

Schriften zum Steuerrecht

Band 16

Die Verrechnung
von Steuerforderungen

Von

Dr. Marion Burmester



DUNCKER & HUMBLLOT / BERLIN

MARION BURMESTER

Die Verrechnung von Steuerforderungen

Schriften zum Steuerrecht

Band 16

Die Verrechnung von Steuerforderungen

Von

Dr. Marion Burmester



DUNCKER & HUMBLOT / BERLIN

CIP-Kurztitelaufnahme der Deutschen Bibliothek

Burmester, Marion

Die Verrechnung von Steuerforderungen. — 1.

Aufl. — Berlin: Duncker und Humblot, 1977.

(Schriften zum Steuerrecht; Bd. 16)

ISBN 3-428-03844-4

Alle Rechte vorbehalten

© 1977 Duncker & Humblot, Berlin 41

Gedruckt 1977 bei Buchdruckerei Richard Schröter, Berlin 61

Printed in Germany

ISBN 3 428 03844 4

Vorwort

Die vorliegende Schrift ist die überarbeitete Fassung meiner Dissertation, die dem Fachbereich Rechtswissenschaft der Universität Hamburg im Wintersemester 1975/1976 vorgelegen hat.

Meinem sehr verehrten Lehrer, Herrn Prof. Dr. Karl August Bettermann, bin ich für die Betreuung und stetige Förderung der Arbeit zu aufrichtigem Dank verpflichtet. Dank schulde ich auch dem Zweitreferenten, Herrn Prof. Dr. Peter Selmer, für wertvolle, weiterführende Anregungen.

Herrn Prof. Dr. Johannes Broermann bin ich für die Aufnahme der Arbeit in die Reihe „Schriften zum Steuerrecht“ verbunden.

Hamburg, im Oktober 1976

Marion Burmester

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	11
<i>Erster Teil</i>	
Allgemeine Lehren der Aufrechnung im privaten und öffentlichen Recht	
I. Sinn und Zweck der Aufrechnung im Zivilrecht	13
1. Tilgungsfunktion	14
2. Befriedigungsfunktion	15
3. Doppelfunktion	17
II. Bedeutung des Rechtsinstituts im Steuerrecht	18
1. Aufrechnungslagen	18
2. Umgehung des gesetzlichen Vollstreckungsverfahrens	19
3. Bedürfnis nach Interessenausgleich durch Aufrechnung im Steuerrecht	21
a) Aufrechnung durch den Steuerpflichtigen	22
b) Aufrechnung durch den Steuergläubiger	23
4. Allgemeine Rechtsgrundlage der Aufrechnung im Steuerrecht	23
III. Zulässigkeit der Aufrechnung	25
1. Die Verrechnung von „gleichartigen“ Forderungen	25
2. Die Verrechnung von „ungleichen“ Forderungen	26
a) Zulässigkeit kraft positiv-rechtlicher Regelungen	27
b) Kein Ausschluß durch § 322 Abs. 2 ZPO	28
<i>Zweiter Teil</i>	
Voraussetzungen der Aufrechnungs- befugnis im Steuerrecht	
I. Gegenseitigkeit der Forderungen	30
1. Gleiche Ertrags- und Verwaltungshoheit	31
2. Getrennte Ertrags- und Verwaltungshoheit	32
a) Die Finanzverfassung von 1871	32
b) Die Finanzverfassung von 1919	33

