Bayerisches Landesamt für Steuern v. 15.7.2010 S 0166.2.1-16/3 St42

Abtretung und Verpfändung von Erstattungs- und Vergütungsansprüchen nach § 46 AO

1. Allgemeines

Erstattungs- und Vergütungsansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis können abgetreten oder verpfändet werden (§ 46 Abs. 1 AO). Die Abtretung erfolgt nach §§ 398 ff. BGB, die Verpfändung nach den §§ 1273, 1274, 1279 ff. BGB mit den sich aus § 46 AO ergebenden Einschränkungen.

Soweit nachfolgend nur die Abtretung angesprochen ist, gelten die Ausführungen für die Verpfändung entsprechend.

2. Abtretbare Erstattungsansprüche und Steuervergütungen

Steuererstattungsansprüche im Sinne des § 46 Abs. 1 AO sind insbesondere die Ansprüche auf Erstattung der durch Vorauszahlungen und/oder Steuerabzugsbeträge überzahlten Veranlagungssteuern sowie die sonstigen in den Einzelsteuergesetzen geregelten Erstattungsansprüche (z. B. § 36 Abs. 4 EStG). Ein Kfz-Steuererstattungsanspruch ist nur dann wirksam abgetreten, wenn innerhalb des kurzen Zeitraums zwischen Wegfall der Steuerpflicht (z. B. Abmeldung des Kfz) und Auszahlung der Erstattung die Abtretungsanzeige der Finanzbehörde zugegangen ist.

Steuervergütungsansprüche sind der Überschuss der Vorsteuer über die Umsatzsteuer (§ 16 Abs. 2 UStG), der Anspruch auf Eigenheimzulage, Investitionszulage und Wohnungsbauprämie usw.. Ansprüche auf Arbeitnehmersparzulage für vermögenswirksame Leistungen, die nach dem 31.12.1993 angelegt werden, können nicht mehr abgetreten werden (§§ 13 Abs. 3, 17 des 5. VermBG).

Dagegen ist z. B. der Anspruch auf Abzug der Vorsteuer nach § 15 UStG oder auf Anrechnung der Körperschaftsteuer nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG nicht selbständig abtretbar oder verpfändbar (BFH v. 24.3.1983, BStBl 1983 II 1983 S. 612). Zur Auslegung in Zweifelsfällen s. Tz. 3.1.

Besonderheiten bei der Bauabzugsteuer:

Der Anspruch des leistenden Unternehmers auf Erstattung der nach Anrechnung gem. § 48c Abs. 1 EStG verbleibenden Abzugsbeträge entsteht erst nach Durchführung der Veranlagung des Leistenden zur Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer des Jahres, in dem die Leistung erbracht wurde. Das bedeutet, dass nach § 46 Abs. 6 AO der Erstattungsanspruch nur dann abgetreten bzw. verpfändet werden kann, wenn die Abtretungsanzeige innerhalb des Zeitraums nach Durchführung der Veranlagung und vor Erstattung des restlichen Abzugsbetrags eingeht.

3. Wirksamkeit der Abtretung bzw. Verpfändung

Voraussetzungen für die Wirksamkeit der Abtretung bzw. Verpfändung sind neben einem wirksamen Abtretungsvertrag, der i. d. R. in der ausgefüllten und unterschriebenen Abtretungsanzeige/Verpfändungsanzeige [1]gesehen werden kann, eine wirksame Abtretungsanzeige, deren wirksamer Zugang, die Erstattungsberechtigung des Abtretenden und die Verfügbarkeit des abgetretenen Anspruchs. Zur Geschäftsmäßigkeit s. Tz. 3.5.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

3.1. Wirksamkeit der Abtretungsanzeige

Die Abtretungsanzeige ist eine einseitige, empfangsbedürftige Willenserklärung (§ 130 BGB), die mit dem Zugang beim Finanzamt wirksam wird. Ein Widerruf ist nur mit Zustimmung des Abtretungsempfängers möglich (§ 409 Abs. 2 BGB).

