



05.08.2016

Wichtige neue Entscheidung

Kommunalabgabenrecht: Ausschließliche Anwendbarkeit der Abgabenordnung für Aufrechnung bzw. Verrechnung von Gewerbesteuern

§ 1 Abs. 2 AO, Art. 18 KAG, § 226 AO, § 387 f. BGB

Erstattung von Gewerbesteuerguthaben
Aufrechnung
Verrechnungsvereinbarung
Schriftformerfordernis (verneint)

Bayerischer Verwaltungsgerichtshof, Urteil vom 14.07.2016, Az. 4 BV 15.1540

Leitsatz:

Bei der Erhebung von Gewerbesteuern durch Kommunen sind Verrechnungsvereinbarungen grundsätzlich formfrei möglich. Lässt sich der Abschluss einer Verrechnungsvereinbarung jedoch nicht nachweisen, trifft die sich hierauf berufende Gemeinde die materielle Beweislast.

Hinweis: Diese Entscheidung wird gleichzeitig auf unserer Internetseite eingestellt.

www.landesanwaltschaft.bayern.de

Hinweis:

Im entschiedenen Fall ging es um die Aufrechnung bzw. Verrechnung von Gewerbesteuerforderungen mit Gewerbesteuererstattungsansprüchen in einem Dreiecksverhältnis.

Dabei stellte sich für den Bayerischen Verwaltungsgerichtshof (BayVGh) die entscheidungserhebliche Vorfrage, ob auf die in Streit stehende Aufrechnung bzw. Verrechnung bei der Gewerbesteuer (ausschließlich) die Abgabenordnung (AO) oder ergänzend auch das Bayerische Verwaltungsverfahrensgesetz (BayVwVfG), insbesondere das für öffentlich-rechtliche Verträge geltende Schriftformerfordernis nach Art. 57 BayVwVfG, anzuwenden ist.

Der BayVGh hat entschieden, dass sich die Zulässigkeit der Auf- bzw. Verrechnung nach § 226 AO sowie den von der finanzgerichtlichen Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen für das Zustandekommen und die Wirksamkeit von Verrechnungsvereinbarungen richtet und daher eine subsidiäre Anwendung von Art. 57 BayVwVfG ausscheidet (Rn. 16, 18). Er begründet dies mit § 1 Abs. 2 AO, wonach für Realsteuern (zu den gemäß § 3 Abs. 2 AO die Gewerbesteuer zählt), soweit – wie hier durch Art. 18 Kommunalabgabengesetz (KAG) – ihre Verwaltung kraft Landesrechts (siehe Art. 108 Abs. 4 Satz 2 GG) den Gemeinden übertragen worden ist, die im Einzelnen benannten Vorschriften der AO entsprechend gelten würden. Dieser Vorschriftenkatalog umfasse den weit überwiegenden Teil der Regelungen der AO, unter anderem die allgemeinen Verfahrensvorschriften (§ 1 Abs. 2 Nr. 3 AO) und die Vorschriften des Fünften Teils der AO über das Erhebungsverfahren (§ 1 Abs. 2 Nr. 5 AO), wozu etwa die Bestimmung über die Aufrechnung nach § 226 AO ebenso wie die von der finanzgerichtlichen Rechtsprechung entwickelten Grundsätze für die Zulässigkeit und Wirksamkeit von Aufrechnungs- und Verrechnungsverträgen gehörten (Rn. 17).

Die streitgegenständlichen Rechtsfragen der Gewerbesteuerverrechnung seien somit ausschließlich anhand des Rechtsregimes der vom Bundesgesetzgeber für maßgeblich erklärten AO zu beurteilen (vgl. auch Art. 1 Abs. 1 Satz 1, Satz 2 BayVwVfG). Diese genieße bereits aufgrund der bundesgesetzlichen Anordnung den Vorrang vor landesrechtlichen Regelungen. Die vom Erstgericht thematisierte Frage einer Ausnahme vom Anwendungsbereich des BayVwVfG nach Art. 2 Abs. 2 Nr. 1 BayVwVfG stelle sich daher ebenso wenig wie die Frage der Reichweite der (landesrechtlichen) Verweisung auf die AO nach

Art. 13 KAG, die sich auf die Kommunalabgaben nach Art. 10 KAG und nicht auf die in der Verwaltungskompetenz der Gemeinden liegenden Steuern nach Art. 18 KAG beziehe (Rn. 18).

Die (einseitige) Aufrechnung mit Ansprüchen bzw. gegen Ansprüche aus dem (Gewerbe-) Steuerverhältnis sei in § 226 AO geregelt, der auf die Vorschriften der §§ 387 ff. BGB verweist (vgl. auch § 20 Abs. 3 Gewerbesteuergesetz – GewStG –). Davon zu unterscheiden sei die (zwei- oder mehrseitige) vertragliche Vereinbarung zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Steuergläubiger über die Verrechnung wechselseitiger Forderungen in Form eines Aufrechnungs- oder Verrechnungsvertrages. Die Zulässigkeit eines solchen Verrechnungsvertrages sei nach ständiger finanzgerichtlicher Rechtsprechung auch für die Verrechnung öffentlich-rechtlicher Ansprüche anerkannt, und zwar namentlich dann, wenn es an den Voraussetzungen für eine Aufrechnung nach § 226 AO – etwa an der Gegenseitigkeit der Forderungen – fehle. Anders als im Steuerfestsetzungsverfahren seien im Erhebungsverfahren nach §§ 218 ff AO, das die Verwirklichung des festgesetzten Steueranspruchs betrifft, derartige Vereinbarungen möglich (Rn. 19).

Der Abschluss eines Verrechnungsvertrages unterliege keiner besonderen Form; schon zur Vermeidung von Beweismängeln empfehle sich aber eine schriftliche Fixierung (vgl. auch Rn. 29). Bei verbleibenden Zweifeln am Zustandekommen einer derartigen Abrede treffe den sich hierauf berufenden Beteiligten (hier: die Gemeinde) insoweit die materielle Beweislast (Rn. 24, 29).

