

Bestimmung eines Leistungsempfängers im Sinne des § 37 Abs. 2 S. 1 der Abgabenordnung (AO 1977); Fehlende Identität des tatsächlichen Empfängers einer Rückzahlung mit dem Erstattungsberechtigten; Bestimmung des Zwecks einer Leistung bei der bereicherungsrechtlichen Abwicklung von Vorgängen zwischen mehr als zwei Personen; Leistung auf Grund eines Pfändungsbeschlusses und Überweisungsbeschlusses

Gericht: BFH

Entscheidungsform: Urteil

Datum: 30.08.2005

Referenz: JurionRS 2005, 23400

Aktenzeichen: VII R 64/04

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Niedersachsen - 05.02.2003 - AZ: 13 K 414/00

Rechtsgrundlage:

§ 37 Abs. 2 AO 1977

Fundstellen:

BFHE 210, 219 - 224

AO-StB 2005, 339 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)

BB 2005, 2398 (amtl. Leitsatz)

BFH/NV 2005, 2260-2262 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2006, 353-356 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2005, XVI Heft 43 (amtl. Leitsatz)

DB 2005, 2338 (amtl. Leitsatz)

DStR 2005, X Heft 43 (amtl. Leitsatz)

DStRE 2005, 1419-1422 (Volltext mit amtl. LS)

DStZ 2005, 803-804 (Kurzinformation)

HFR 2005, 1145-1147 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)

INF 2005, 881-882

JA 2006, 340-341 (Volltext mit amtl. LS)

NWB 2005, 3585 (Kurzinformation)

NWB 2007, 4739-4740 (Kurzinformation)

NWB direkt 2005, 2

BFH, 30.08.2005 - VII R 64/04

Amtlicher Leitsatz:

1. Stimmen in einem Mehr-Personen-Verhältnis die Vorstellungen des leistenden FA über den Zahlungszweck mit denen des Zahlungsempfängers nicht überein, hat die Bestimmung des Leistungsempfängers i.S. von § 37 Abs. 2 Satz 1 AO 1977 aufgrund einer objektiven Betrachtungsweise aus der Sicht des Zahlungsempfängers zu erfolgen.
2. Hat das FA aufgrund eines Pfändungs- und Überweisungsbeschlusses als Drittschuldner ein Erstattungsguthaben des Vollstreckungsschuldners ohne rechtlichen Grund an einen Vertreter oder Boten des Pfändungsgläubigers ausgezahlt, ist die Zahlung unmittelbar vom Pfändungsgläubiger und nicht von dessen Vertreter oder Boten zurückzufordern.

Gründe

1 I.

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) waren von der A (Gläubigerin) beauftragt, eine Forderung gegen X (Schuldner) in Höhe von 524,27 DM einzuziehen. Am 25. Februar 1999 erwirkten die Kläger zugunsten der Gläubigerin beim Amtsgericht Hannover einen Pfändungs- und Überweisungsbeschluss gegen den Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--), durch den u.a. Erstattungsansprüche des Schuldners aus der Einkommensteuer 1995 bis 1998 gepfändet und der Gläubigerin zur Einziehung überwiesen wurden. Dem FA wurde als Drittschuldner in dem Beschluss untersagt, an den Schuldner zu leisten, soweit die Forderung gepfändet ist. In der Drittschuldnererklärung vom 8. März 1999 gab das FA an, dass der Schuldner bisher keine Einkommensteuererklärungen für 1995 bis 1998 abgegeben habe, ein Erstattungsanspruch aber unter dem Vorbehalt anerkannt werde, dass eine Erklärung noch fristgerecht eingehe und nach der Bearbeitung ein Erstattungsanspruch bestehe. Am 10. Dezember 1999 ging die Einkommensteuererklärung 1997 für den Schuldner beim FA ein. Die Erklärung wies als Erstattungskonto die Bankverbindung der Kläger und als Zustelladresse deren Anschrift auf. Das FA erließ daraufhin den Einkommensteuerbescheid 1997 gegen die Kläger als Empfangsbevollmächtigte des Schuldners und überwies das daraus resultierende Guthaben in Höhe von 482,54 DM auf das Konto der Kläger.