Die Abtretung kann nur auf dem amtlich vorgeschriebenen Vordruck angezeigt werden (§ 46 Abs. 3 S. 1 AO). Ablichtungen des amtlichen Vordrucks oder privat hergestellte Vordrucke, die in Form, Inhalt und Aufbau dem amtlichen Muster vollständig entsprechen, sind zulässig. Unschädlich sind Bearbeitungshinweise, die das äußere Bild des privat gedruckten Formulars nicht wesentlich verändern. Der Schutzzweck muss in jedem Fall gewahrt bleiben.

Der Schutzzweck ist nicht gewahrt, wenn die Abtretungsanzeige durch Telefax übermittelt wird, da bei Eingang der Abtretungsanzeige per Telefax nicht überprüft werden kann, ob es sich bei den auf der Anzeige geforderten Unterschriften um Originalunterschriften handelt.

Dagegen wird nicht mehr daran festgehalten, dass die vorgelegte Abtretungsanzeige beidseitig bedruckt sein muss. Somit können Abtretungsanzeigen auch anerkannt werden, die auf zwei Blättern vorgelegt werden.

Zum notwendigen Inhalt der Anzeige gehört die genaue Bezeichnung des Abtretenden und des Abtretungsempfängers, so dass sie identifizierbar sind. Der abgetretene Anspruch muss so konkret bezeichnet werden, dass er zweifelsfrei bestimmbar ist. Dies ist dann der Fall, wenn sowohl die Steuerart als auch der Steuerabschnitt genannt sind. Werden Ansprüche aus einer Steuerart für mehrere zurückliegende Jahre abgetreten, ist bei der Benennung der Steuerart die Formulierung „für das abgelaufene Kalenderjahr und alle früheren Kalenderjahre" ausreichend (vgl. BFH vom 01.04.1999, BStBl 1999 II S. 439). Eine Abtretungsanzeige über nicht näher konkretisierte Steuererstattungsansprüche ist auch dann hinsichtlich der bereits entstandenen Ansprüche hinreichend bestimmt, wenn der letzte betroffene Veranlagungszeitraum nicht benannt ist. Sie ist dahin auszulegen, dass alle bereits entstandenen Steuererstattungsansprüche abgetreten werden sollen. Sofern auch zukünftig entstehende Steuererstattungsansprüche betroffen sein sollten, und eine solche Abtretung von künftigen Ansprüchen nichtig sein sollte, wäre die Abtretung nur insoweit, nicht jedoch insgesamt auch hinsichtlich der schon entstandenen Ansprüche nichtig (BFH v. 12.07.2001 BStBl 2002 II S. 67).

Wird die Abtretung eines Vorsteuerabzugsanspruchs (s. Tz. 2) für einen bestimmten Zeitraum angezeigt, ist i. d. R. eine Auslegung in dem Sinne möglich, dass der sich aus der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den entsprechenden Zeitraum ergebende Erstattungsanspruch gemeint ist. Nicht möglich ist diese Auslegung, wenn sich die Anzeige auf eine bestimmte Maßnahme bezieht (BFH v. 24.3.1983, BStBl 1983 II S. 612).

Die Abtretung erstreckt sich i. d. R. auch auf zu erstattende Annexsteuern (z. B. Solidaritätszuschlag). Sie erstreckt sich grundsätzlich auch auf Erstattungszinsen nach § 233a AO. Dabei ist aber zu beachten, dass Erstattungszinsen erst im Zeitpunkt der Festsetzung einer Steuererstattung entstehen (AEAO zu § 46, Tz. 1), so dass nach § 46 Abs. 2 AO diese nur in den seltenen Ausnahmefällen mit abgetreten sind, in denen die Abtretungsanzeige nach der Steuerfestsetzung eingeht. Eine vor der Steuerfestsetzung angezeigte Abtretung des Anspruchs auf Erstattungszinsen ist unwirksam (BFH v. 14.05.2002 BStBl 2002 II S. 677).