Damit hat der BayVGH die vom Vertreter des öffentlichen Interesses in das vorliegende Verfahren eingebrachte Rechtsauffassung des für die Kommunalabgaben zuständigen Staatsministeriums des Innern, für Bau und Verkehr bestätigt.

Dr. Riedl
Oberlandesanwalt

4 BV 15.1540
M 10 K 14.4547

*Großes Staats-
wappen*

Bayerischer Verwaltungsgerichtshof

Im Namen des Volkes

In der Verwaltungsstreitsache

***** *****

*** ***** ** ***** **

*** ***** **

***** * ***** ** *****

- ***** -

*****.

***** ** ***** **

***** ** *****

gegen

Stadt Freilassing,

vertreten durch den ersten Bürgermeister,
Münchener Str. 15, 83395 Freilassing,

- Beklagte -

bevollmächtigt:

Rechtsanwalt *****

***** ** *****

beteiligt:

Landesanwaltschaft Bayern

als Vertreter des öffentlichen Interesses,

Ludwigstr. 23, 80539 München,

wegen

Gewerbesteuerverrechnung;

hier: Berufung der Beklagten gegen das Urteil des Bayerischen Verwaltungsgerichts
München vom 30. April 2015,

erlässt der Bayerische Verwaltungsgerichtshof, 4. Senat,
durch den Vorsitzenden Richter am Verwaltungsgerichtshof Dr. Zöllner,
den Richter am Verwaltungsgerichtshof Dr. Peitek,
die Richterin am Verwaltungsgerichtshof Dr. Schübel-Pfister

aufgrund mündlicher Verhandlung vom 13. Juli 2016

am **14. Juli 2016**

folgendes

Urteil:

I. Die Berufung wird zurückgewiesen.

II. Die Beklagte trägt die Kosten des Berufungsverfahrens.

III. Das Urteil ist hinsichtlich der Kostenentscheidung vorläufig vollstreckbar. Die Beklagte darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des zu vollstreckenden Betrages abwenden, wenn nicht der Kläger vorher Sicherheit in gleicher Höhe leistet.

IV. Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand:

- 1 Der Kläger ist Insolvenzverwalter im Vermögen der B.-GmbH (im Folgenden: B. bzw. Insolvenzschuldnerin), über die am 1. Oktober 2010 beim Amtsgericht T. das Insolvenzverfahren eröffnet wurde. Er ist Rechtsnachfolger des früheren Insolvenzverwalters der B., der im Laufe des Berufungsverfahrens verstorben ist. Der Kläger begehrt von der Beklagten die Erstattung von Gewerbesteuer Guthaben der B. für die Jahre 2007 bis 2009.
- 2 Die Beklagte setzte mit Bescheid vom 7. April 2010 gegenüber der B. ein Gewerbesteuer Guthaben für 2007 in Höhe von insgesamt 26.958 Euro (25.488 Euro zuzüglich 1.470 Euro Zinsen) fest. Mit Bescheid vom 22. April 2010 setzte die Beklagte ein Gewerbesteuer Guthaben für 2008 in Höhe von 6.836 Euro (keine Verzinsung) fest. Die festgesetzten Steuerguthaben in Höhe von insgesamt 33.794 Euro wurden mit einer Steuerverbindlichkeit der G.-GmbH (im Folgenden: G. bzw. Drittschuldnerin) verrechnet, deren Geschäftsführer G. zugleich Geschäftsführer der B. war (Aufrech-

nungsmittelungen der Beklagten an die B. und die G. mutmaßlich vom 23.4.2010, Ausdrucksdatum der Neuausdrucke 22.4.2013). Mit Bescheid vom 4. Juli 2011 setzte die Beklagte gegenüber dem Insolvenzverwalter der B., dem Rechtsvorgänger des Klägers, eine Gewerbesteuererstattung für 2009 in Höhe von insgesamt 10.609 Euro (10.452 Euro zuzüglich 157 Euro Zinsen) fest. Hiervon wurden 5.009 Euro vorgerichtlich an den Rechtsvorgänger des Klägers ausbezahlt.

- 3 Der Kläger ist – ebenso wie sein Rechtsvorgänger – der Auffassung, ihm stehe gegen die Beklagte ein Anspruch auf Auszahlung der festgesetzten Steuerguthaben einschließlich der festgesetzten Zinsen in Höhe von 39.394 Euro (26.958 Euro aus dem Bescheid vom 7.4.2010, 6.836 Euro aus dem Bescheid vom 22.4.2010 und 10.609 Euro aus dem Bescheid vom 4.7.2011, abzüglich der bereits erstatteten 5.009 Euro) zuzüglich Zinsen zu. Nach außergerichtlichem Schriftverkehr, u.a. einem Schreiben der Beklagten vom 11. Juli 2013, beehrte der Rechtsvorgänger des Klägers mit seiner beim Zivilgericht erhobenen, an das Bayerische Verwaltungsgericht München verwiesenen Klage, die Beklagte zur Zahlung von 47.087,16 Euro nebst 6 % Zinsen p.a. aus 37.750 Euro ab dem 1. August 2011 zu verurteilen. Zur Klagebegründung wurde ausgeführt, es bestehe ein Anspruch auf den vollen Betrag der festgesetzten Steuererstattungen und Zinsen aus den Jahren 2007 bis 2009. Der Zahlungsanspruch bestehe auch aus insolvenzrechtlicher Anfechtung.
- 4 Die Beklagte beantragte Klageabweisung und trug vor, es sei eine Aufrechnungsvereinbarung mit dem damaligen Geschäftsführer der B. und gleichzeitigen Geschäftsführer der G. über die Verrechnung der Gewerbesteuerrückforderung der B. mit einer Steuerforderung der Beklagten gegen die G. zustande gekommen. Die Verrechnung sei mit Aufrechnungsmittelung vom 23. April 2010 sowohl an die Firma B. als auch an die Firma G. erfolgt. Ausweislich dieser Mittelung finde eine Verrechnung bezüglich der Personenkonten beider Firmen statt, wenn hiergegen keine Einwände erhoben würden. Vorausgegangen sei ein Angebot der Beklagten an die B. vom 9. April 2010 hinsichtlich des damals festgestellten Guthabens von 26.958 Euro auf Verrechnung der beiden Personenkonten. Der Geschäftsführer der beiden Firmen habe hiergegen keine Einwände erhoben, sondern die Aufrechnung akzeptiert, indem er seine Steuerkanzlei zu einer entsprechenden Verbuchung auf beiden Firmenkonten angewiesen habe. Bei verschiedenen Vorsprachen sowohl in der Stadtkasse als auch beim Gewerbesteueramt der Beklagten habe der Geschäftsführer erklärt, mit der Verrechnung einverstanden gewesen zu sein. Dies habe er am 19. Dezember 2013 sowie am 31. Januar 2014 anlässlich einer Vorsprache bei der Beklagten bestätigt. Der Gewerbesteuerbescheid vom 4. Juli 2011 habe mit der Aufrechnung nichts zu tun, weil sich abzüglich der Vorauszahlung 2010 von 5.600 Euro das an den Rechts-