- 2 Mit Bescheid vom 31. März 2000 forderte das FA den ausgekehrten Betrag von den Klägern zurück. Der hiergegen eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg. Das FA führte in seiner Einspruchsentscheidung im Wesentlichen aus: Die Auszahlung des Erstattungsbetrags sei ohne rechtlichen Grund erfolgt, weil der Einkommensteuerbescheid 1997 von Anfang an unwirksam gewesen sei. Ein rechtswirksamer Antrag auf Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 des Einkommensteuergesetzes sei nicht gestellt worden, weil die Einkommensteuererklärung lediglich von einem Vertreter der Kläger, und nicht vom Schuldner persönlich --was aber erforderlich gewesen wäre-- unterzeichnet worden sei. Die Pfändung des Erstattungsanspruchs habe keinen Übergang der Rechtsstellung des Schuldners auf die Gläubigerin mit der Folge bewirkt, dass die Gläubigerin eine von ihr selbst oder ihrem Bevollmächtigten unterschriebene Einkommensteuererklärung für den Schuldner wirksam beim FA hätte einreichen können. Der

Rückforderungsbescheid sei an die Kläger gerichtet worden, da die Auszahlung an die Kläger aufgrund der unwirksamen Zahlungsanweisung in der von einem Vertreter der Kläger unterschriebenen Einkommensteuererklärung erfolgt sei.

- 3 Die dagegen erhobene Klage blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) hat von einer Darstellung der Entscheidungsgründe abgesehen, weil es der Begründung der Einspruchsentscheidung des FA gefolgt ist (§ 105 Abs. 5 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 4 Mit der Revision machen die Kläger im Wesentlichen geltend, dass das FG zu Unrecht dem FA einen Rückforderungsanspruch gemäß § 37 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO 1977) gegen sie, die Kläger, zugesprochen habe. Leistungsempfänger des Erstattungsbetrags seien nicht sie, die Kläger, gewesen; vielmehr hätten sie lediglich als unmittelbare Stellvertreter der Gläubigerin die Zahlung in Empfang genommen.
- 5 Das FA trägt vor, die Kläger seien Leistungsempfänger i.S. von § 37 Abs. 2 AO 1977. Zwar sei zutreffend, dass bei Beteiligung mehrerer Personen der Leistungsempfänger mit dem Zahlungsempfänger nicht stets identisch sein müsse. Dies gelte jedoch nur dann, wenn der Zahlungsempfänger als unmittelbarer Vertreter, Bote oder Zahlstelle für den nach dem Steuerrecht Erstattungsberechtigten, mithin für den Steuerpflichtigen aufgetreten sei oder das Finanzamt aufgrund einer Zahlungsanweisung des Erstattungsberechtigten an einen Dritten gezahlt habe. Entgegen der Auffassung der Kläger habe das FA nicht aufgrund des Pfändungs- und Überweisungsbeschlusses, sondern aufgrund der von den Klägern für den Schuldner angefertigten Einkommensteuererklärung und der darin vermeintlich erteilten Zahlungsanweisung das Guthaben erstattet.

6 **II.**

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung sowie des angefochtenen Rückforderungsbescheids und der Einspruchsentscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).

- 7 Das FG hat zu Unrecht das Bestehen eines Rückforderungsanspruchs des FA gegen die Kläger bejaht und diese als Leistungsempfänger i.S. des § 37 Abs. 2 Satz 1 AO 1977 angesehen.
- 8 Ist eine Steuer ohne rechtlichen Grund gezahlt oder zurückgezahlt worden, so hat derjenige, auf dessen Rechnung die Zahlung bewirkt worden ist, nach § 37 Abs. 2 AO 1977 gegen den Leistungsempfänger einen Anspruch auf Erstattung des gezahlten oder zurückgezahlten Betrags. Für die Finanzverwaltung ergibt sich aus dieser Vorschrift ein öffentlich-rechtlicher Rückforderungsanspruch, wenn der Rechtsgrund für eine Steuererstattung von Anfang an fehlt oder später weggefallen ist (ständige Rechtsprechung, vgl. Senatsurteile vom 6. Dezember 1988 VII R 206/83 , BFHE 155, 40, BStBl II 1989, 223, und vom 14. Februar 1989 VII R 55/86 , BFH/NV 1989, 751, m.w.N.).
- 9 Ob das FA den Erstattungsbetrag ohne rechtlichen Grund gezahlt hat, weil der der Erstattung zugrunde liegende Einkommensteuerbescheid für 1997 unwirksam ist, kann im Streitfall offen bleiben. Selbst wenn zugunsten des FA davon ausgegangen wird, dass die Erstattung ohne Rechtsgrund erfolgte, hat das FA gegen die Kläger keinen Rückforderungsanspruch nach § 37 Abs. 2 Satz 1 AO 1977. Denn die Kläger sind nicht Leistungsempfänger der vom FA bewirkten Zahlung.
- 10 a)

