Urteil vom 20. März 2013, XI R 11/12

Haftung des Abtretungsempfängers für Umsatzsteuer bei Abtretung von Forderungen durch Globalzession

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 2, UStG § 13 Abs 1, UStG § 13c, EWGRL 388/77 Art 21 Abs 1 Buchst a, EWGRL 388/77 Art 21 Abs 3, EGRL 112/2006 Art 193, EGRL 112/2006 Art 205, InsO § 21 Abs 1 S 1, InsO § 21 Abs 2, InsO § 38, InsO § 55 Abs 1 Nr 1, InsO § 55 Abs 4, InsO § 171 Abs 2 S 3, EGInsO Art 103e, AO § 191, BGB § 398, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, UStG VZ 2009

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 31. Juli 2011, Az: 9 K 1168/11

Leitsätze

1. Die Haftung des Abtretungsempfängers nach § 13c UStG umfasst alle Formen der Abtretung --auch die Globalzession-- von Forderungen des Abtretenden aus Umsätzen .

2. Hat ein vorläufiger Insolvenzverwalter aufgrund richterlicher Ermächtigung eine zur Sicherheit abgetretene Forderung eingezogen und den Erlös an den Abtretungsempfänger weitergeleitet, haftet der Abtretungsempfänger nach § 13c UStG für die im vereinnahmten und an ihn weitergeleiteten Forderungsbetrag enthaltene Umsatzsteuer .

3. Die Haftung nach § 13c UStG kann nicht durch eine zivilrechtliche Vereinbarung ausgeschlossen werden, nach der es sich bei dem weitergeleiteten Betrag um einen Nettobetrag ohne Umsatzsteuer handeln soll .

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ... gemäß § 191 der Abgabenordnung (AO) i.V.m. § 13c des Umsatzsteuergesetzes (UStG) als Abtretungsempfängerin für Umsatzsteuerschulden ihres Kreditnehmers haftet.

2 Mit Globalsicherungsvertrag vom 29. Oktober 2004 trat die ...-GmbH (GmbH) als Sicherungsgeberin der Klägerin als Sicherungsnehmerin alle gegenwärtigen und zukünftigen Ansprüche aus dem Geschäftsverkehr, insbesondere aus Lieferungen und Leistungen aller Drittschuldner, ab. Die GmbH wurde ermächtigt, die Forderungen im eigenen Namen einzuziehen. Zudem übertrug die GmbH der Klägerin zur Sicherheit ihre Waren, die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, die unfertigen und fertigen Erzeugnisse und Maschinen.

3 Am 4. Februar 2009 kündigte die Klägerin der GmbH die gesamte Geschäftsverbindung fristlos, forderte sie zur Zahlung von insgesamt ... € zuzüglich Zinsen und Kosten auf und widerrief hinsichtlich der abgetretenen Forderungen die Einziehungsermächtigung der GmbH.

4 Nachdem die GmbH am 12. März 2009 einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens gestellt hatte, ordnete das Amtsgericht X (AG) am 13. März 2009 die vorläufige Insolvenzverwaltung durch Rechtsanwalt B (B) an. Laut Beschluss waren Verfügungen der GmbH nur noch mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters wirksam (§ 21 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 der Insolvenzordnung --InsO--). Ein allgemeines Verfügungsverbot gemäß § 21 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 InsO erließ das AG nicht. In dem Beschluss hieß es:
"Verfügungen der Schuldnerin über Gegenstände ihres Vermögens sind nur noch mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters wirksam (§ 21 Abs. 2 Nr. 2 InsO).
Den Schuldnern der Schuldnerin (Drittschuldnern) wird verboten, an die Schuldnerin zu zahlen. Der vorläufige Insolvenzverwalter wird ermächtigt, Bankguthaben und sonstige Forderungen der Schuldnerin einzuziehen sowie eingehende Gelder entgegenzunehmen. Die Drittschuldner werden aufgefordert, nur noch unter Beachtung dieser Anordnung zu leisten (§ 23 Abs. 1 Satz 3 InsO).
Maßnahmen der Zwangsvollstreckung einschließlich der Vollziehung eines Arrests oder einer einstweiligen

Verfügung gegen die Schuldnerin werden untersagt, soweit nicht unbewegliche Gegenstände betroffen sind; bereits begonnene Maßnahmen werden einstweilen eingestellt (§ 21 Abs. 2 Nr. 3 InsO)."