1 In den weiteren Ausführungen ist aus Vereinfachungsgründen nur von der Abtretungsanzeige die Rede.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Bei Teilabtretungen ist die Höhe des abgetretenen Betrags anzugeben, bei Vollabtretungen nicht. Wird bei Vollabtretungen dennoch ein Betrag genannt, ist die sich ergebende Erstattung jedoch erheblich höher, sind Ermittlungen vorzunehmen, ob nicht lediglich eine Teilabtretung gewollt ist.

Es ist ausreichend, wenn der Abtretungsgrund stichwortartig angegeben wird (vgl. hierzu BFH v. 13.11.2001 BStBl 2002 II S. 402). Wird im amtlichen Vordruck unter der Tz III/Nr. 3 kein Abtretungsgrund angegeben, ist die Abtretungsanzeige unwirksam (BFH-Urteil vom 05.10.2004, BStBl 2005 II S. 238).

Die Abtretungsanzeige ist grundsätzlich vom Abtretenden und vom Abtretungsempfänger zu unterschreiben. Eine Vollmacht des Abtretenden zur Unterzeichnung der Abtretungsanzeige durch den Abtretungsempfänger setzt voraus, dass dieser bei Erteilung der Vollmacht nachweislich den Inhalt der Abtretungsanzeige gekannt hat (BFH v. 26.11.1982, BStBl 1983 II S. 123).

Fehlt einer dieser gesetzlich vorgeschriebenen Bestandteile der Anzeige, ist sie unwirksam. Eine Nachholung fehlender Angaben oder eine Umdeutung in eine schlichte Zahlungsanweisung ist nicht möglich.

3.2. Zugang der Anzeige

Die Abtretungsanzeige wird erst wirksam, wenn sie dem zuständigen Finanzamt zugeht (§ 46 Abs. 2 AO). Geht sie bei einem unzuständigen Finanzamt ein und leitet dieses sie an das zuständige Finanzamt weiter, wird die Anzeige erst wirksam, wenn sie dort eingeht. Dem Abtretungsempfänger ist eine Abgabenachricht mit einem entsprechenden Hinweis zu erteilen. Eine bestimmte Form der Zustellung/Bekanntgabe ist im Gegensatz zur Pfändung nicht vorgeschrieben. Eine Übermittlung per Telefax ist jedoch nicht zulässig.

Eine vor Entstehung des Anspruchs eingehende Anzeige ist unwirksam. Die Unwirksamkeit wird nicht durch die spätere Entstehung des Anspruchs geheilt; die Anzeige muss ggf. wiederholt werden.

Wird auf einer Abtretungsanzeige, die sich bei der ersten Leerung des Hausbriefkastens am ersten Arbeitstag des Jahres im Briefkasten befunden hat, der Vermerk „Frühleerung" angebracht, ist die Abtretungsanzeige so zu behandeln, als sei sie zu Dienstbeginn des 02. Januar in den Hausbriefkasten geworfen worden.

3.3. Erstattungsberechtigung

Erstattungsberechtigter ist derjenige, auf dessen Rechnung die Zahlung bewirkt worden ist, auch wenn ein Dritter die Zahlung tatsächlich geleistet hat. Soweit einer von mehreren Gesamtschuldnern gezahlt hat oder für seine Rechnung die Steuer einbehalten und abgeführt worden ist, ist nur er erstattungsberechtigt (BFH v. 25.7.1989, BStBl 1990 II S. 41). Weist bei einem Erstattungsanspruch aus einer Zusammenveranlagung die Abtretungsanzeige nur einen Ehegatten als Abtretenden auf oder ist sie nur von einem Ehegatten unterschrieben, ist sie nur in Höhe des auf ihn entfallenden Anteils am Erstattungsbetrag wirksam. Zur Aufteilung des Erstattungsbetrags bei Ehegatten vgl. Karte 1 -blau- zu § 37 AO.

