Urteil vom 21. November 2013, V R 21/12

Bankenhaftung im Insolvenzfall

BFH V. Senat

EGRL 112/2006 Art 205, UStG § 13c, AO § 251 Abs 2 S 1, AO § 251 Abs 3, InsO § 87, InsO § 178, InsO § 179, InsO § 185, AO § 191 Abs 1, EWGRL 388/77 Art 21 Abs 3, InsO § 129, InsO § 44, AO § 44, BGB § 426 Abs 2, BGB § 426 Abs 1 S 1, InsO § 174, InsO § 143, UStG VZ 2010

vorgehend FG Düsseldorf, 05. Juni 2012, Az: 5 K 2914/11 H (U)

Leitsätze

1. Die von § 13c UStG vorausgesetzte Steuerfestsetzung kann sich aus einem Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid ergeben. Dieser erledigt sich durch den Umsatzsteuerjahresbescheid, so dass sich die Höhe der festgesetzten und bei Fälligkeit nicht entrichteten Steuer nach dem Jahresbescheid bestimmt.

2. Können Steuerbescheide aufgrund der Insolvenzeröffnung über das Vermögen des Zedenten nach § 251 Abs. 2 Satz 1 AO i.V.m. § 87 InsO nicht mehr ergehen, erledigt sich der Vorauszahlungsbescheid durch die Eintragung in die Insolvenztabelle (§ 178 Abs. 3 InsO) oder im Fall des Bestreitens durch den gemäß § 185 InsO i.V.m. § 251 Abs. 3 AO zu erlassenden Feststellungsbescheid.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine Sparkasse, vergab im Zusammenhang mit einem Kontokorrentverhältnis ein Darlehen an eine GmbH. Die GmbH musste ihren Geschäftsbetrieb aufgeben und veräußerte Anfang 2010 ihren Fuhrpark zu einem Kaufpreis von 980.000 € zzgl. 186.200 € Umsatzsteuer.

2 Die GmbH hatte aufgrund einer mit der Klägerin am 11. Februar 2010 abgeschlossenen Abtretungsvereinbarung den Anspruch auf den Kaufpreis aus dem Verkauf der Fahrzeuge in voller Höhe (1.166.200 €) an die Klägerin zur Rückführung des Kontokorrentkredites abgetreten. Entsprechend der Abtretungsvereinbarung wurde der Bruttokaufpreis aus der Veräußerung der Fahrzeuge am 3. April 2010 dem bei der Klägerin geführten Kontokorrentkonto der GmbH gutgeschrieben und vollständig mit Kredit- und Zinsforderungen verrechnet.

3 Die GmbH meldete die Umsatzsteuer aus der Fahrzeugveräußerung in ihrer am 12. April 2010 eingereichten Umsatzsteuervoranmeldung I/2010 an, ohne aber die nach der Voranmeldung geschuldete Umsatzsteuer in Höhe von 182.051,37 € zu entrichten. Auf Antrag vom 30. April 2010 wurde am 8. Februar 2011 über das Vermögen der GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet. Der Insolvenzverwalter erklärte mit Schreiben vom 8. März 2011 die Anfechtung der Abtretungsvereinbarung gemäß § 131 der Insolvenzordnung (InsO).

4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) nahm die Klägerin mit Haftungsbescheid vom 8. Juni 2011 nach § 13c des Umsatzsteuergesetzes in der für das Streitjahr gültigen Fassung (UStG) für die von der GmbH geschuldete Umsatzsteuer I/2010 aus der Fahrzeuglieferung in Höhe von 182.051,37 € als Haftungsschuldner in Anspruch. Die Klägerin legte gegen den Haftungsbescheid Einspruch ein.

5 Am 29. Juni 2011 schlossen die Klägerin und der Insolvenzverwalter einen Vergleich, mit dem die Klägerin den insolvenzrechtlichen Anfechtungsanspruch im Zusammenhang mit der Abtretungsvereinbarung vom 11. Februar 2010 anerkannte. Die Klägerin verpflichtete sich zur Zahlung von 300.000 € in die Insolvenzmasse und zum Verzicht auf die Anmeldung weiterer Ansprüche zur Insolvenztabelle. Im Gegenzug verzichtete der Insolvenzverwalter auf die Geltendmachung weitergehender Ansprüche. Der Insolvenzverwalter stellte die Klägerin

im Innenverhältnis von sämtlichen Ansprüchen der Finanzverwaltung aus dem Haftungsbescheid frei. Die Zahlung zur Insolvenzmasse erfolgte am 12. Juli 2011.