5 Der vorläufige Insolvenzverwalter B zog bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens am 1. Mai 2009 Forderungen in Höhe von mindestens 102.548,27 € einschließlich 16.373,26 € Umsatzsteuer ein, die vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstanden waren.

6 Am 27. April 2009 schloss der vorläufige Insolvenzverwalter mit der Klägerin eine "Vereinbarung". Zuvor war eine umfassende Bewertung der der Globalzession unterliegenden Forderungen und eine Bewertung der zur Sicherheit abgetretenen Gegenstände erfolgt. Laut einer Inventurliste vom 27. März 2009 hatte das Warenlager einen Wert von 87.451,73 € und der Maschinenpark einen Wert von 60.000 €. Die Vertragsparteien waren sich "einig, dass die Absonderungsrechte am gesamten Aus- und Absonderungsgut mit 250.000 € Netto zu bewerten sind". Die Zahlung zur Abgeltung dieser Absonderungsrechte sollte unverzüglich nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens erfolgen.

7 Am 25. Mai 2009 und am 8. Juni 2009 überwies B in zwei Teilbeträgen jeweils 125.000 € an die Klägerin zur Abgeltung der Absonderungsrechte.

8 Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung bei der GmbH erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) am 21. Mai 2010 einen Haftungsbescheid gemäß § 191 AO i.V.m. § 13c UStG gegen die Klägerin. Das FA war der Auffassung, dass die Klägerin gemäß § 13c UStG als Abtretungsempfängerin für die Umsatzsteuerschulden hafte, soweit sie diese vereinnahmt habe. Den Haftungsbetrag ermittelte das FA nach teilweise erfolgreichem Einspruch der Klägerin in der Einspruchsentscheidung vom 1. März 2011 wie folgt:

Vereinnahmter Betrag aus der Vereinbarung mit dem vorläufigen Insolvenzverwalter	250.000,00 €
abzüglich Anteil für Warenbestand	87.451,73 €
abzüglich Anteil für Maschinenpark	60.000,00 €
Anteil abgetretene Forderungen	102.548,27 €
daraus 19 % = **Haftungsbetrag**	**16.373,26 €.**

9 Die Klage blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte aus, die Klägerin hafte gemäß § 191 AO i.V.m. § 13c UStG in Höhe von 16.373,26 € für die Umsatzsteuer der GmbH. Sie habe einen Betrag von 250.000 € vom vorläufigen Insolvenzverwalter erhalten, wovon 102.548,27 € aus den zur Sicherheit abgetretenen Forderungen für erbrachte steuerpflichtige Umsätze vor der Insolvenz stammten. Mit Überweisung des Betrags habe die Klägerin eine Umsatzsteuer in Höhe von 16.373,26 € vereinnahmt.

10 Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 2168 veröffentlicht.

11 Die Klägerin stützt ihre Revision auf die Verletzung materiellen Rechts. Sie rügt, für die Haftungsinanspruchnahme gäbe es keine Rechtsgrundlage.

12 Sie habe keine Umsatzsteuer vereinnahmt. Die vom vorläufigen Insolvenzverwalter eingezogenen Beträge seien auf einem Insolvenzanderkonto vereinnahmt worden. Eine Zurechnung der Einnahme durch einen Dritten (den vorläufigen Insolvenzverwalter) zu ihren Lasten komme nicht in Betracht. Der anteilig in dem Vergleichsbetrag enthaltene Forderungsbetrag (Teilerlös aus der Einziehung der Forderungen durch den Insolvenzverwalter) in Höhe von 102.548,27 € sei ein Nettobetrag. Der Umsatzsteuerbetrag sei lediglich dem Insolvenzanderkonto zugeflossen und vom Insolvenzverwalter einbehalten worden.

13 Aus der Tatsache, dass im vorläufigen Insolvenzverfahren Altforderungen eingezogen wurden, folge im Umkehrschluss aus dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 9. Dezember 2010 V R 22/10 (BFHE 232, 301, BStBl II 2011, 996), dass der Umsatzsteuertatbestand regelmäßig bereits bei Verfahrenseröffnung vollständig verwirklicht sei, mit der Folge, dass das FA den Steueranspruch lediglich als einfache Insolvenzforderung nach Maßgabe des § 174 InsO im Verfahren geltend machen könne. Dies gelte jedenfalls, sofern dem vorläufigen Insolvenzverwalter nicht die besondere Ermächtigung zum Forderungseinzug erteilt sei.

14 Folge man der Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. Abschn. 182b Abs. 7 der Umsatzsteuer-Richtlinien), gebe man § 13c UStG einen vom Wortlaut losgelösten und mit keiner Auslegungsregel zu vereinbarenden Regelungsgehalt.