3.4. Verfügbarkeit

Die Abtretung geht ins Leere und ist unwirksam, wenn im Zeitpunkt des Zugangs der Anzeige der Erstattungsanspruch nach § 47 AO erloschen ist oder dem Abtretenden wegen einer bevorrechtigten Abtretung oder Pfändung zugunsten eines anderen Gläubigers nicht mehr zusteht.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

3.5. Geschäftsmäßigkeit (§ 46 Abs. 4 AO)

Der geschäftsmäßige Erwerb von Erstattungs- und Vergütungsansprüchen zum Zwecke der Einziehung oder sonstigen Verwertung auf eigene Rechnung (Abtretung erfüllungshalber) ist unzulässig. Geschäftsmäßig handelt, wer die Tätigkeit selbständig in Wiederholungsabsicht ausübt. Hauptberuflichkeit oder Entgeltlichkeit sind nicht erforderlich (BFH v. 23.10.1985, BStBl 1986 II S. 124). Deshalb reichen entsprechende organisatorische Vorkehrungen, wie z. B. vorbereitete Formulare, für die Annahme einer Geschäftsmäßigkeit aus, ohne aber dafür notwendige Voraussetzung zu sein. Zur Geschäftsmäßigkeit bei Abtretungen an einen Steuerberater zur Sicherung von Honorarforderungen vgl. BFH-Urteil vom 23.10.1985 (a. a. O.).

Der geschäftsmäßige Erwerb von Steuerstattungsansprüchen ist auch dann unzulässig, wenn der Einkommensteuererstattungsanspruch des Arbeitnehmers aufgrund eines nach ausländischem Recht zu beurteilenden Arbeitsvertrag dem Arbeitgeber zusteht (vgl. BFH vom 10.03.1999, BStBl 1999 II S. 430)

Zulässig ist jedoch die geschäftsmäßige Sicherungsabtretung, wenn der Abtretungsempfänger ein Unternehmer ist, dem das Betreiben von Bankgeschäften erlaubt ist.

Eine Sicherungsabtretung liegt nur dann vor, wenn für die Beteiligten der Sicherungszweck im Vordergrund steht. Davon kann aus verwaltungsökonomischen Gründen und im Hinblick auf § 46 Abs. 5 AO grundsätzlich ausgegangen werden, wenn der Abtretungsempfänger ein Kreditinstitut ist und das entsprechende Feld in der Abtretungsanzeige angekreuzt ist. Zur Abtretung von Steuererstattungsansprüchen an Kreditinstitute, die Steuererstattungen vorfinanzieren, vgl. OFD-Verfügungen S 0166 - 52/16 St 312 (München) vom 01.09.1998 und S 0166 - 128/St 24 vom 11.01.1999 (OFD Nürnberg).

4. Folgen einer wirksamen Abtretung

4.1. Rechtsfolgen

Mit der wirksamen Abtretung tritt der Abtretungsempfänger in die Rechtsstellung des Abtretenden als Inhaber des Erstattungs- und Vergütungsanspruchs ein. Nicht übertragbar ist aber die Rechtsposition des Abtretenden als Steuerschuldner. Deshalb gehen die Mitwirkungspflichten der §§ 90 ff. AO nicht über, Verwaltungsakte sind weiterhin dem Steuerpflichtigen bekannt zu geben. Der Abtretungsempfänger hat weder das Recht, Rechtsbehelfe einzulegen oder Änderungsanträge zu stellen, noch ist er zu einem Rechtsbehelfsverfahren nach § 360 AO hinzuzuziehen (BFH v. 21.3.1975, BStBl 1975 II S. 669; BFH v. 27.1.1993, BFH/NV 1993 S. 350). Der neue Gläubiger des Erstattungsanspruchs ist nicht befugt, einen Antrag auf Einkommensteuerveranlagung gem. § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG zu stellen. Dieser Antrag ist ein von den Rechtswirkungen des § 46 AO nicht erfasstes höchstpersönliches Gestaltungsrecht. Dem neuen Gläubiger des Erstattungsanspruchs muss nur mitgeteilt werden, ob und ggf. in welcher Höhe sich aus der Veranlagung ein Erstattungsanspruch ergeben hat und ob und ggf. in welcher Höhe aufgrund der Abtretung an ihn zu leisten ist (vgl. AEAO, Tz 4 zu § 46 AO). Beantwortet werden dürfen auch Anfragen des Abtretungsempfängers, die sich auf die Abtretungsanzeige selbst beziehen, z. B. nach dem Zeitpunkt des Eingangs, der Rangstelle und der Wirksamkeit.

