 AO.

- | | |
|---|----|
| III. | 61 |
| 1. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. | 62 |
| 2. Die Revision war nicht zuzulassen, da keiner der Gründe des § 115 Abs. 2 FGO vorliegt.
Die Entscheidung des Gerichts ergibt sich aus der Würdigung der Umstände des Einzelfalls.
Die tragenden rechtlichen Erwägungen entsprechen der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. | 63 |