6 Die Klägerin erhob am 22. August 2011 Klage zum Finanzgericht (FG). Während des finanzgerichtlichen Verfahrens wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 18. April 2012 den Einspruch als unbegründet zurück.

7 Das FG gab mit seinem in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2012, 2169 veröffentlichten Urteil der Klage teilweise statt. Der Rechtmäßigkeit des gemäß § 13c UStG i.V.m. § 191 der Abgabenordnung (AO) erlassenen Haftungsbescheides stehe nicht entgegen, dass die Forderungsabtretung vom Insolvenzverwalter des Zedenten gemäß § 129 InsO angefochten worden sei. Trotz Anfechtung habe die Klägerin den an sie abgetretenen Forderungsbetrag vereinnahmt. Soweit der infolge der Abtretung vereinnahmte Betrag aber von der Klägerin an den Insolvenzverwalter zurückerstattet worden sei, sei aus Gründen der Verhältnismäßigkeit von einer Haftung gemäß § 13c UStG abzusehen. Im Umfang der Rückzahlung zur Insolvenzmasse sei der Haftungsbescheid daher zu Unrecht ergangen.

8 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der Revision, mit der sie Verletzung materiellen Rechts geltend macht. Die Anfechtung durch den Insolvenzverwalter sei wirksam. Der Vergleich habe der Vermeidung einer wirtschaftlich unsinnigen Hin- und Herzahlung gedient. Sie habe sich bereit erklärt, zur Abgeltung aller Ansprüche an die Insolvenzmasse 300.000 € zu zahlen. Zugleich habe sie auf die Anmeldung von Forderungen zur Insolvenztabelle und damit auf eine erhebliche Quote verzichtet. Sie stehe wirtschaftlich damit so, als ob sie den Abtretungsbetrag vollständig an den Insolvenzverwalter zurückgezahlt, diesen Betrag vollständig zur Insolvenztabelle angemeldet hätte und quotal befriedigt worden wäre. Einen Zufluss habe sie nicht aufgrund der Abtretung, sondern wegen des ihr originär zustehenden Anspruchs auf Darlehensrückzahlung erzielt, der nach der Anfechtung der Abtretung gemäß § 144 Abs. 1 InsO wieder aufgelebt sei. Eine wirtschaftliche Betrachtung führe dazu, dass sie dem Anfechtungsanspruch vollständig nachgekommen sei und unter Verzicht auf ihren Anspruch aus § 144 Abs. 1 InsO auf Anmeldung ihrer Forderung zur Insolvenztabelle 300.000 € an die Insolvenzmasse ausgekehrt habe. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise könne der Zessionar nicht über einen vom Zedenten stammenden Geldbetrag in Höhe der abgetretenen Forderung verfügen, sondern habe vorab eine Quotenausschüttung vom Insolvenzverwalter erhalten. Es laufe dem Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung zuwider, diesen Umstand nicht zu berücksichtigen, da es sich bei der fraglichen Umsatzsteuer um eine Insolvenzforderung gehandelt habe, die ohne Haftung nach § 13c UStG nur quotal zu befriedigen gewesen sei. Der von ihr als Quotenausschüttung einbehaltene Betrag habe keine Umsatzsteuer enthalten, da es sich um eine Zahlung auf ihre Insolvenzforderung aus Darlehensgewährung gehandelt habe. Das FA werde im Zuge der Quotenausschüttung auf die seinerzeit zur Insolvenztabelle angemeldete Forderung von 182.051,37 € eine entsprechende Quotenzahlung erhalten. Der Haftungsbescheid entspreche nicht dem Normzweck von § 13c UStG. Die Verhältnismäßigkeit müsse gewahrt werden. Zu ihren, der Klägerin, Lasten bestehe eine unzulässige Garantiehaftung, die eine Vorlage an den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) erforderlich mache. Zudem habe sie keinen Vergleich über einen Anfechtungsanspruch, sondern einen Vergleich über die sich hieraus ergebenden Rechtsfolgen geschlossen. Der Vergleich habe als Erfüllungssurrogat einen Verzicht auf eine Tabellenanmeldung enthalten.

9 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG und die Einspruchsentscheidung vom 18. April 2012 aufzuheben und die Haftung für die Umsatzsteuer 2010 unter Abänderung des Haftungsbescheides vom 8. Juni 2011 auf 0 € herabzusetzen.