Mit Zugang der Abtretungsanzeige kann das Finanzamt den Erstattungsbetrag nicht mehr mit befreiender Wirkung an den Abtretenden leisten. Soweit die Erstattung in diesem Zeitpunkt bereits eingeleitet ist, ist der Zahlungsvorgang zu unterbrechen, wenn dies bei einem vertretbaren Auf-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

wand noch zumutbar ist. Nach Übermittlung der Erstattungsdaten an das Technische Finanzamt ist eine Unterbrechung nicht mehr zumutbar.

Bis zur Höhe des abgetretenen Anspruchs hat das Finanzamt die Erstattung an den Abtretungsempfänger zu leisten, sobald der Erstattungsbetrag verfügbar ist.

4.2. Änderung des Erstattungsbetrags/Rückforderungsanspruch nach § 37 Abs. 2 Satz 3 AO

Eine Abtretung erfasst bis zur Höhe des abgetretenen Anspruchs grundsätzlich auch Erhöhungen des Erstattungsbetrags aufgrund eines Rechtsbehelfsverfahrens oder einer Änderung/Berichtigung des Steuerbescheids nach §§ 129, 172 ff. AO. Sie erfasst dagegen nicht Erstattungsansprüche aufgrund von Änderungen, bei denen ein entsprechender Erstattungsanspruch erst nach dem Zeitpunkt des Eingangs der Abtretungsanzeige entstanden ist. So entsteht beim Verlustrücktrag nach § 10d Abs. 1 EStG der Erstattungsanspruch erst mit Ablauf des Jahres, in dem der Verlust entstanden ist (vgl. BFH vom 06.06.2000, BStBl 2000 II S. 491 und AEAO Tz. 1 Satz 5 zu § 46 AO).

Bei Änderungen zuungunsten des Stpfl. ist § 37 Abs. 2 Satz 3 AO zu beachten. Nach dieser Vorschrift richtet sich der Rückforderungsanspruch zugleich an den Abtretungsempfänger als Leistungsempfänger der ohne rechtlichen Grund geleisteten Zahlung und an den Abtretenden selbst. Abtretender und Abtretungsempfänger sind Gesamtschuldner des Rückforderungsanspruchs (§ 44 Abs. 1 Satz 1 AO).

Der Steuerbescheid einschließlich Abrechnung ist dem Steuerpflichtigen bekannt zu geben. Nach pflichtgemäßem Ermessen ist grundsätzlich auch das Leistungsgebot gegen ihn zu richten. Kann der Steuerpflichtige den Rückforderungsanspruch nicht erfüllen, ist anschließend der Abtretungsempfänger zur Zahlung aufzufordern.

Wendet sich der Abtretungsempfänger gegen die Rückforderung, ist ihm ein Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 Satz 2 AO zu erteilen (BFH v. 18.6.1986, BStBl 1986 II S. 704).

Ein Rückforderungsbescheid (vorrangig gegen den Steuerpflichtigen) ist auch zu erteilen, wenn eine im Rang vorgehende Abtretungsanzeige oder ein Pfändungs- und Überweisungsbeschluss nicht beachtet wurde oder wenn aus anderen Gründen der ausgezahlte Betrag zurückgefordert werden muss.