Der Rückforderungsanspruch richtet sich gegen den Leistungsempfänger, der in den Fällen, in denen an dem Erstattungsvorgang mehrere Personen beteiligt waren, mit dem Empfänger der Zahlung (Überweisung) nicht identisch sein muss. Schuldner eines abgabenrechtlichen Rückforderungsanspruchs ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) derjenige, zu dessen Gunsten erkennbar die Zahlung geleistet wurde, die zurückverlangt wird (vgl. schon BFH-Urteil vom 8. April 1987 X R 64/81 , BFH/NV 1988, 2). Dies ist in der Regel derjenige,

demgegenüber die Finanzbehörde ihre --vermeintliche oder tatsächlich bestehende-- abgabenrechtliche Verpflichtung erfüllen will (vgl. Senatsbeschluss vom 21. Februar 2000 VII B 157/99, BFH/NV 2000, 941, m.w.N.). Ein Dritter ist folglich, obgleich tatsächlicher Empfänger einer Zahlung, dann nicht Leistungsempfänger, wenn er lediglich als Zahlstelle, unmittelbarer Vertreter oder Bote für den Erstattungsberechtigten aufgetreten bzw. von diesem benannt worden ist oder das FA aufgrund einer Zahlungsanweisung des Erstattungsberechtigten an ihn eine Steuererstattung ausgezahlt hat (vgl. Senatsurteile vom 13. Juni 1997 VII R 62/96, BFH/NV 1998, 143; vom 13. Februar 1996 VII R 89/95, BFHE 180, 1 [BFH 13.02.1996 - VII R 89/95], BStBl II 1996, 436; in BFHE 155, 40, BStBl II 1989, 223). Denn in einem solchen Fall will das FA erkennbar nicht mit befreiender Wirkung zu dessen Gunsten leisten, sondern es erbringt seine Leistung mit dem Willen, eine Forderung gegenüber dem steuerlichen Rechtsinhaber zu erfüllen (BFH-Urteil vom 22. August 1980 VI R 102/77, BFHE 131, 371, BStBl II 1981, 44). Mithin ist nicht der Zahlungsempfänger, sondern der nach materiellem Steuerrecht Erstattungsrechtigte als Leistungsempfänger i.S. des § 37 Abs. 2 AO 1977 anzusehen (Senatsbeschluss vom 8. April 1986 VII B 128/85, BFHE 146, 229, BStBl II 1986, 511).

11 b)

Nimmt dagegen ein vermeintlicher Bote, Vertreter oder Bevollmächtigter Erstattungszahlungen des FA entgegen, obwohl keine Weisung oder Vollmacht besteht, so hat das FA gegenüber dem Erstattungsberechtigten nicht mit befreiender Wirkung geleistet (vgl. § 362 Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--). Ungeachtet des Willens des FA, an den Rechtsinhaber der Erstattungsforderung eine Leistung zu erbringen, ist der tatsächliche Empfänger der Zahlung des FA dann Leistungsempfänger und Schuldner des Rückforderungsanspruchs (vgl. Senatsbeschluss vom 27. April 1998 VII B 296/97, BFHE 185, 364 [BFH 27.04.1998 - VII B 296/97], BStBl II 1998, 499 hinsichtlich der Leistung an einen Strohmann; vgl. auch Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, § 37 AO 1977 Rz. 71; Tipke/Kruse, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, § 37 AO 1977 Tz. 113b; Pahlke/ Koenig, Abgabenordnung, 2004, § 37 Rz. 40, m.w.N.). Dasselbe gilt, wenn das FA an den Dritten eine Zahlung in der irrigen Annahme vorgenommen hat, er sei von dem Erstattungsberechtigten ermächtigt, für diesen Zahlungen entgegenzunehmen, in Wahrheit jedoch eine diesbezügliche Rechtsbeziehung zwischen dem Zahlungsempfänger und dem Erstattungsberechtigten nicht besteht (Senatsbeschluss vom 6. Juni 2003 VII B 262/02, BFH/NV 2003, 1532).