10 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

11 Aufgrund des Vergleichs habe die Klägerin einen höheren Betrag behalten, als sie bei einer vollen Rückzahlung mit voller Forderungsanmeldung zur Insolvenztabelle und unter Berücksichtigung der Insolvenzquote erhalten hätte. Es liege kein abgekürzter Zahlungsweg vor. Die Belastung des vereinnahmten Forderungsanspruchs mit einem Rückgewähranspruch zugunsten der Insolvenzmasse führe nicht dazu, dass es an einer Forderungsvereinnahmung nach § 13c UStG fehle, da die Insolvenzanfechtung nicht zur Nichtigkeit des angefochtenen Rechtsgeschäfts geführt habe. Im Interesse einer praktikablen Gesetzesanwendung sei auf den Erhalt des Betrags abzustellen. § 13c UStG sei im Insolvenzverfahren nicht restriktiv auszulegen. Die Finanzverwaltung werde durch diese Vorschrift im Insolvenzverfahren nicht privilegiert, wie sich bereits daraus ergebe, dass § 13c UStG tatbestandlich nicht erfüllt sei, wenn die Inanspruchnahme nach dieser Vorschrift zu einem Zeitpunkt erfolge, zu dem die insolvenzrechtliche Anfechtung erklärt und der Forderungsbetrag an die Masse zurückgewährt worden sei, da es dann an einer Vereinnahmung fehle. Für den Fall, dass die Inanspruchnahme nach § 13c UStG der insolvenzrechtlichen

Anfechtung vorausgehe, sei der Haftungsbescheid nachträglich anzupassen, wenn der abgetretene Betrag an den Insolvenzverwalter zurückgewährt werde. Aufgrund der Vereinbarung habe die Klägerin einen höheren Betrag aus der Abtretung behalten, als ihr bei einer Tabellenanmeldung zugestanden hätte.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision der Klägerin ist aus anderen als den geltend gemachten Gründen begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zwar hat das FG zutreffend entschieden, dass die Klage auch aufgrund einer während des FG-Verfahrens ergangenen Einspruchsentscheidung zulässig ist (vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. März 2001 III R 1/99, BFHE 194, 331, BStBl II 2001, 432, unter II.1.). Das Urteil des FG ist aber gleichwohl aufzuheben, da es die Haftung nach § 13c UStG auf der Grundlage des Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheides I/2010 bejaht, ohne zu prüfen, ob sich dieser Bescheid durch den Erlass eines Umsatzsteuerjahresbescheides, durch eine dem gleichzustellende Eintragung des Umsatzsteueranspruchs 2010 in die Insolvenztabelle oder durch den Erlass eines Feststellungsbescheides hierzu erledigt hat.

13 1. § 13c Abs. 1 Satz 1 UStG ordnet eine Haftung des Zessionars für eine Steuerschuld des Zedenten an.

14 a) § 13c Abs. 1 Satz 1 UStG hat folgenden Wortlaut: "Soweit der leistende Unternehmer den Anspruch auf die Gegenleistung für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 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 Absatzes 2 für die in der Forderung enthaltene Umsatzsteuer, soweit sie im vereinnahmten Betrag enthalten ist."

15 b) Grundlage für § 13c UStG ist im Unionsrecht Art. 205 der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG (MwStSystRL). Diese Bestimmung ist an die Stelle von Art. 21 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) getreten. Nach Art. 205 MwStSystRL können die Mitgliedstaaten in den in den Art. 193 bis 200 MwStSystRL sowie in den in den Art. 202 bis 204 MwStSystRL genannten Fällen bestimmen, dass eine andere Person als der Steuerschuldner die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat. Die Mitgliedstaaten dürfen danach eine gesamtschuldnerische Haftung auch im Anwendungsbereich des Art. 193 MwStSystRL und damit für den Regelfall anordnen, dass der Steuerpflichtige (Unternehmer) Steuerschuldner für eine steuerpflichtige Leistung ist. Wie der EuGH mit Urteil vom 11. Mai 2006 C-384/04 Federation of Technological Industries (Slg. 2006, I-4191 Rdnr. 29) zu Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG entschieden hat, muss der Mitgliedstaat, der die Ermächtigung zur Schaffung einer gesamtschuldnerischen Haftung ausüben will, die allgemeinen Rechtsgrundsätze des Unionsrechts und dabei insbesondere die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit beachten (EuGH-Urteil Federation of Technological Industries in Slg. 2006, I-4191 Rdnr. 29).