vorgänger des Klägers ausbezahlte Guthaben von 5.009 Euro ergebe.

- 5 Mit Urteil vom 30. April 2015 (Tenor hinsichtlich des Zinsauspruchs berichtigt mit Beschluss vom 15.6.2015) gab das Verwaltungsgericht der Klage überwiegend statt. Die Beklagte wurde verurteilt, an den Kläger 40.193,10 Euro zuzüglich 6 % Zinsen p.a. aus dem Betrag von 32.300 Euro ab 1. August 2013 zu zahlen. Im Übrigen wurde die Klage abgewiesen. Zur Begründung seiner Entscheidung führte das Verwaltungsgericht aus, aufgrund der zwischen den Beteiligten unstreitigen und bestandskräftigen Gewerbesteuerfestsetzungen seien Erstattungsansprüche (einschließlich Zinserstattungsansprüchen) für das Jahr 2007 in Höhe von 26.958 Euro, für das Jahr 2008 in Höhe von 6.836 Euro und für das Jahr 2009 in Höhe von 10.609 Euro entstanden. Der Rückzahlungsanspruch aus dem Bescheid vom 4. Juli 2011 für das Gewerbesteuerjahr 2009 sei hinsichtlich des Teilbetrags von 5.009 Euro unstreitig durch Zahlung, hinsichtlich des vom Kläger noch geltend gemachten Betrags von 5.600 Euro durch Aufrechnung (Saldierung mit dem Vorjahresrest unmittelbar im Bescheid vom 4.7.2011) erloschen. Entgegen der Auffassung der Beklagten seien die Rückerstattungsansprüche aus den Gewerbesteuerbescheiden vom 7. April 2010 und 22. April 2010 nicht erloschen. Eine wirksame Aufrechnung der Rückerstattungsforderungen gegen Forderungen der Beklagten gegenüber einem Drittunternehmen, der G., habe nicht stattgefunden. Für diese Forderungen habe keine Aufrechnungslage im Sinn einer Gegenseitigkeit der Forderungen bestanden. Es liege auch keine wirksame Aufrechnungs- oder Verrechnungsvereinbarung zwischen der Insolvenzschuldnerin B., der Drittschuldnerin G. und der Beklagten vor. Das Zustandekommen einer – grundsätzlich möglichen – Aufrechnungsvereinbarung habe die Beklagte nicht zur Überzeugung des Gerichts zu belegen vermocht. Im Schreiben der Beklagten vom 9. April 2010 könne zwar das Angebot eines Verrechnungs- oder Aufrechnungsvertrags liegen, jedoch fehle ein Nachweis über die Annahme dieses Angebots durch den damaligen Geschäftsführer sowohl für die Insolvenzschuldnerin wie auch für die Drittschuldnerin. Eine konkludente Annahme einer Aufrechnungsvereinbarung könne nicht darin gesehen werden, dass die Aufrechnungsmittelungen der Beklagten (mutmaßlich) vom 23. April 2010 sowohl an die Insolvenzschuldnerin als auch an die Drittschuldnerin unwidersprochen geblieben seien. Ein Rückgriff auf das im Handelsrecht entwickelte Institut des Schweigens im kaufmännischen Verkehr sei im öffentlich-rechtlichen Verhältnis nicht möglich. Eine weitere Aufklärung des Sachverhalts dahingehend, ob der Geschäftsführer der Insolvenzschuldnerin konkludent oder nachträglich gegenüber den Mitarbeitern der Beklagten einer Verrechnung von Forderungen zwischen Beklagter, Insolvenzschuldnerin und Drittschuldnerin zugestimmt habe, sei nicht erforderlich gewesen. Auch wenn dies zutreffen sollte, wäre eine entsprechende Vereinbarung wegen des Schriftformerfordernisses des Art. 57 BayVwVfG

formnichtig, auf das bei Gewerbesteuerverfahren der Gemeinden nach Art. 1 Abs. 1 Satz 1 BayVwVfG – ungeachtet der Art. 18 und Art. 13 KAG – zurückzugreifen sei. Dem Kläger stehe damit ein Erstattungsanspruch gegen die Beklagte in Höhe der Hauptforderung von 32.324 Euro zu. Hinzu komme die – von der Beklagten im Bescheid vom 7. April 2010 selbst festgesetzte – Verzinsung in Höhe von 1.470 Euro für den Zeitraum vom 1. April 2009 bis zum 12. April 2010. Für den in der Klageschrift geltend gemachten Zinsanspruch für die Rückforderung habe der Kläger zutreffend für den Zinslauf bis zum 31. Juli 2013 5.039,10 Euro aus dem Bescheid vom 7. April 2010 und 1.360 Euro aus dem Bescheid vom 22. April 2010 geltend gemacht, was einen hinzukommenden Zinsbetrag von 6.399,10 Euro ausmache. Hieraus ergebe sich der im Tenor zugesprochene Gesamtbetrag von 40.193,10 Euro. Die weitergehende Zinsforderung aus der Klageschrift sei abzuweisen, da die Zinsforderung insoweit bereits in der Klagehauptforderung enthalten sei.