12 c)

Gehen --wie im Streitfall-- die Vorstellungen der Beteiligten über den Zahlungszweck auseinander, kommt es für die Beurteilung der Frage, wer Leistungsempfänger und damit Schuldner des Rückforderungsanspruchs gemäß § 37 Abs. 2 AO 1977 ist, darauf an, ob der innere Wille des FA im Zeitpunkt der Zahlung maßgeblich oder ob vielmehr darauf abzustellen ist, wie der Zahlungsempfänger die Leistung des FA verstehen musste.

13 Würde im Streitfall ausschließlich auf den inneren Willen des FA abgestellt werden, wären die Kläger der Sachdarstellung des FA zufolge möglicherweise als Leistungsempfänger anzusehen. Denn das FA hatte offensichtlich nicht die Vorstellung aufgrund des Pfändungs- und Überweisungsbeschlusses die Erstattung an die Pfändungsgläubiger bzw. Kläger auszahlen zu müssen; der innere Wille des FA lässt sich vielmehr dahin deuten, dass es an den Pfändungsschuldner leisten wollte und dabei die Kläger als dessen --vermeintlich berechnigte-- Vertreter betrachtete, die in dessen Auftrag die Einkommensteuererklärung abgegeben hätten und auf dessen Anweisung zum Erhalt des Erstattungsbetrags berechnigt wären. Nach den oben aufgezeigten Grundsätzen (s. Punkt II. 1. b der Gründe) hätte das FA, wenn dieses zuträfe, zu Recht den Rückforderungsbescheid gegen die Kläger erlassen, weil diese als vollmachtlose Vertreter des Erstattungsberechtigten --des Schuldners-- bzw. ohne dessen wirksame Zahlungsanweisung den Erstattungsbetrag vom FA erhalten hätten. Aus der Sicht der Kläger hingegen musste sich die Zahlung des FA als eine solche an diese als bevollmächtigte Vertreter und Empfangsbevollmächtigte der Pfändungsgläubigerin darstellen.