15 Ihre vermeintliche Verfügungsmacht über den vom vorläufigen Verwalter eingezogenen Bruttobetrag einschließlich Umsatzsteuer ergebe sich auch nicht aus der schriftlichen Vereinbarung vom 27. April 2009.

16 Eine Zurechnung der Vereinnahmung durch den vorläufigen Insolvenzverwalter komme auch nicht auf der Grundlage einer angeblich von ihr "erteilten Vertretungsmacht" zur Einziehung der Forderungen in Betracht. Die Ausführungen des FG zu einer vermeintlichen Bevollmächtigung des B durch sie seien nicht vertretbar. Der vorläufige Insolvenzverwalter sei nicht ihr Empfangsvertreter gewesen. Er habe die Einziehung im Rahmen der ihm durch das Insolvenzgericht im Beschluss vom 13. März 2009 besonders eingeräumten Einziehungsermächtigung --kraft eigener Verfügungsmacht aus eigenem und nicht aus fremdem Recht-- vorgenommen.

17 Eine haftungsbegründende Vereinnahmung i.S. des § 13c UStG bei der Globalzession von Forderungen setze voraus, dass die Abtretung gegenüber dem Schuldner offengelegt werde und der Zessionar die Forderung selbst einziehe. Beides sei hier nicht der Fall.

18 Bei der Globalzession gelte gerade nicht, dass der vorläufige Verwalter die Erlöse aus der Einziehung zur Sicherheit abgetretener Forderungen nicht mehr im Rahmen der Betriebsfortführung zur Deckung notwendiger Kosten verwenden dürfe. Sie stünden dem Zessionar gerade nicht als Zugriffsobjekt zur Verfügung.

19 Zur Vermeidung einer dem Urteil des Bundesgerichtshofs (BGH) vom 21. Januar 2010 IX ZR 65/09 (BGHZ 184, 101, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2010, 2585) widersprechenden Entscheidung sei die Klarstellung geboten, dass bei der Globalzession der Zessionar den Tatbestand des § 13c UStG nicht "in eigener Person" erfülle, wenn im Falle der Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters in Verbindung mit einer Anordnung des Insolvenzgerichts gemäß § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 InsO ohne Offenlegung der Zession nicht der Sicherungsnehmer, sondern bereits der Insolvenzverwalter den Forderungsbetrag auf einem eigenen Insolvenzanderkonto vereinnahme.

20 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG sowie den Haftungsbescheid des FA vom 21. Mai 2010 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 1. März 2011 aufzuheben.

21 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

22 Es tritt dem Vorbringen der Klägerin entgegen.

Entscheidungsgründe

II.

23 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die Klägerin in Höhe von 16.373,26 € gemäß § 191 AO i.V.m. § 13c UStG für die Umsatzsteuer der GmbH haftet.

24 1. Wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet (Haftungsschuldner) --wie der Abtretungsempfänger einer Forderung unter den Voraussetzungen des § 13c UStG--, kann nach § 191 Abs. 1 Satz 1 AO durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden.

25 Soweit der leistende Unternehmer den Anspruch auf die Gegenleistung für einen steuerpflichtigen Umsatz i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG an einen anderen Unternehmer abgetreten und die festgesetzte Steuer, bei deren Berechnung dieser Umsatz berücksichtigt worden ist, bei Fälligkeit nicht oder nicht vollständig entrichtet hat, haftet der Abtretungsempfänger nach Maßgabe des § 13c Abs. 2 UStG für die in der Forderung enthaltene Umsatzsteuer, soweit sie im vereinnahmten Betrag enthalten ist (§ 13c Abs. 1 Satz 1 UStG). Ist die Vollziehung der Steuerfestsetzung in Bezug auf die in der abgetretenen Forderung enthaltene Umsatzsteuer gegenüber dem leistenden Unternehmer ausgesetzt, gilt die Steuer insoweit als nicht fällig (§ 13c Abs. 1 Satz 2 UStG). Soweit der Abtretungsempfänger die Forderung an einen Dritten abgetreten hat, gilt sie in voller Höhe als vereinnahmt (§ 13c Abs. 1 Satz 3 UStG).