- 6 Zur Höhe bzw. Tenorierung des Zahlungsanspruchs führte das Verwaltungsgericht im Berichtigungsbeschluss vom 15. Juni 2015 aus, im zugesprochenen Betrag von 40.193,10 Euro sei bereits die Verzinsung des Rückerstattungsbetrags bis einschließlich 31. Juli 2013 enthalten. Eine weitere Verzinsung sei deshalb nur für den Betrag von 32.300 Euro (eigentlicher Gewerbesteuer-Rückzahlungsanspruch aus den Bescheiden vom 7.4.2010 und 20.4.2010 in Höhe von 32.324 Euro ohne den Zinsbetrag von 1.470 Euro aus dem Bescheid vom 7.4.2010, da Zinsen als steuerliche Nebenleistungen nach § 3 Abs. 4 AO nicht verzinst würden, abgerundet nach § 238 Abs. 2 AO auf 32.300 Euro) ab dem 1. August 2013 auszusprechen.
- 7 Gegen das Urteil hat die Beklagte die vom Verwaltungsgericht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassene Berufung eingelegt. Sie beantragt,
- 8 das Urteil des Verwaltungsgerichts insoweit aufzuheben, als sie verurteilt worden ist, und die Klage abzuweisen.
- 9 Zur Begründung wird ausgeführt, entgegen der Ansicht des Verwaltungsgerichts genieße die Verfahrensregelung des Bundes in der Abgabenordnung den Vorrang. Nach Art. 2 BayVwVfG komme das Bayerische Verwaltungsverfahrensgesetz nicht, auch nicht bezüglich der Formschrift des Art. 57 BayVwVfG, zur Anwendung. Auch das Kommunalabgabengesetz verweise auf die Geltung der Abgabenordnung. Dementsprechend habe eine dreiseitige Verrechnungsvereinbarung geschlossen werden können, deren Wirksamkeit allgemein anerkannt sei. Für die Aufrechnungserklärung sei gemäß § 226 AO i.V.m. § 388 BGB keine besondere Form vorgeschrieben. So könne eine Aufrechnung auch durch Umbuchung des Finanzamts erfolgen, wenn der

Steuerpflichtige dieser nicht widerspreche. Unstreitig sei ein Erstattungsbetrag in Höhe von 33.794 Euro zuzüglich Zinsen entstanden, so dass eine entsprechende Klageforderung und Aufrechnungslage bestehe. Auch die Gegenseitigkeit sei angesichts der Personenidentität des Geschäftsführers der beiden Firmen zu bejahen, die unter derselben Anschrift in Freilassing geschäftsansässig gewesen seien. In ein und demselben Büro seien mehrere Firmen durch den Geschäftsführer G. als Geschäftsführer und geschäftsführendem Gesellschafter betrieben worden. Der Geschäftsführer sei hinsichtlich beider Geschäftsführertätigkeiten von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit gewesen und habe dementsprechend das Drittaufrechnungsangebot jeweils annehmen können. Durch die Aufrechnungsmitteilung vom 23. April 2010 und das vorausgehende Verrechnungsangebot vom 9. April 2010 sei eine vom Geschäftsführer unwidersprochen akzeptierte Aufrechnungsvereinbarung zustande gekommen. Dieser habe überdies am 19. Dezember 2013 eine schriftliche Erklärung hinsichtlich seiner Zustimmung zur Verrechnung unterzeichnet. Mit Schreiben vom 16. September 2013 sei dem Insolvenzverwalter bezüglich der Aufrechnung Mitteilung gemacht worden. Auch habe der Geschäftsführer die Aufrechnung seinem Steuerberater mitgeteilt und damit durch sein Verhalten nach außen den Abschluss des Aufrechnungsvertrags bestätigt. Unabhängig davon wäre sogar eine stillschweigende Annahme nach den Grundsätzen der Annahmefiktion des Schweigens im kaufmännischen Verkehr ausreichend. Angesichts der laufenden und langjährigen gewerbesteuerrechtlichen Beziehung habe die Beklagte eine Reaktion des Geschäftsführers erwarten können, zumal sich dieser wegen seiner Gewerbesteuer-schulden und Stundungen durchwegs im Kontakt mit dem Steueramt befunden habe, ohne jemals das Guthaben anzufordern.

10 Der Kläger beantragt,

11 die Berufung zurückzuweisen.

12 Zur Begründung wird vorgetragen, eine seitens der Beklagten eventuell erklärte Aufrechnung gehe ins Leere, weil die Verbindlichkeiten der G. den Forderungen der B. nicht synallagmatisch im Sinn des § 387 BGB gegenüber stünden. Ein für eine wirksame Verrechnung gemäß Art. 57 BayVwVfG erforderlicher schriftlicher öffentlich-rechtlicher Vertrag liege nicht vor. Auf die in Art. 2 Abs. 2 Nr. 1 BayVwVfG geregelte Ausnahme für Verfahren der Finanzbehörden nach der Abgabenordnung könne sich die Beklagte nicht berufen, weil sie als Kommune keine Finanzbehörde im Sinn der Abgabenordnung und des Gesetzes über die Finanzverwaltung sei. Die von der Beklagten vorgelegten Dokumente stellten keinen öffentlich-rechtlichen Vertrag dar und seien wegen Verspätung zurückzuweisen.

- 13 Die als Vertreter des öffentlichen Interesses am Verfahren beteiligte Landes-anwaltschaft Bayern führte in Abstimmung mit dem Staatsministerium des Innern, für Bau und Verkehr aus, dass bei der Erhebung von Gewerbesteuern durch Kommunen die Abgabenordnung und nicht das Bayerische Verwaltungsverfahrensgesetz Anwendung finde. Am 19. November 2015 teilte die Klägerseite den Tod des bisherigen Klägers und die Bestellung des jetzigen Klägers zum neuen Insolvenzverwalter der Insolvenzschuldnerin mit. Es wurde um Rubrumsberichtigung gebeten und erklärt, dass der nunmehrige Kläger den Rechtsstreit aufnehme.
- 14 In der mündlichen Verhandlung am 13. Juli 2016 wurden der Geschäftsführer G. sowie Frau S., Verwaltungsangestellte im Steueramt der Beklagten, zur Frage des Zustandekommens einer Verrechnungsabrede als Zeugen vernommen. Auf das Ergebnis der Zeugenvernehmung sowie auf den sonstigen Inhalt der Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen. Ergänzend wird auf den Inhalt der Gerichts- und Behördenakten verwiesen.