16 c) Nach dem Urteil des XI. Senats des BFH vom 20. März 2013 XI R 11/12 (BFHE 241, 89, BFH/NV 2013, 1361) verstößt die Haftung nach § 13c UStG weder gegen höherrangiges Recht noch gegen allgemeine Rechtsgrundsätze; die Vorschrift entspricht dem Unionsrecht und ist nach diesem Urteil auch im Fall der stillen Zession anzuwenden. Dem schließt sich der erkennende Senat an. Eine von der Klägerin befürwortete Vorlage an den EuGH ist nicht erforderlich. Zwar kommt § 13c UStG somit der Charakter einer "Garantiehaftung" für die Durchsetzbarkeit fremder Steuerschulden zu, wie die Klägerin zutreffend geltend macht. Diese beschränkt sich aber auf den vom Zessionar im vereinnahmten Abtretungsbetrag enthaltenen Umsatzsteueranteil und ist insoweit im Hinblick auf das mit der Haftung verfolgte Gesetzesziel, der "Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen" (BTDrucks 15/1562, S. 46), nicht zu beanstanden.

17 d) Auch unter Berücksichtigung des mit § 13c UStG verfolgten Normzwecks besteht die Haftung nur insoweit, als "Umsatzsteuer ... im vereinnahmten Betrag enthalten ist". Bleibt die Vereinnahmung daher nicht bestehen, sondern erfolgt eine Rückzahlung wie im Streitfall aufgrund des zwischen der Klägerin und dem Insolvenzverwalter geschlossenen Vergleichs, scheidet eine Haftung aus. Das FG hat daher insoweit im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die Vereinnahmung durch die Klägerin im Umfang der Rückzahlung in die Insolvenzmasse entfallen ist. Eine

Haftung der Klägerin kommt daher nur insoweit in Betracht, als Umsatzsteuer in dem der Klägerin verbliebenen Betrag enthalten ist.

18 2. Die für die Haftung nach § 13c UStG erforderliche Steuerfestsetzung kann sich aus einem Vorauszahlungsbescheid ergeben. Der spätere Erlass eines Jahresbescheides sowie im Insolvenzfall die Eintragung in die Insolvenztabelle oder der Erlass eines Feststellungsbescheides erledigen aber den Vorauszahlungsbescheid und treten für die Berechnung der Haftungsschuld an dessen Stelle.

19 a) Die festgesetzte Steuer i.S. von § 13c Abs. 1 Satz 1 UStG kann sich aus einem Vorauszahlungsbescheid (§ 18 Abs. 1 UStG i.V.m. § 168 Satz 1 AO) ergeben. Dieser hat im Verhältnis zur Steuerberechnung für das Kalenderjahr (§ 16 Abs. 1 Satz 2 UStG) und zur Steuerfestsetzung für das Kalenderjahr (§ 18 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 168 Satz 1 AO) nur "vorläufigen Charakter" (BFH-Urteil vom 7. Juli 2011 V R 42/09, BFHE 234, 519, BFH/NV 2011, 1980, unter II.3.a aa). Denn nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist der Umsatzsteuerjahresbescheid vom Zeitpunkt seines Ergehens an alleinige Grundlage für die Verwirklichung des Anspruchs auf die mit Ablauf des Besteuerungszeitraums entstandene Steuer sowie für den Einbehalt der als Vorauszahlung für den Besteuerungszeitraum entrichteten Beträge. Das materielle Ergebnis der in dem Kalenderjahr positiv oder negativ entstandenen Umsatzsteuer wird für die Zukunft ausschließlich durch den Umsatzsteuerjahresbescheid festgelegt. Damit erledigen sich die für den Besteuerungszeitraum ergangenen Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheide i.S. des § 124 Abs. 2 AO auf andere Weise und verlieren ihre Wirksamkeit (BFH-Urteile vom 15. Juni 1999 VII R 3/97, BFHE 189, 14, BStBl II 2000, 46, unter 2.b bb bbb, und vom 25. Juli 2012 VII R 44/10, BFHE 238, 302, BStBl II 2013, 33, unter II.). Infolgedessen kann der Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid nach Ergehen des Jahresbescheides nicht mehr Grundlage für die Haftung nach § 13c UStG sein.

20 b) Können nach § 251 Abs. 2 Satz 1 AO i.V.m. § 87 InsO Steuerbescheide, aus denen sich eine "Zahllast" ergibt, nicht mehr ergehen (BFH-Urteil vom 13. Mai 2009 XI R 63/07, BFHE 225, 278, BStBl II 2010, 11, unter II.2.a aa), erledigt sich der Vorauszahlungsbescheid auch durch die Eintragung in die Insolvenztabelle oder den Erlass eines Feststellungbescheides.