Eine Rückforderung beim Abtretungsempfänger kann auch dann erfolgen, wenn die Vorsteuer beim Abtretenden nach § 17 UStG in einem anderen Voranmeldungszeitraum berichtigt wird (vgl. BFH vom 09.04.2002, BStBl 2002 II S. 562) und die vorrangige Geltendmachung durch Steuerbescheid beim Steuerschuldner nicht zum Erfolg führt

4.3. Aufrechnung

Auch bei einer wirksamen Abtretung ist unter den Voraussetzungen des § 406 BGB für das Finanzamt eine Aufrechnung (§ 226 AO i. V. m. § 387ff BGB) möglich.

Eine Aufrechnung ist nach Maßgabe des § 406 BGB nur in den beiden folgenden Fällen ausgeschlossen:

- Die Forderung gegen den Abtretenden (Gegenforderung) ist erst nach Zugang der Abtretungsanzeige im Sinne des § 38 AO entstanden.
- Die Gegenforderung ist zwar vor Eingang der Abtretungsanzeige entstanden, jedoch erst nach Eingang der Abtretungsanzeige und später als der abgetretene Erstattungsanspruch fällig geworden.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Das FA verstößt nicht gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, wenn es den abgetretenen Erstattungsanspruch zur Wahrung der Aufrechnungsmöglichkeit erst nach der Gegenforderung fällig stellt.

Die Aufrechnung ist gegenüber dem Abtretungsempfänger zu erklären (§ 406 BGB). Hierfür steht die UNIFA-Vorlage „Aufrechnung durch FK gegen abgetretene Forderung" (Ordner Finanzkasse/4) für FK Buchhaltung 1 und 2/4a) Aufrechnung) zur Verfügung. Dem Abtretenden ist eine Abschrift der Aufrechnungserklärung zu übersenden, soweit diesem die Aufrechnung nicht schon im den Erstattungsanspruch festsetzenden Steuerbescheid mitgeteilt wurde. Erklärt der Abtretungsempfänger nach Fälligkeit des Erstattungsanspruchs seinerseits die Aufrechnung mit einer Forderung der Finanzbehörde ihm gegenüber, so kann insoweit das Finanzamt ab diesem Zeitpunkt nicht mehr aufrechnen (BFH v. 6.2.1990, BStBl 1990 II S. 523). Deshalb ist darauf zu achten, dass in Abtretungsfällen die Aufrechnung nicht nur im Steuerbescheid gegenüber dem Abtretenden mitgeteilt, sondern dass sie unverzüglich gegenüber dem Abtretungsempfänger erklärt wird.

Ggf. kann auch mit Steuerforderungen, die gegenüber dem Abtretungsempfänger bestehen, aufgerechnet werden.

Die Prüfung der Frage, ob gegen einen abgetretenen bzw. gepfändeten Erstattungsanspruch aufgerechnet werden kann, wird durch Verwendung der UNIFA-Vorlage „Aufrechnung gegen gepf abgetr Fdg PrüfSchema" (Ordner Finanzkasse/4) für FK Buchhaltung 1 und 2/4a) Aufrechnung) erleichtert.

4.4. Versehentliche Auszahlung an den Abtretenden

Wurde trotz wirksamer Abtretung der Erstattungsbetrag (versehentlich) an den Stpfl. ausbezahlt, ist an den Abtretungsempfänger nochmals zu zahlen und gegen den Stpfl. ein auf § 37 Abs. 2 AO gestützter Rückforderungsbescheid zu erlassen (BFH v. 1.3.1990, BStBl 1990 II S. 520).

4.5. Mehrfache Abtretung bzw. Pfändung

Ist ein und derselbe Erstattungsanspruch mehrfach abgetreten oder gepfändet worden, richtet sich die Reihenfolge der Befriedigung nach dem Eingang der (wirksamen) Abtretungsanzeigen bzw. der Zustellung der Pfändungs- und Überweisungsbeschlüsse.