Entscheidungsgründe:

- 15 1. Die Berufung der Beklagten bleibt ohne Erfolg. Das Verwaltungsgericht hat die Beklagte im Ergebnis zu Recht zur Zahlung von 40.193,10 Euro zuzüglich Zinsen an den Kläger verurteilt. Zwar geht der Senat – anders als das Verwaltungsgericht – davon aus, dass die streitgegenständlichen Rechtsfragen allein anhand der Abgabenordnung zu beantworten sind und ein Rückgriff auf das Bayerische Verwaltungsverfahrensgesetz, insbesondere auf das darin für öffentlich-rechtliche Verträge geregelte Schriftformerfordernis, nicht in Betracht kommt (dazu a). Auch unter Zugrundelegung des – insoweit abschließenden – Rechtsregimes der Abgabenordnung ist der dem Grund und der Höhe nach unstreitig entstandene Gewerbesteuererstattungsanspruch des Klägers jedoch nicht erloschen. Insbesondere kann nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme nicht vom Zustandekommen einer Verrechnungsvereinbarung zwischen den Beteiligten ausgegangen werden (dazu b).
- 16 a) Die streitgegenständlichen Rechtsfragen sind allein anhand der Abgabenordnung und nicht unter Rückgriff auf das Bayerische Verwaltungsverfahrensgesetz zu beantworten (dazu aa). Die Zulässigkeit der im Streit stehenden Auf- bzw. Verrechnung beurteilt sich daher nach § 226 AO sowie anhand der von der finanzgerichtlichen Rechtsprechung entwickelten Grundsätze für Zustandekommen und Wirksamkeit von

Verrechnungsvereinbarungen (dazu bb).

- 17 aa) Nach § 1 Abs. 2 AO gelten für die Realsteuern, soweit ihre Verwaltung kraft Landesrechts (siehe Art. 108 Abs. 4 Satz 2 GG) den Gemeinden übertragen worden ist, die im Einzelnen benannten Vorschriften der Abgabenordnung entsprechend. Zu den Realsteuern zählt gemäß § 3 Abs. 2 AO die Gewerbesteuer, deren Verwaltung in Bayern nach Art. 18 KAG mit Ausnahme des Messbetrags- und des Zerlegungsverfahrens den Gemeinden übertragen ist. Die durch § 1 Abs. 2 AO angeordnete entsprechende Anwendung der Abgabenordnung dient der Rechtseinheit; sie soll gewährleisten, dass die Steuerpflichtigen im Verwaltungsverfahren der Gemeinden auf dem Gebiet der Realsteuern nicht anders behandelt werden als diejenigen Steuerpflichtigen, die der Steuerverwaltung einer Bundes- oder Landesbehörde unterliegen (BVerwG, U.v. 20.8.1986 – 8 C 89.84 – NVwZ 1987, 55/56; Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Loseblatt, § 1 AO Rn. 60). Der Vorschriftenkatalog des § 1 Abs. 2 AO umfasst den weit überwiegenden Teil der Regelungen der Abgabenordnung, unter anderem die allgemeinen Verfahrensvorschriften (§ 1 Abs. 2 Nr. 3 AO) und die Vorschriften des Fünften Teils der Abgabenordnung über das Erhebungsverfahren (§ 1 Abs. 2 Nr. 5 AO). Hierzu gehören etwa die Bestimmung über die Aufrechnung nach § 226 AO ebenso wie die von der finanzgerichtlichen Rechtsprechung entwickelten Grundsätze für Zulässigkeit und Wirksamkeit von Aufrechnungs- bzw. Verrechnungsverträgen.
- 18 Die streitgegenständlichen Rechtsfragen betreffend die Gewerbesteuerverrechnung sind somit ausschließlich anhand des Rechtsregimes der vom Bundesgesetzgeber für maßgeblich erklärten Abgabenordnung zu beurteilen (vgl. auch Art. 1 Abs. 1 Satz 1, Satz 2 BayVwVfG). Diese genießt bereits aufgrund der bundesgesetzlichen Anordnung den Vorrang vor landesrechtlichen Regelungen (vgl. BVerwG, U.v. 20.8.1986 – 8 C 89.84 – NVwZ 1987, 55/56; Schmitz in Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, 8. Aufl. 2014, § 2 Rn. 58). Die vom Verwaltungsgericht thematisierte Frage einer Ausnahme vom Anwendungsbereich des Bayerischen Verwaltungsverfahrensgesetzes nach Art. 2 Abs. 2 Nr. 1 BayVwVfG stellt sich daher ebenso wenig wie die Frage der Reichweite der (landesrechtlichen) Verweisung auf die Abgabenordnung nach Art. 13 KAG, die sich auf die Kommunalabgaben nach Art. 10 KAG und nicht auf die in der Verwaltungskompetenz der Gemeinden liegenden Steuern nach Art. 18 KAG bezieht. Eine (subsidiäre) Anwendung des Bayerischen Verwaltungsverfahrensgesetzes, etwa des für öffentlich-rechtliche Verträge geltenden Schriftformerfordernisses nach Art. 57 BayVwVfG, kommt nach alledem nicht in Betracht.
- 19 bb) Die (einseitige) Aufrechnung mit Ansprüchen bzw. gegen Ansprüche aus dem