- 14** Stimmen die Vorstellungen der Beteiligten über den Zweck der Zahlung in solcher Weise nicht überein, hat die Bestimmung des Leistungsempfängers nicht aufgrund des inneren Willens des Leistenden, sondern aufgrund einer objektiven Betrachtungsweise aus der Sicht des Zahlungsempfängers zu erfolgen. Damit wird vermieden, dass die Rechtsposition des Zahlungsempfängers geschwächt wird und er die Folgen von Fehlvorstellungen des FA zu tragen hat, die er nicht zu verantworten hat.
- 15** Diese Rechtsauslegung entspricht der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) zum zivilrechtlichen Bereicherungsanspruch. Zwar können die §§ 812 ff. BGB auf den öffentlich-rechtlichen Rückforderungsanspruch aus § 37 Abs. 2 AO 1977 keine unmittelbare Anwendung finden, da dieser Anspruch Ausdruck eines übergeordneten und allgemein herrschenden Prinzips ist, dass derjenige, der vom Staat auf Kosten der Allgemeinheit etwas erhalten hat, grundsätzlich verpflichtet ist, das Erhaltene zurückzuzahlen (vgl. Senatsurteile in BFHE 155, 40, BStBl II 1989, 223, und vom 6. Februar 1990 VII R 97/88 , BFHE 160, 197, BStBl II 1990, 671, m.w.N.). Jedoch ist der Rechtsgedanke des § 812 Abs. 1 BGB auch im Rahmen des § 37 Abs. 2 AO 1977 zu beachten (vgl. Senatsurteil vom 1. März 1990 VII R 103/88 , BFHE 160, 128, BStBl II 1990, 520).
- 16** Bei der bereicherungsrechtlichen Abwicklung von Vorgängen, an denen mehr als zwei Personen beteiligt sind, stellt der BGH für die Bestimmung, welche Person Leistungsempfänger ist, unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Einzelfalles in erster Linie auf den Zweck ab, den die Beteiligten im Zeitpunkt der Zuwendung nach ihrem zum Ausdruck gekommenen Willen mit der Zuwendung verfolgt haben (BGH-Urteile vom 8. Oktober 1981 VII ZR 319/80 , BGHZ 82, 28, und vom 13. Juni 2002 IX ZR 242/01, BGHZ 151, 127 [BGH 13.06.2002 - IX ZR 242/01] , jeweils m.w.N.). Stimmen die Vorstellungen der Beteiligten nicht überein, greift eine objektive Betrachtungsweise aus der Sicht des Zuwendungsempfängers Platz; maßgebend ist mithin der objektive Empfängerhorizont (BGH-Urteile vom 2. November 1988 IVb ZR 102/87 , BGHZ 105, 365, 369, und vom 4. Februar 1999 III ZR 56/98, Neue Juristische Wochenschrift 1999, 1393, jeweils m.w.N.; vgl. auch Palandt/Sprau, Bürgerliches Gesetzbuch, 64. Aufl., § 812 Rz. 41).
- 17** d)
- Ausgehend von dem objektiven Empfängerhorizont konnten die Kläger vorliegend davon ausgehen, dass das FA im Zeitpunkt der Auszahlung nicht aufgrund einer vermeintlich erteilten Zahlungsanweisung des Schuldners, sondern aufgrund des Pfändungs- und Überweisungsbeschlusses das Guthaben an die Kläger erstatten wollte. Aufgrund des durch die Pfändung bewirkten Verfügungsverbots (§ 829 Abs. 1 Satz 1 der Zivilprozessordnung --ZPO--) war es dem FA ab Zustellung des Pfändungs- und Überweisungsbeschlusses nicht mehr gestattet, an den (Pfändungs-)Schuldner oder auf dessen Anweisung zu zahlen. Da der Pfändungs- und Überweisungsbeschluss dem FA hinlänglich bekannt gewesen sein musste sowie aufgrund der von diesem abgegebenen Drittschuldnererklärung konnten die Kläger annehmen, dass das FA die Zahlung zugunsten der Gläubigerin bewirken wollte und dabei die Kläger als deren Bevollmächtigte betrachtete, die berechtigt waren, den Erstattungsbetrag für die Gläubigerin entgegenzunehmen. Zwar hatte das FA den Einkommensteuerbescheid an die Kläger als Empfangsbevollmächtigte des Schuldners gerichtet. Aus der für das FA seinerseits erkennbaren Sicht der Kläger waren die Kläger indes auch im Steuerfestsetzungsverfahren nur aufgrund des vermeintlich aus der Pfändung und Überweisung des Einkommensteuer-Erstattungspruchs folgenden Rechts der Gläubigerin, für den steuerpflichtigen Schuldner eine Veranlagung zu beantragen, als deren Vertreter aufgetreten. Die Annahme, dass sie berechtigte Vertreter des Schuldners wären, wurde jedenfalls durch die Umstände nicht gestützt, insbesondere gibt auch der Einkommensteuerbescheid dafür nichts her.
- 18** Folglich hätte das FA den Rückforderungsbescheid nicht gegen die Kläger richten dürfen, weil diese lediglich als Bevollmächtigte der (Pfändungs-)Gläubigerin den Erstattungsbetrag vom FA erhalten haben. Hätte das FA das Guthaben nämlich unmittelbar an die Gläubigerin ausgezahlt, so wäre diese Schuldnerin des Rückforderungsanspruchs, wenn --wie vom Senat angenommen-- die Erstattung ohne Rechtsgrund erfolgt sein sollte. Denn der BFH hat in Fällen, in denen das FA aufgrund eines Pfändungs- und Überweisungsbeschlusses als Drittschuldner an den

Pfändungsgläubiger gezahlt hat, entschieden, dass dieser als Empfänger der Leistung bei rechtsgrundloser Erstattung in Anspruch genommen werden kann, weil er den Erstattungsbetrag aus eigenem Recht (dem Einziehungsrecht gemäß § 835 Abs. 1 , § 836 Abs. 1 ZPO) durch eine willentliche Leistung des FA erhalten hat (Senatsurteile in BFHE 180, 1 [BFH 13.02.1996 - VII R 89/95] , BStBl II 1996, 436, und vom 13. März 1997 VII R 39/96 , BFHE 182, 489, BStBl II 1997, 522; Senatsbeschluss vom 28. September 1999 VII B 35/99 , BFH/NV 2000, 305). Ebenso ist es, wenn die Erstattung dem Pfändungsgläubiger nicht unmittelbar, sondern über einen --berechtigten-- Boten oder Vertreter ausgezahlt wird. Denn genauso wie ein Dritter, der tatsächlicher Empfänger der Zahlung ist, dann nicht Leistungsempfänger ist, wenn er lediglich als Zahlstelle, unmittelbarer Vertreter oder Bote für den Erstattungsberechtigten aufgetreten ist (s.o. unter Punkt II. 1. a der Gründe), kann derjenige, der als Zahlstelle, unmittelbarer Vertreter oder Bote für den Pfändungsgläubiger die Zahlung des FA empfangen hat, nicht als Leistungsempfänger behandelt werden.

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.