Liegen mehrere gleichrangige Abtretungsanzeigen und/oder Pfändungen vor, ist den (gleichrangigen) Gläubigern vorzuschlagen, den Erstattungsbetrag im Verhältnis der Höhe der zugrundeliegenden Forderungen aufzuteilen. Bei Vollabtretungen ohne Angabe eines Betrags ist zuvor beim Gläubiger die Höhe der zugrundeliegenden Forderung zu ermitteln. Kann eine Einigung mit den Gläubigern nicht herbeigeführt werden, ist der Erstattungsbetrag zu hinterlegen (s. Tz. 5.2). Ebenfalls zu hinterlegen ist, wenn nicht geklärt werden kann, welche Abtretungsanzeige oder welcher Pfändungs- und Überweisungsbeschluss zuerst zugegangen ist. Besteht ein nachrangiger Abtretungsempfänger zu Unrecht auf Auszahlung des Erstattungsbetrags, ist sein Anspruch durch einen Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 AO abzulehnen.

4.6. Anfragen des Abtretungsempfängers vor Anzeige einer wirksamen Abtretung

Anfragen eines künftigen Abtretungsempfängers, ob und in welcher Höhe ein Erstattungsanspruch entstanden ist, können im Hinblick auf § 30 AO nicht beantwortet werden, so lange eine wirksame Abtretungsanzeige dem Finanzamt nicht vorgelegt wurde. Der künftige Abtretungs-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

empfänger ist insoweit an den Steuerpflichtigen zu verweisen. Wegen der Beantwortung von Anfragen nach Anzeige einer wirksamen Abtretung vgl. Tz. 4.1.

4.7. Erledigung der Anzeige

Eine Abtretungsanzeige ist nach Ablauf der Antragsfrist nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 S. 2 EStG als erledigt zu betrachten, wenn bis zu diesem Zeitpunkt keine Steuererklärung eingereicht wurde.

5. Unwirksame Abtretungsanzeige/Mehrfache Abtretung

5.1. Hinweis

Ist die Abtretung aus einem der in Tz. 3 genannten Gründe unwirksam, sind die Beteiligten, beim Abtretungsempfänger unter Beachtung von § 30 AO, hierauf hinzuweisen. Legt der Abtretungsempfänger dagegen Einspruch ein (BFH v. 30.8.1988, BFH/NV 1989 S. 210) oder besteht er auf Auszahlung des Erstattungsbetrags, ist ihm ein Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 AO zu erteilen (BFH v. 14.7.1987, BStBl 1987 II S. 802). Legt der Abtretungsempfänger dagegen Einspruch ein, ist eine Hinzuziehung des Abtretenden nach § 360 AO möglich, aber nicht notwendig (BFH v. 9.4.1986, BStBl 1986 II S. 565).

5.2. Streit über die Wirksamkeit der Anzeige

Bei Streit über die Wirksamkeit einer Abtretung, bei mehrfacher Abtretung und/oder Pfändung und Uneinigkeit über die Rangfolge oder bei Widerruf einer Abtretung nach § 409 Abs. 2 BGB kann auch nach § 372 BGB beim für den Sitz des Finanzamts zuständigen Amtsgericht hinterlegt werden. Die Hinterlegung ist beim Amtsgericht unter Verwendung eines dort erhältlichen Vordrucks zu beantragen. Dabei sind die Hinterlegungsgründe darzulegen und die Abtretungsanzeigen bzw. Pfändungs- und Überweisungsbeschlüsse beizufügen. Dem Abtretungsempfänger ist die Hinterlegung unverzüglich anzuzeigen.

Auf das Recht auf Rücknahme ist nach § 376 Abs. 2 Nr. 1 BGB im Hinblick auf die befreiende Wirkung gem. § 378 BGB zu verzichten.

Beruhen die Zweifel im Wesentlichen auf steuerlichen Rechtsfragen, z. B. der Auslegung des § 46 AO, soll dem Erlass eines Verwaltungsakts nach § 218 Abs. 2 AO der Vorzug gegenüber einer Hinterlegung gegeben werden. Bei Rangstreitigkeiten ist dagegen stets zu hinterlegen, ebenso i. d. R. bei Streit über andere zivilrechtliche Fragen.