Steuerschuldverhältnis ist in § 226 Abs. 1 AO geregelt, der auf die Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuchs über die Aufrechnung nach §§ 387 ff. BGB verweist (vgl. speziell zur Gewerbesteuer auch § 20 Abs. 3 GewStG). Davon zu unterscheiden ist die (zwei- oder mehrseitige) vertragliche Vereinbarung zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Steuergläubiger über die Verrechnung wechselseitiger Forderungen in Form eines Aufrechnungs- oder Verrechnungsvertrags (vgl. hierzu und zum Folgenden Rozek in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 226 AO Rn. 150 ff. m.w.N.). Die Zulässigkeit eines solchen Verrechnungsvertrags ist nach ständiger finanzgerichtlicher Rechtsprechung auch für die Verrechnung öffentlich-rechtlicher Ansprüche anerkannt, und zwar namentlich dann, wenn es an den Voraussetzungen für eine Aufrechnung nach § 226 AO – etwa an der Gegenseitigkeit der Forderungen – fehlt (vgl. BFH, U.v. 13.1.2000 – VII R 91/98 – BFHE 191, 5 Rn. 28). Anders als im Steuerfestsetzungsverfahren (dazu etwa Wunsch in Koenig, AO, 3. Aufl. 2014, § 78 Rn. 22) sind im Erhebungsverfahren nach §§ 218 ff. AO, das die Verwirklichung des festgesetzten Steueranspruchs betrifft, derartige Vereinbarungen grundsätzlich möglich.

- 20 Nach ständiger Rechtsprechung kann Vertragspartner des Finanzamts – bzw. hier der Gemeinde – der Steuerpflichtige selbst, aber auch ein dritter Forderungsinhaber sein, so dass mittels Verrechnungsvertrags im Ergebnis der in § 48 Abs. 1 AO geregelte Fall der Zahlung von Steuerschulden durch einen Dritten erreicht werden kann (vgl. BFH, U.v. 21.2.1989 – VII R 42/86 – BFH/NV 1989, 762). Die Umbuchung kann ein Angebot zum Abschluss eines Verrechnungsvertrags darstellen, das der Annahme des Berechtigten bedarf (vgl. BFH, U.v. 26.7.2005 – VII R 72/04 – BFHE 210, 8 Rn. 17). Im bloßen Schweigen des Steuerpflichtigen auf ein solches Verrechnungsangebot liegt allein noch keine Annahme des Vertragsangebots (BFH, U.v. 18.7.1989 – VII R 46/86 – BFH/NV 1991, 69). Der Abschluss eines Verrechnungsvertrags unterliegt keiner besonderen Form; schon zur Vermeidung von Beweismängeln empfiehlt sich aber eine schriftliche Fixierung (Rozek in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 226 AO Rn. 153).
- 21 b) An diesen Vorgaben gemessen ist der in Höhe von 40.193,10 Euro entstandene Gewerbesteuererstattungsanspruch (dazu aa) weder durch einseitige Aufrechnung der Beklagten (dazu bb) noch durch eine dreiseitige Verrechnungsvereinbarung zwischen der Beklagten, der Insolvenzschuldnerin B. und der Drittschuldnerin G. (dazu cc) erloschen.
- 22 aa) Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass ein Gewerbesteuererstattungsanspruch für die Steuerjahre 2007 und 2008 in Höhe von insgesamt 40.193,10 Euro entstanden ist (§ 37 Abs. 1 und Abs. 2, § 38 AO). Dies ergibt sich, wie auch das

Verwaltungsgericht festgestellt hat, aus den bestandskräftigen Bescheiden der Beklagten vom 7. April 2010 (Gewerbsteuerguthaben 2007 von 26.958 Euro, nämlich 25.488 Euro zuzüglich 1.470 Euro Zinsen) und vom 22. April 2010 (Gewerbsteuerguthaben 2008 von 6.836 Euro). Zu dem in Höhe von 33.794 Euro entstandenen Erstattungsanspruch kommen die Zinsen aus dem Bescheid vom 7. April 2010 (bis 31.7.2013) in Höhe von 5.039,10 Euro und die Zinsen aus dem Bescheid vom 22. April 2010 (bis 31.7.2013) in Höhe von 1.360 Euro hinzu, woraus sich die vom Verwaltungsgericht ausgesprochene Verurteilung zur Hauptforderung in Höhe von 40.193,10 Euro ergibt. Zu der darüber hinausgehenden Erstattungsforderung aus dem Bescheid vom 4. Juli 2011 betreffend das Gewerbesteuer Guthaben 2009 über 10.609 Euro hat das Verwaltungsgericht zu Recht festgestellt, dass dieser Betrag in Höhe von 5.009 Euro durch Auszahlung an den Rechtsvorgänger des Klägers und im Übrigen durch Aufrechnung bzw. Saldierung mit einem Vorjahresrest im Bescheid vom 4. Juli 2011 selbst erloschen ist. Dieser Betrag ist im Berufungsverfahren nicht mehr streitgegenständlich.

- 23 bb) Wie das Verwaltungsgericht weiter zutreffend ausgeführt hat, ist der sonach in Höhe von 40.193,10 Euro entstandene Erstattungsanspruch nicht durch einseitige Aufrechnung der Beklagten nach § 47 AO, § 226 AO i.V.m. §§ 387 ff. BGB erloschen. Die Beklagte konnte gegenüber den Gewerbesteuererstattungsforderungen der Insolvenzschuldnerin B. nicht mit einer Forderung aufrechnen, die ihr gegenüber der G. als Drittschuldnerin zustand. Diesbezüglich ermangelte es an der von § 387 BGB vorausgesetzten Aufrechnungslage im Sinn einer Gegenseitigkeit der Forderungen. Die Gegenseitigkeit fehlt nämlich auch, wenn Schuldner und Gläubiger verschiedene Personengesellschaften oder Kapitalgesellschaften sind, obwohl an den Gesellschaften die gleichen Personen beteiligt sind (Fritsch in Koenig, § 226 Rn. 10 f. m.w.N.). Dementsprechend bestand im Streitfall keine Schuldner- und Gläubigeridentität, auch wenn Herr G. Geschäftsführer sowohl der Insolvenzschuldnerin B. als auch der Drittschuldnerin G. war und die beide GmbHs ihren Geschäftssitz unter derselben Adresse hatten. Die Aufrechnungsmittelungen der Beklagten jeweils in Höhe von 33.749 Euro an die Insolvenzschuldnerin und die Drittschuldnerin (mutmaßlich) vom 23. April 2010 (Ausdrucksdatum 22.4.2013) konnten daher nicht zu einem Erlöschen der Gewerbesteuererstattungsforderung der Insolvenzschuldnerin führen.
- 24 cc) Die grundsätzlich mögliche Behebung des Mangels der Gegenseitigkeit durch Abschluss eines Verrechnungsvertrags hat ebenfalls nicht stattgefunden. Das Zustandekommen einer dreiseitigen Verrechnungsvereinbarung zwischen der Beklagten, der Insolvenzschuldnerin B. und der Drittschuldnerin G. – die beiden letzteren vertreten durch den Geschäftsführer G. – konnte nach dem Ergebnis der Beweisauf-