26 Gemäß § 13c Abs. 2 Satz 1 UStG ist der Abtretungsempfänger ab dem Zeitpunkt in Anspruch zu nehmen, in dem die festgesetzte Steuer fällig wird, frühestens ab dem Zeitpunkt der Vereinnahmung der abgetretenen Forderung. Bei der Inanspruchnahme nach § 13c Abs. 2 Satz 1 UStG besteht abweichend von § 191 AO kein Ermessen (§ 13c Abs. 2 Satz 2 UStG). Die Haftung ist der Höhe nach begrenzt auf die im Zeitpunkt der Fälligkeit nicht entrichtete Steuer (§ 13c Abs. 2 Satz 3 UStG). Soweit der Abtretungsempfänger auf die nach § 13c Abs. 1 Satz 1 UStG festgesetzte Steuer Zahlungen i.S. des § 48 AO geleistet hat, haftet er nicht (§ 13c Abs. 2 Satz 4 UStG).

27 a) In der Gesetzesbegründung (BTDrucks 15/1562, 46) wird zu der mit Wirkung ab 1. Januar 2004 durch das Zweite Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2003) eingeführten Vorschrift ausgeführt:
"§ 13c UStG begründet unter bestimmten Voraussetzungen einen Haftungstatbestand für die Fälle, in denen ein Unternehmer eine Kundenforderung abtritt und der Abtretungsempfänger die Forderung einzieht oder an einen Dritten überträgt. Mit der Festsetzung der Haftungsschuld wird ein Gesamtschuldverhältnis im Sinne des § 44 AO begründet.
Die Regelung dient der Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen, die dadurch entstehen, dass der abtretende Unternehmer häufig finanziell nicht mehr in der Lage ist, die von ihm geschuldete Umsatzsteuer zu entrichten, weil der Abtretungsempfänger die Forderung eingezogen hat. Der Abtretungsempfänger war bisher nicht verpflichtet, diese Umsatzsteuer, die zivilrechtlich Bestandteil der abgetretenen Forderung ist, an das Finanzamt abzuführen. Die Neuregelung entspricht auch einer Empfehlung des Bundesrechnungshofes."

28 Weiter wird ausgeführt: "Der Abtretungsempfänger muss die abgetretene Forderung ganz oder teilweise vereinnahmt haben. Hat er sie teilweise vereinnahmt, erstreckt sich die Haftung nur auf die Umsatzsteuer, die im tatsächlich vereinnahmten Betrag enthalten ist. Hat er sie ganz oder teilweise an einen Dritten übertragen, gilt dieses Rechtsgeschäft insoweit als Vereinnahmung, d. h. der Abtretungsempfänger kann für die im Gesamtbetrag der weiterübertragenen Forderung enthaltene Umsatzsteuer in Haftung genommen werden. Dies gilt unabhängig davon, welche Gegenleistung der ursprüngliche Abtretungsempfänger für die Übertragung der Forderung erhalten hat.
Der Abtretungsempfänger wird nachrangig als Haftungsschuldner in Anspruch genommen, weil erst feststehen muss, dass der leistende Unternehmer die festgesetzte Steuer im Zeitpunkt der Fälligkeit nicht oder nicht vollständig entrichtet hat. (...)"

29 b) Die Neuregelung beruht --wie in der Gesetzesbegründung (BTDrucks 15/1562, 46) zum Ausdruck kommt-- auf einem Bericht des Bundesrechnungshofs vom 3. September 2003 über "Steuerausfälle bei der Umsatzsteuer durch Steuerbetrug und Steuervermeidung – Vorschläge an den Gesetzgeber -" (BRDrucks 637/03). Auszugsweise heißt es in dem Bericht (BRDrucks 637/03, 8; vgl. auch 38 bis 41):
"Die Globalzession ist im Kreditgeschäft ein weit verbreitetes Instrument, um Kreditforderungen abzusichern. Weil die Verpflichtung, Umsatzsteuer abzuführen, bei einer Globalzession nicht auf den neuen Forderungsinhaber übergeht, kommt es nach Schätzungen des Bundesrechnungshofes zu jährlichen Umsatzsteuerausfällen im dreistelligen Millionenbereich.

Bei einer Globalzession tritt der Kreditnehmer (Zedent) seine gegenwärtigen und zukünftigen Forderungen gegenüber Kunden zur Sicherung eines Kredits an den Kreditgläubiger (Zessionar) ab. Kommt es zum Sicherungsfall und der Zessionar zieht die Forderungen ein, so ist er nach derzeitiger Rechtslage nicht verpflichtet, die in den eingezogenen Bruttoforderungen enthaltenen Umsatzsteuerbeträge abzuführen. Der Zedent allein bleibt weiterhin verpflichtet, die in den vom Zessionar vereinnahmten Forderungen enthaltenen Umsatzsteuerbeträge beim Finanzamt anzumelden und abzuführen. Es kommt dann zu Umsatzsteuerausfällen, wenn Unternehmen nach Einziehung der abgetretenen Forderungen durch den Zessionar insolvent werden."