c) Die Finanzverfassung des Grundgesetzes	35
aa) Ertragshoheit	35
bb) Verwaltungshoheit	36
d) Bestimmung der Steuergläubigerschaft	37
aa) Die Rechtsprechung des RFH	37
bb) Die Rechtsprechung des BGH und BFH	38
cc) Die Auffassung von Vogel/Kirchhof	40
dd) Die Regelung des § 226 Abs. 4 AO 1977	43
e) Herstellung der Gegenseitigkeit durch Abtretung der Steuerforderungen	45
3. Gemeinsame Ertragshoheit von Bund und Ländern	48
a) Ertragshoheit für die Körperschaftsteuer, Einkommensteuer und Umsatzsteuer vor der Finanzreform von 1969	49
b) Neuregelung der Ertragshoheit durch das Finanzreformgesetz von 1969	50
c) Gläubigerschaft und Gegenseitigkeit bei der Körperschaftsteuer	51
aa) Gesamtgläubiger	52
bb) Teilgläubiger	52
cc) Gesamthandsgläubiger	53
dd) Mitgläubiger gemäß § 432 BGB	55
ee) Bruchteilsgläubiger	56
ff) Ergebnis	56
d) Gläubigerschaft und Gegenseitigkeit bei der Einkommensteuer	57
e) Gläubigerschaft und Gegenseitigkeit bei der Umsatzsteuer	59
II. Verschärfung der Voraussetzungen durch § 395 BGB	61
III. Ausnahmen von dem Gegenseitigkeitserfordernis	65
1. Die Regelung des § 406 BGB	65
2. Die Regelung des § 268 BGB	66
VI. Gleichartigkeit der Forderungen	67
V. Fälligkeit der Aktivforderung	69
1. Fälligkeit von Steuerforderungen	69
2. Fälligkeit von Erstattungs- und Vergütungsansprüchen	69
3. Stundung	70
VI. „Steueransprüche“ im Sinne des § 124 AO	71
VII. Liquidität der Aktivforderung	74
1. Unbestrittene Gegenforderung	74
2. Rechtskräftig festgestellte Gegenforderung	77
3. Aufrechnung durch den Steuergläubiger	77
VIII. Erfüllbarkeit der Passivforderung	78

Dritter Teil

**Gesetzlicher Ausschluß und Beschränkung
der Aufrechnungsbefugnis**

I. Aufrechnung mit einredebehafteten Forderungen	81
II. Aufrechnung mit verjährten Forderungen	81
III. Aufrechnung gegen einredebehaftete Forderungen	86
IV. Aufrechnung gegen beschlagnahmte Forderungen	86
V. Aufrechnung gegen eine Schadensersatzforderung aus vorsätzlich begangener unerlaubter Handlung	87
1. Aufrechnung des Staates	88
2. Aufrechnung des Steuerpflichtigen	89
VI. Aufrechnung gegen unpfändbare Forderungen	90
VII. Aufrechnung bei einer Mehrheit von Forderungen	90

Vierter Teil

Vollziehung der Aufrechnung

I. Vollziehung durch den Steuerpflichtigen	93
II. Vollziehung durch den Steuergläubiger	93
1. Erklärung gegenüber dem Bürger	93
2. Erklärung gegenüber einem anderen Hoheitsträger	95

Fünfter Teil

Rechtsmittel gegen die Aufrechnung

I. Bei Aufrechnung des Steuergläubigers	97
II. Bei Aufrechnung des Steuerpflichtigen	98

Materialien	100
--------------------	-----

Literaturverzeichnis	105
-----------------------------	-----

Einleitung

Im Zuge einer wachsenden Betätigung des Staates im Bereich der Leistungsverwaltung, die in den letzten Jahren neben die Ausübung ordnungsrechtlicher Hoheitsmacht getreten ist, hat die Figur einer dem Staat gegenüber bestehenden Aufrechnungsbefugnis an Bedeutung gewonnen.

Tritt der Staat nicht mehr allein als eingreifende Gewalt in den Rechtskreis des Bürgers, sondern knüpft Rechtsbeziehungen auch als Leistungspflichtiger, als Schuldner, so ist auch denkbar, daß Staat und Bürger einander in einem wechselseitigen Gläubiger-Schuldner-Verhältnis gegenüberstehen, das nach allgemeinen Grundsätzen zur Aufrechnung berechtigt.

Dieser Entwicklung ist in diversen Sonderrechtsvorschriften Rechnung getragen worden, die jeweils Zulässigkeits- und Ausführungsmodalitäten der Aufrechnung für das betreffende Spezialrechtsgebiet enthalten. Eine davon ist § 124 AO, worin dem Steuerpflichtigen das Recht eingeräumt wird, „gegen Steueransprüche mit unbestrittenen oder rechtskräftig festgestellten Gegenansprüchen aufzurechnen“. Eine Aussage über Wesen, Inhalt oder Wirkung der Aufrechnung im Steuerrecht enthält diese Vorschrift indessen nicht, vielmehr knüpft sie an einen bestehenden Aufrechnungsbegriff an. Das gleiche gilt für die neue Abgabenordnung (AO 1977)¹, die in § 226² die Verrechnung von Steuerforderungen regelt.