nahme nicht zur Überzeugung des Gerichts festgestellt werden. Angesichts der verbleibenden Zweifel am Zustandekommen einer derartigen Abrede trifft die sich hierauf berufende Beklagte insoweit die materielle Beweislast (vgl. Geiger in Eyermann, VwGO, 14. Aufl. 2014, § 86 Rn. 2a).

- 25 (1) Vorab ist festzuhalten, dass es für den Abschluss einer derartigen Vereinbarung nicht auf etwaige Handlungen, Unterlassungen oder Äußerungen des Steuerberaters des Zeugen G. bzw. der Sachbearbeiter der Steuerkanzlei, sondern auf das Tätigwerden des Zeugen G. selbst ankommt. Wie der Zeuge G. und die Zeugin S. in der mündlichen Verhandlung insoweit übereinstimmend angegeben haben, war der Steuerberater nicht zum Abschluss einer entsprechenden Vereinbarung ermächtigt. Der Zeuge G. ging nach seinen Angaben in der mündlichen Verhandlung davon aus, dass sein Steuerberater einen derartigen Verzicht auf Ansprüche der B. zugunsten der G., die einer Vermischung der beiden Firmen gleichkomme, nicht ohne seine Zustimmung erklärt hätte. Die Zeugin S. hat angegeben, dass die der Beklagten vorgelegte Vollmacht der Steuerkanzlei eine Empfangsvollmacht darstellte, die keine Ermächtigung zum selbständigen Abschluss eines Verrechnungsvertrags enthalten habe. Eine wirksame Verrechnungsvereinbarung mit der Beklagten konnte somit nur durch den Geschäftsführer G. selbst geschlossen werden.
- 26 (2) Nach dem Akteninhalt sowie dem Ergebnis der Beweisaufnahme ist davon auszugehen, dass die Beklagte mit ihrem Schreiben vom 9. April 2010 (Gerichtsakte VG Bl. 28, Gerichtsakte VGH Bl. 35) zwar ein Angebot zum Abschluss einer Verrechnungsvereinbarung – bezogen auf das im Bescheid vom 7. April 2010 festgesetzte Gewerbesteuer Guthaben 2007 in Höhe von 26.958 Euro – abgegeben hat. Eine Annahme dieses Angebots durch den Zeugen G. als Geschäftsführer der B. und der G. lässt sich jedoch nicht feststellen. Erst recht konnte keine wirksame Verrechnungsvereinbarung bezüglich des – erst mit Bescheid vom 22. April 2010 festgesetzten – Gewerbesteuer Guthabens 2008 über 6.836 Euro zustande kommen. Für die Annahme eines Verrechnungsangebots ist nach den oben dargelegten Maßstäben der Abgabenordnung zwar keine schriftliche, wohl aber eine tatsächliche Annahmeerklärung in Form einer unzweideutigen Betätigung des Annahmewillens erforderlich. Eine bloße widerspruchslose Hinnahme – etwa in Anlehnung an das Rechtsinstitut des Schweigens im kaufmännischen Rechtsverkehr – kann im öffentlich-rechtlich geprägten (Steuer-)Rechtsverhältnis nicht zur Begründung einer Verrechnungsvereinbarung genügen (vgl. BFH, U.v. 18.7.1989 – VII R 46/86 – BFH/NV 1991, 69). Hiervon ging im Übrigen auch die Beklagte selbst in ihrem Angebotsschreiben vom 9. April 2010 aus, deren Passage („Mit Ihrem Einverständnis würden wir die beiden PKs miteinander verrechnen ...“) ersichtlich auf eine Reaktion des Zeugen G. angelegt ist und aus

den o.g. Gründen auch angelegt sein musste. Der formblattmäßige Hinweis in den maschinell erstellten Aufrechnungsmitteilungen (wohl) vom 23. April 2010 an die B. und die G. („Sollten Sie mit der von uns durchgeführten Aufrechnung nicht einverstanden sein, so setzen Sie sich bitte mit uns in Verbindung“) vermag daran nichts zu ändern und macht eine Annahme des Verrechnungsangebots nicht entbehrlich.