30 c) § 13c UStG beruht --wie aus der Gesetzesbegründung (BTDrucks 15/1562, 46) hervorgeht-- auf Art. 21 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern --Richtlinie 77/388/EWG-- (nun Art. 205 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL--).

31 Art. 205 MwStSystRL sieht vor: "In den in den Artikeln 193 bis 200 sowie 202, 203 und 204 genannten Fällen können die Mitgliedstaaten bestimmen, dass eine andere Person als der Steuerschuldner die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat." Nach dem einschlägigen Art. 193 MwStSystRL (vorher Art. 21 Abs. 1

Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG) ist Steuerschuldner "der Steuerpflichtige, der Gegenstände steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt (...)".

32 2. Das FG hat im Ergebnis zutreffend entschieden, dass die Klägerin als Abtretungsempfängerin die ihr von der GmbH abgetretenen Forderungen über 102.548,27 € einschließlich der darin enthaltenen Umsatzsteuer in Höhe von 16.373,26 € vereinnahmt hat. Dies geschah durch die aufgrund der Vereinbarung vom 27. April 2009 erfolgte Überweisung des Betrags von 250.000 € durch den vorläufigen Insolvenzverwalter an die Klägerin.

33 a) Die Klägerin war Abtretungsempfängerin i.S. des § 13c UStG. Der Haftungstatbestand des § 13c UStG umfasst auch eine Abtretung von Forderungen aus Umsätzen durch eine Globalzession.

34 aa) Abtretung ist nach der Legaldefinition in § 398 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) der Vertrag, durch den eine Forderung von dem Gläubiger auf einen anderen übertragen wird. Bei einer Vorausabtretung künftiger oder aufschiebend bedingter Forderungen ist zwischen der Verbindlichkeit des Verfügungsgeschäfts einerseits und dem Wirksamwerden des mit ihm bezweckten späteren Rechtsübergangs andererseits zu unterscheiden. Die im Abtretungsvertrag enthaltene rechtsgeschäftliche Verfügung ist mit Vertragsabschluss beendet (vgl. z.B. BGH-Urteil vom 19. September 1983 II ZR 12/83, BGHZ 88, 205, NJW 1984, 492; BFH-Urteil vom 3. Juni 2009 XI R 57/07, BFHE 226, 183, BStBl II 2010, 520, unter II.1.). Der Abtretungsvertrag über eine zukünftige Forderung enthält alle Merkmale, aus denen der Übertragungstatbestand besteht; die Entstehung der abgetretenen Forderung gehört nicht zum Tatbestand des § 398 BGB (vgl. BGH-Urteil vom 29. November 2007 IX ZR 30/07, BGHZ 174, 297, NJW 2008, 430, m.w.N.; BFH-Urteil in BFHE 226, 183, BStBl II 2010, 520, unter II.1.).

35 bb) Aus dem weiten Gesetzeswortlaut des § 13c UStG, der hinsichtlich der Abtretung keine Einschränkungen enthält, und der dargestellten Entstehungsgeschichte der Vorschrift folgt, dass die Regelung auch eine Globalzession --im Streitfall vom 29. Oktober 2004-- umfasst (vgl. ebenso Blesinger in Offerhaus/Söhn/Lange, § 13c UStG Rz 14; Bunjes/Leonard, UStG, 11. Aufl., § 13c Rz 17; de Weerth, Zeitschrift für das gesamte Insolvenzrecht --ZInsO-- 2004, 191; FG München, Beschluss vom 27. April 2010 14 V 921/10, juris; Abschn. 13c.1. Abs. 3 Satz 3 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses --UStAE--).

36 b) Die Klägerin hat die ihr von der GmbH abgetretenen Forderungen in Höhe von 102.548,27 € einschließlich der darin enthaltenen Umsatzsteuer in Höhe von 16.373,26 € i.S. von § 13c UStG vereinnahmt.

37 aa) Eine "Vereinnahmung" einer abgetretenen Forderung durch den Abtretungsempfänger i.S. von § 13c UStG liegt --außer in den Fällen einer (Weiter-)Abtretung der Forderung an einen Dritten (§ 13c Abs. 1 Satz 3 UStG)-- unter den Voraussetzungen vor, wie sie allgemein im Rahmen der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (Ist-Besteuerung) gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG oder § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG gelten (vgl. Leipold in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 13c Rz 38).