Anliegen und Aufgabe dieser Arbeit ist es daher festzustellen, ob das Institut der Aufrechnung, das für das Zivilrecht seine Ausprägung in den §§ 387—396 BGB gefunden hat, seinem Grundgedanken nach auch im Steuerrecht Anwendung findet, oder ob hier ein den Besonderheiten des Steuerrechts entsprechendes Institut eigener Art zu entwickeln ist.

§ 124 AO räumt ausdrücklich eine Aufrechnungsbefugnis nur dem Steuerpflichtigen bzw. Steuerschuldner ein; eine Aussage über dasselbe Recht des Steuergläubigers enthält die Vorschrift dagegen nicht. Wohl sieht § 226 AO 1977 eine entsprechende Regelung für das künftige Recht vor; das allein sanktioniert die Rechtmäßigkeit der staatlichen Auf-

¹ BGBl. I, 1976, S. 613 ff.; Sie tritt am 1. 1. 1977 in Kraft.

² Entspricht § 207 des „Entwurfs einer Abgabenordnung“ (EAO 1974), BT-Drucks. VI/1982, S. 1 ff.

rechnungsbefugnis jedoch nicht und entbindet nicht von der Überprüfung, ob der Fiskus — gegenwärtig oder künftig — ebenfalls zur Aufrechnung befugt sein soll und wenn ja, welchen Beschränkungen diese Form der hoheitlichen Tätigkeit möglicherweise wegen der Schutzbedürftigkeit des Bürgers unterliegen muß.

Erster Teil

Allgemeine Lehren der Aufrechnung im privaten und öffentlichen Recht

I. Sinn und Zweck der Aufrechnung im Zivilrecht

Der Zweck des Rechts zur Aufrechnung wird häufig in der Vermeidung eines unwirtschaftlichen Leistungsaustausches gesehen¹. Die Bedeutung des Rechtsinstitutes liegt demnach darin, eine Vereinfachung des Zahlungsverkehrs zu bewirken. Zum einen soll ein unnützer Austausch von Zahlungen vermieden werden, wenn er eine wirtschaftliche Änderung nicht herbeiführt, zum anderen werden bargeldlose Zahlungen ermöglicht, die in hohem Maße zur Erleichterung des Geschäftsverkehrs beitragen.

Daneben wird als Grund der Aufrechnung auch angeführt das arglistige Verhalten, das darin zu sehen ist, wenn jemand dasjenige einfordert, was er sofort wieder zurückgeben müßte². Der Zweck des Rechts zur Aufrechnung ist hier in der Verhinderung einer arglistigen Weigerung des Aufrechnungsgegners zu sehen, auf die angebotene Aufrechnung einzugehen. Gestützt wird diese Auffassung auf lex 8 pr. Dig. de doli mali exceptio 44, 3: „dolo facit, qui petit, quod redditurus est“. Dieser Satz wird als allgemeiner Grundsatz verstanden, der dem Ausschluß arglistigen Verhaltens dient und zu diesem Zweck auch den Rechtsbehelf der Aufrechnung trägt³.

Gegen die letztgenannte Begründung spricht entscheidend, daß sowohl nach römischem als auch nach deutschem Recht das Recht zur Aufrechnung abbedungen werden kann⁴; demgegenüber ist es aber unzulässig, in gleicher Weise auf die Geltendmachung arglistigen Verhaltens des Gegners zu verzichten.

¹ Hofacker: Die Staatsverwaltung und Strafrechtsreform 1919, S. 100; Josef, VerwArch Bd. 22 (1914), S. 369 (372); ders., VerwArch Bd. 24 (1916), S. 324 (335); Heine, Gruchot Bd. 62 (1918), S. 212 (221); Meier-Brannecke, AÖR Bd. 50 (1926), S. 230 (273).

² v. Löbbecke: Die Aufrechnung im öffentlichen Recht, 1935, S. 16; Josef, VerwArch Bd. 22 (1914), S. 369 (372), Bd. 24 (1916), S. 324 (335).

³ v. Löbbecke, S. 16.

⁴ Weigelín: Das Recht zur Aufrechnung an der eigenen Schuld, 1904, S. 27; Windscheid: Lehrbuch des Pandektenrechts, 8. Aufl. (1900), Bd. 2, S. 458.