- 27 Eine derartige Angebotsannahme konnte nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme nicht zur Überzeugung des Gerichts festgestellt werden, und zwar unabhängig davon, ob die Aussage des Zeugen G., er könne sich an nichts erinnern, glaubhaft ist. Ausweislich des vorprozessualen Schriftverkehrs ging die Beklagte nämlich selbst davon aus, dass keine ausdrückliche Annahmeerklärung vorlag. So hat sie im Schreiben vom 11. Juli 2013 an den Rechtsvorgänger des Klägers mitgeteilt, man habe die Nicht-Antwort des Zeugen G. auf das Schreiben vom 9. April 2010 als stillschweigende Zustimmung gewertet. Dementsprechend hat auch die Zeugin S. in der mündlichen Verhandlung zunächst erklärt, die Beklagte habe – nachdem sich der Kläger 14 Tage lang nicht auf das Schreiben vom 9. April 2010 hin gemeldet habe – am 23. April 2010 die Verrechnung vorgenommen. Sie sei vom Einverständnis des Zeugen G. ausgegangen, weil er mehrmals in anderen Angelegenheiten bei ihr gewesen sei und der Verrechnung niemals widersprochen habe. Dieses bloße Schweigen genügt jedoch gerade nicht zur Begründung einer Verrechnungsvereinbarung. Soweit die Zeugin S. im weiteren Verlauf der Verhandlung erklärt hat, der Zeuge G. habe die Frage, ob die Verrechnung in Ordnung gehe, positiv bestätigt, handelt es sich um gesteigertes Vorbringen, das weder mit ihren Angaben zu Beginn der Befragung noch mit dem Akteninhalt in Einklang zu bringen ist.
- 28 (3) Die im Berufungsverfahren vorgelegte Bestätigung vom 19. Dezember 2013 (Eingangsdatum bei der Beklagten 17.2.2014, Gerichtsakte VGH Bl. 36), die der Zeuge G. nahezu vier Jahre nach dem streitgegenständlichen Geschehen unterzeichnet hat, führt zu keiner anderen Beurteilung. Darin hat der Zeuge B. erklärt, dass er mit der Verrechnung im April 2010 einverstanden gewesen sei und auch eine Verrechnungsmitteilung erhalten habe. In der mündlichen Verhandlung hat der Zeuge B. hierzu mitgeteilt, die Erklärung sei insoweit unzutreffend, als er schon bei ihrer Unterzeichnung nicht konkret gewusst habe, ob er sich mit einer solchen Verrechnung im Jahr 2010 einverstanden erklärt habe. Er habe die Vereinbarung unterschrieben, weil er zu dieser Zeit mit der Beklagten wegen der Gewährung einer Stundung hinsichtlich eines größeren Steuerbetrags in Kontakt gewesen sei. Unabhängig von der konkreten Unterzeichnungssituation ist das Schreiben nicht geeignet, das frühere Zustandekommen einer Verrechnungsvereinbarung mit hinreichender Sicherheit zu belegen. Dies ergibt sich letztlich aus der Zeugenaussage der Zeugin S. selbst, wonach

sie die von ihr aufgesetzte Bestätigung vom Zeugen G. habe unterschreiben lassen, um für das laufende Gerichtsverfahren etwas Schriftliches in der Hand zu haben. Dies belegt, dass für die Beklagte nach ihrem Verständnis ersichtlich die Notwendigkeit bestand, in Ermangelung eines anderen Nachweises oder Hilfsmittels – etwa in Form eines Aktenvermerks – nachträglich einen Beleg für die von ihr vorgetragene Verrechnungsabrede zu kreieren.

- 29 (4) In Würdigung der Gesamtumstände des Falles verbleiben für den erkennenden Senat am Zustandekommen einer Verrechnungsvereinbarung erhebliche Zweifel, die sich zu Lasten der Beklagten auswirken. Diese trifft die materielle Beweislast für das Vorliegen einer derartigen Vereinbarung, auf die sie sich als Erlöschensgrund für den Gewerbesteuererstattungsanspruch des Klägers beruft. Dies gilt nicht zuletzt mit Blick auf die Tragweite und (finanzielle) Bedeutung einer derartigen Verrechnungsvereinbarung, die angesichts ihrer wirtschaftlichen Größenordnung und des zugrundeliegenden Dreiecksverhältnisses mit Insolvenz- und Drittschuldnerin für alle Beteiligten keine alltägliche Situation darstellt. In dieser Situation hätte es für die Beklagte – wenn sie schon nicht den nachweissicheren Weg einer klaren schriftlichen Vereinbarung wählt – zumindest nahegelegen, einen entsprechenden Aktenvermerk zu fertigen und diesen den Beteiligten zur Kenntnis zu geben. Da nach alledem nicht vom Erlöschen des Erstattungsanspruchs ausgegangen werden kann, kommt es auf die erstinstanzlich diskutierten Fragen einer insolvenzrechtlichen Anfechtung nach §§ 129 ff. InsO nicht mehr an.
- 30 2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 154 Abs. 2 VwGO. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus § 167 VwGO i.V.m. §§ 708 ff. der Zivilprozessordnung (ZPO).
- 31 3. Die Revision ist nicht zuzulassen, weil keine der Voraussetzungen des § 132 Abs. 2 VwGO vorliegt.

Rechtsmittelbelehrung

- 32 Nach § 133 VwGO kann die Nichtzulassung der Revision durch Beschwerde zum Bundesverwaltungsgericht in Leipzig angefochten werden. Die Beschwerde ist beim Bayerischen Verwaltungsgerichtshof (in München Hausanschrift: Ludwigstraße 23, 80539 München; Postfachanschrift: Postfach 34 01 48, 80098 München; in Ansbach: Montgelasplatz 1, 91522 Ansbach) innerhalb eines Monats nach Zustellung dieser Entscheidung einzulegen und innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung dieser

Entscheidung zu begründen. Die Beschwerde muss die angefochtene Entscheidung bezeichnen. In der Beschwerdebegründung muss die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache dargelegt oder die Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts, des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes oder des Bundesverfassungsgerichts, von der die Entscheidung des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofs abweicht, oder der Verfahrensmangel bezeichnet werden.

33 Vor dem Bundesverwaltungsgericht müssen sich die Beteiligten, außer in Prozesskostenhilfverfahren, durch Prozessbevollmächtigte vertreten lassen. Dies gilt auch für Prozesshandlungen, durch die ein Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht eingeleitet wird. Als Prozessbevollmächtigte zugelassen sind neben Rechtsanwälten und Rechtslehrern an den in § 67 Abs. 2 Satz 1 VwGO genannten Hochschulen mit Befähigung zum Richteramt nur die in § 67 Abs. 4 Satz 4 VwGO und in §§ 3, 5 RDGEG bezeichneten Personen. Für die in § 67 Abs. 4 Satz 5 VwGO genannten Angelegenheiten (u.a. Verfahren mit Bezügen zu Dienst- und Arbeitsverhältnissen) sind auch die dort bezeichneten Organisationen und juristischen Personen als Bevollmächtigte zugelassen. Sie müssen in Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht durch Personen mit der Befähigung zum Richteramt handeln.

34 Dr. Zöllner Dr. Peitek Dr. Schübel-Pfister

35 **Beschluss:**

36 Der Streitwert für das Berufungsverfahren wird auf 40.193,10 Euro festgesetzt (§§ 47 Abs. 1, 52 Abs. 3 GKG).

37 Dr. Zöllner Dr. Peitek Dr. Schübel-Pfister