38 Danach liegt eine Vereinnahmung i.S. von § 13c UStG vor, soweit der Abtretungsempfänger eine Zahlung aus der abgetretenen Forderung erhalten hat (vgl. Blesinger in Offerhaus/Söhn/ Lange, § 13c UStG Rz 45).

39 bb) Eine Vereinnahmung der abgetretenen Forderungen durch die Klägerin scheitert im Streitfall --entgegen ihrer Ansicht-- nicht schon daran, dass der Betrag von 102.548,27 € für die der Globalzession unterliegenden Forderungen nicht unmittelbar an sie geleistet wurde, sondern dass die Forderungen durch den vorläufigen Insolvenzverwalter eingezogen wurden.

40 Zwar nennt die Gesetzesbegründung (BTDrucks 15/1562, 46) als Haftungstatbestand u.a. die Fälle, in denen "der Abtretungsempfänger die Forderung einzieht". Mit der Einziehung der Forderung durch den Abtretungsempfänger selbst wird in der Gesetzesbegründung aber nur der Regelfall angesprochen. Der Gesetzeswortlaut ist weiter gefasst. Nach § 13c Abs. 1 Satz 1 UStG haftet der Abtretungsempfänger "für die in der Forderung enthaltene Umsatzsteuer, soweit sie im vereinnahmten Betrag enthalten ist". Diese Formulierung setzt nicht voraus, dass der Abtretungsempfänger selbst die Forderung einzieht.

41 Danach liegt nach dem Wortlaut des § 13c Abs. 1 Satz 1 UStG eine Vereinnahmung durch den Abtretungsempfänger auch dann vor, wenn ein vorläufiger Insolvenzverwalter den abgetretenen Forderungsbetrag einzieht und an den Abtretungsempfänger weiterleitet (im Ergebnis ebenso de Weerth, ZInsO 2004, 190 f.).

42 cc) Eine Vereinnahmung durch die Klägerin liegt im Streitfall entgegen der Ansicht des FG nicht (bereits) deshalb vor, weil der vorläufige Insolvenzverwalter die Forderungen "in Vertretung" der Klägerin eingezogen habe - wobei

offenbleiben könne, ob sich die Vertretungsmacht aus dem Beschluss des AG vom 13. März 2009 oder aus einer nachträglichen Genehmigung der Klägerin durch die Vereinbarung vom 27. April 2009 ergebe.

43 Entscheidend ist im Streitfall vielmehr, dass der vorläufige Insolvenzverwalter die der Klägerin von der GmbH abgetretenen Forderungen in Höhe von 102.548,27 € eingezogen und diesen Betrag mit der darin enthaltenen Umsatzsteuer in Höhe von 16.373,26 € durch die Überweisung von 250.000 € zur Abgeltung der Absonderungsrechte der Klägerin weitergeleitet hat. Dadurch konnte die Klägerin über den eingezogenen Forderungsbetrag einschließlich Umsatzsteuer verfügen.

44 Die Weiterleitung des Betrags von 102.548,27 € an die Klägerin entsprach im Übrigen --ohne dass es darauf für die Anwendung des § 13c UStG ankommt-- der Rechtslage. Denn der vorläufige Insolvenzverwalter hatte aufgrund richterlicher Ermächtigung die der Klägerin zur Sicherheit abgetretenen Forderungen vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens eingezogen, so dass ihr ein Anspruch auf Herausgabe der Erlöse zustand (vgl. BGH-Urteil in BGHZ 184, 101, NJW 2010, 2585, Leitsatz und Rz 30 ff.).

45 c) Ohne Erfolg wendet die Klägerin ein, dass der anteilig in dem Vergleichsbetrag enthaltene und an sie weitergeleitete Forderungsbetrag in Höhe von 102.548,27 € ein reiner Nettobetrag sei.

46 Die Umsatzsteuer ist zivilrechtlich --wovon auch die Gesetzesbegründung zu § 13c UStG (BTDrucks 15/1562, 46) ausgeht-- ein unselbständiger Teil des abgetretenen Forderungsbetrags. Jeder Teil der abgetretenen Forderung und des vereinnahmten Betrags enthält i.S. des § 13c UStG einen durch die Höhe des Steuersatzes bestimmten Umsatzsteueranteil (vgl. BGH-Urteil vom 17. Januar 2007 VIII ZR 171/06, BGHZ 170, 311, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2007, 505, unter II.2.; Bunjes/Leonard, a.a.O., § 13c Rz 20; Leipold in Sölch/Ringleb, a.a.O., § 13c Rz 35; ebenso Abschn. 13c.1. Abs. 7 UStAE; Hahne, Betriebs-Berater --BB-- 2003, 2720, 2722; Haunhorst, Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht --UVR-- 2004, 377, 378; a.A. Siebert, Der Umsatz-Steuer-Berater 2004, 279, 284).