5.3. Schutzwirkung der Anzeige nach § 46 Abs. 5 AO

Wird der Erstattungsbetrag aufgrund einer vom Finanzamt für wirksam gehaltenen Abtretung an den Abtretungsempfänger ausbezahlt, stellt sich diese jedoch als nichtig oder unwirksam heraus, greift die Schutzwirkung des § 46 Abs. 5 AO ein. Eine nochmalige Erstattung ist abzulehnen. Dies gilt auch gegenüber für nachrangig gehaltenen Abtretungsempfängern bzw. Pfändungsgläubigern.

Ist dem Finanzamt die Unwirksamkeit positiv bekannt, tritt zwar zumindest gegenüber dem Abtretungsempfänger die Schutzfunktion des § 46 Abs. 5 AO ein (BFH v. 6.12.1988, BStBl 1989 II, 223). Weil aber umstritten ist, ob sie auch gegenüber dem Abtretenden und nachrangigen Gläubigern eintritt (BFH v. 25.9.1990, BStBl 1991 II S. 201), soll i. d. R. in diesen Fällen nach Tz. 5.1 verfahren werden. Will dagegen der Abtretungsempfänger den an ihn abgetretenen Anspruch mit eige-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

nen Steuerschulden verrechnen, so z. B. in Fällen der Abtretung eines Erstattungsanspruchs aus der USt-Voranmeldung des Käufers an den Verkäufer, der mit der eigenen USt-Schuld aus dem Verkauf aufrechnen möchte, bestehen keine Bedenken, dies auch bei Unwirksamkeit der Abtretung zuzulassen, wenn keine weiteren Rechte an dem unwirksam abgetretenen Anspruch geltend gemacht werden.

6. Eröffnung des Insolvenzverfahrens nach Zugang der Abtretungsanzeige/Verpfändungsanzeige

Im Insolvenzverfahren berechtigt die Abtretung bzw. Verpfändung den Abtretungsempfänger/Pfandgläubiger zur abgesonderten Befriedigung (§§ 50 Abs. 1, § 51 Nr. 1 InsO)., so dass diesem der Erstattungsanspruch weiterhin zusteht.

Nach § 166 Abs. 2 InsO darf der Insolvenzverwalter aber Forderungen, die der Steuerpflichtige zur Sicherung eines Anspruchs abgetreten hat, einziehen oder in anderer Weise verwerten. Von einer Sicherungsabtretung ist auszugehen, wenn die Abtretung in der Anzeige als solche bezeichnet worden ist. Vor Auszahlung an den Insolvenzverwalter ist aber zu prüfen, ob eine Aufrechnung mit Steuerrückständen vorgenommen werden kann (§ 406 BGB). Im Verbraucherinsolvenzverfahren und bei Eigenverwaltung ist § 166 InsO unbeachtlich (§ 313 und § 282 InsO).

Nicht unter § 166 Abs. 2 InsO fällt die Verpfändung. Damit ist der Insolvenzverwalter nicht zur Verwertung einer verpfändeten Forderung berechtigt. Es gilt § 173 Abs. 1 InsO, wonach das Verwertungsrecht des Pfandgläubigers unberührt bleibt. Das Finanzamt zahlt in diesem Fall den Erstattungsbetrag an den Pfandgläubiger aus, soweit es nicht nach § 406 BGB mit Steuerrückständen aufrechnen kann.

Wurde die Abtretung/Verpfändung vom Insolvenzverwalter erfolgreich angefochten (§§ 129 ff. InsO) ist die Abtretung bzw. Verpfändung für das Finanzamt unbeachtlich.

Auf diese Anweisung wird Bezug genommen in folgenden Verwaltungsanweisungen:

Fundstelle(n):
NWB BAAAD-48026

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.