47 Es ist daher nicht zulässig, die Abtretung einer Forderung auf einen Nettobetrag der Forderung zu beschränken (vgl. Bunjes/ Leonard, a.a.O., § 13c Rz 20; Hahne, BB 2003, 2720, 2722; Haunhorst, UVR 2004, 377, 378; de Weerth, ZInsO 2004, 190, 192).

48 Ebenso war es dem vorläufigen Insolvenzverwalter und der Klägerin nicht möglich --wie das FG zu Recht darlegt-- eine zivilrechtliche Vereinbarung zu treffen, nach der es sich bei der Zahlung zur Abgeltung der Absonderungsrechte um einen Nettobetrag ohne Umsatzsteuer handeln sollte. Die Haftung gemäß § 13c UStG erstreckt sich daher auf den Teil des vereinnahmten Forderungsbetrags (16.373,26 €), der auf die geschuldete Umsatzsteuer entfällt (vgl. auch Stadie in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 13c Rz 6).

49 Im Übrigen bestand keine Berechtigung des vorläufigen Insolvenzverwalters, vor Weiterleitung des Forderungsbetrags die Umsatzsteuer abzuziehen. Es handelte sich bei der fraglichen Umsatzsteuer nicht um eine Masseverbindlichkeit, sondern um eine Insolvenzforderung (§ 38 InsO), da der den Umsatzsteueranspruch begründende Tatbestand vollständig vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens verwirklicht und damit abgeschlossen war (vgl. dazu BFH-Urteile vom 30. April 2009 V R 1/06, BFHE 226, 130, BStBl II 2010, 138, und in BFHE 232, 301, BStBl II 2011, 996).

50 d) Es kommt --entgegen der Auffassung der Klägerin-- im Streitfall nicht darauf an, ob es sich um eine so genannte "stille Zession" handelt.

51 Hat der Abtretungsempfänger den Forderungsbetrag vereinnahmt, ist es unerheblich, ob die Abtretung offengelegt worden ist (im Ergebnis ebenso Blesinger in Offerhaus/Söhn/Lange, § 13c UStG Rz 14; Stadie in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 13c Rz 48; Bunjes/Leonard, a.a.O., § 13c Rz 34; Leipold in Sölch/Ringleb, a.a.O., § 13c UStG Rz 38; a.A. Hahne, UR 2006, 433, 435 f.). Dies folgt aus dem weiten Gesetzeswortlaut, der hinsichtlich der Abtretung keine Einschränkungen enthält, und dem dargelegten Sinn und Zweck des § 13c UStG.

52 Entgegen der Auffassung der Klägerin lässt sich dem BGH-Urteil in BGHZ 184, 101, NJW 2010, 2585 nicht entnehmen, eine haftungsbegründende Vereinnahmung i.S. des § 13c UStG setze voraus, dass die Abtretung gegenüber dem Schuldner offen zu legen sei und der Zessionar die Forderung selbst einziehe. Die von der Klägerin dafür in Bezug genommenen Ausführungen des BGH unter Rz 28 seines Urteils betreffen (lediglich) die --hier nicht relevante-- Frage, wie ein vorläufiger Insolvenzverwalter die von ihm eingezogenen Beträge verwahren muss.

53 e) Eine abweichende rechtliche Beurteilung folgt nicht aus dem BFH-Urteil in BFHE 232, 301, BStBl II 2011, 996. Denn der dort der Entscheidung zugrundeliegende Sachverhalt ist mit dem vorliegenden nicht vergleichbar (gl. A.

Büchter-Hole, EFG 2012, 2171, 2172).

54 Nach dem Urteil des BFH in BFHE 232, 301, BStBl II 2011, 996 begründet die Entgeltvereinnahmung durch den Insolvenzverwalter nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens für eine vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausgeführte Leistung nicht nur bei der Ist-, sondern auch bei der Sollbesteuerung eine Masseverbindlichkeit i.S. von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO. Im Streitfall wurde hingegen das Entgelt durch den "schwachen" vorläufigen Insolvenzverwalter vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens vereinnahmt.

55 Dem BFH-Urteil in BFHE 232, 301, BStBl II 2011, 996 kommt auch nicht die von Wagner/Köhler, BB 2011, 1510 angenommene Bedeutung bei, dass im Fall der Entgeltsvereinnahmung durch den vorläufigen Insolvenzverwalter die Umsatzsteuer eine Masseverbindlichkeit darstelle, wenn er zum Forderungseinzug ermächtigt werde, und die bei abgetretenen Forderungen durch die Vereinnahmung endgültig ausgelöste Umsatzsteuer stets von dem an den Zessionar auszukehrenden Erlös nach § 171 Abs. 2 Satz 3 InsO abzuziehen sei.

56 f) Der mit Wirkung zum 1. Januar 2011 in Kraft getretene § 55 Abs. 4 InsO, wonach Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners aus dem Steuerschuldverhältnis, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters begründet worden sind, nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeit gelten, ist im Streitfall nicht anwendbar. Denn der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens ist am 12. März 2009 und damit vor dem 1. Januar 2011 (Art. 103e des Einführungsgesetzes zur Insolvenzordnung) gestellt worden.

57 3. Auch die übrigen Voraussetzungen für die Haftung gemäß § 13c UStG sind --wie das FG zu Recht ausführt-- gegeben.

58 Den abgetretenen Forderungen liegen --wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist-- steuerpflichtige Umsätze i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG zugrunde. Sowohl die GmbH als auch die Klägerin sind Unternehmer i.S. des § 2 UStG. Die GmbH hat als leistender Unternehmer die festgesetzte Steuer, bei deren Berechnung diese Umsätze berücksichtigt worden sind, bei Fälligkeit nicht entrichtet. Dies ergibt sich aus dem Haftungsbescheid sowie der Einspruchsentscheidung und ist ebenfalls nicht streitig.

59 4. Ohne Erfolg wendet die Klägerin ein, dass die auf § 13c UStG gestützte Haftungsinanspruchnahme gegen das Rechtsstaatsgebot verstoße.

60 a) Das Rechtsstaatsgebot verlangt nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, dass die Verwaltung Steuerpflichtige nur aufgrund solcher Gesetze belasten darf, die nach Inhalt, Gegenstand, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt und begrenzt sind, so dass die Eingriffe messbar und in gewissem Umfang für den Einzelnen voraussehbar und berechenbar werden (vgl. Beschluss vom 14. August 1996 2 BvR 2088/93, NJW 1996, 3146, m.w.N.; BFH-Urteil in BFHE 226, 183, BStBl II 2010, 520, unter II.2.a).

61 Auch nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) müssen Rechtsakte der Gemeinschaft eindeutig sein, und ihre Anwendung muss für die Betroffenen vorhersehbar sein (vgl. Urteil vom 16. September 2008 C-288/07 --Isle of Wight Council--, Slg. 2008, I-7203, UR 2008, 816, Rz 47, m.w.N.). Dieses Gebot der Rechtssicherheit gilt in besonderem Maße, wenn es sich um eine Regelung handelt, die sich finanziell belastend auswirken kann, denn die Betroffenen müssen in der Lage sein, den Umfang der ihnen damit auferlegten Verpflichtungen genau zu erkennen (vgl. EuGH-Urteil --Isle of Wight Council-- in Slg. 2008, I-7203, UR 2008, 816, Rz 47, m.w.N.). Der Grundsatz der Rechtssicherheit, der Teil der Gemeinschaftsrechtsordnung ist, muss sowohl von den Gemeinschaftsorganen als auch von den Mitgliedstaaten bei der Ausübung der Befugnisse, die ihnen die Gemeinschaftsrichtlinien einräumen, beachtet werden (vgl. EuGH-Urteil --Isle of Wight Council-- in Slg. 2008, I-7203, UR 2008, 816, Rz 48, m.w.N.; BFH-Urteil in BFHE 226, 183, BStBl II 2010, 520, unter II.2.a).

62 b) Die gesetzliche Regelung des § 13c UStG genügt den dargestellten rechtsstaatlichen Anforderungen. § 13c UStG ist nach Inhalt, Gegenstand, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt und begrenzt, so dass die Eingriffe messbar und in gewissem Umfang für den Einzelnen voraussehbar und berechenbar werden. Es lässt sich anhand des Gesetzeswortlauts hinreichend erkennen, dass in Fällen der vorliegenden Art eine Haftung nach § 13c UStG eintritt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de