21 aa) Am Erfordernis einer für das Kalenderjahr vorzunehmenden Steuerberechnung ändert sich durch die Insolvenzeröffnung nichts (BFH-Urteil vom 24. November 2011 V R 13/11, BFHE 235, 137, BStBl II 2012, 298, unter II.2.). Das FA hat den sich für das Kalenderjahr ergebenden Steueranspruch nach den allgemeinen Grundsätzen der §§ 16 ff. UStG zu berechnen und ihn, soweit es sich um eine Insolvenzforderung (§ 38 InsO) handelt, gemäß §§ 174 ff. InsO zur Insolvenztabelle anzumelden (BFH-Urteil in BFHE 235, 137, BStBl II 2012, 298, unter II.2.).

22 bb) Kann die Steuerberechnung nach §§ 16 ff. UStG aufgrund der Insolvenzeröffnung nicht mehr durch Erlass eines Umsatzsteuerjahresbescheides erfolgen, verwirklicht sich die Berechnung der Jahressteuer "gleichsam automatisch" und gehen "die Ansprüche auf Vorauszahlung von Umsatzsteuer für die Voranmeldungszeiträume des Kalenderjahres materiell-rechtlich im Anspruch auf die für das Kalenderjahr zu entrichtende Steuer" auf. Im Fall der Aufrechnung mit und gegen Forderungen aus Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheiden desselben Kalenderjahres "erledigt" sich dann die Frage der Wirksamkeit der Aufrechnung und wird "gegenstandslos" (BFH-Urteil in BFHE 238, 302, BStBl II 2013, 33, unter II.).

23 cc) Im Hinblick auf diese Rechtswirkungen erledigt sich --für Zwecke der hier streitigen Haftung nach § 13c UStG-- der Vorauszahlungsbescheid durch die Eintragung des sich für das Kalenderjahr ergebenden Steueranspruchs als Insolvenzforderung in die Insolvenztabelle (§ 178 InsO) oder durch den im Fall des Bestreitens (§ 179 InsO) gemäß § 185 InsO i.V.m. § 251 Abs. 3 AO zu erlassenden Feststellungsbescheid. Dieser Eintragung, die sich gemäß § 174 Abs. 2 InsO auf eine nach "Grund und Betrag" angemeldete Forderung bezieht, ist ebenso wie der im Bestreitensfall vorzunehmenden Feststellung eine Berechnung der Jahressteuerschuld zugrunde zu legen, ohne die der Umfang des nicht getilgten Steueranspruchs nicht berechnet werden kann. Damit ist gewährleistet, dass eine niedrigere Umsatzsteuerjahresschuld als im Vorauszahlungsbescheid festgesetzt auch dann für die Haftung nach § 13c UStG zu beachten ist, wenn aufgrund der Insolvenzeröffnung kein Jahresbescheid mehr ergehen kann.

24 c) Für die Berücksichtigung von Tabelleneintragung und Feststellungsbescheid als erledigende Ereignisse spricht auch das Gesamtschuldverhältnis, das nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) zwischen Steuerschuldner und Haftenden besteht.

25 aa) Nach dem BGH-Urteil vom 17. Januar 2007 VIII ZR 171/06 (BGHZ 170, 311, unter II.6.) begründet die Festsetzung der Haftungsschuld nach § 13c UStG ein Gesamtschuldverhältnis zwischen Zessionar und Zedent, da diese dann gemäß § 44 Abs. 1 Satz 1 AO nebeneinander dieselbe Leistung aus dem Steuerschuldverhältnis schulden

(Zedent) oder für sie haften (Zessionar). Begleicht der Zessionar die Umsatzsteuerschuld des Zedenten, kann er von diesem nach § 426 Abs. 2 Satz 1, Abs. 1 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs vollen Ausgleich verlangen, da der Zedent als Steuerschuldner im Verhältnis zum Zessionar als bloßem Haftungsschuldner die Steuer alleine zu tragen hat.

26 bb) Insolvenzrechtlich steht die Gesamtschuld einer Tabellenanmeldung des gesamten Steueranspruchs nach §§ 174 ff. InsO durch das FA nicht entgegen, soweit der Steueranspruch trotz Haftung einer anderen Person nicht getilgt ist (vgl. allgemein z.B. Bitter, in Münchener Kommentar zur Insolvenzordnung, 3. Aufl. 2013, § 43 Rz 35, § 44, Rz 1 und Rz 23, und Knof, in Uhlenbruck, Insolvenzordnung, 13. Aufl. 2010, § 43 Rz 23: "Grundsatz der Doppelberücksichtigung"). Der volle Steueranspruch, der somit zur Insolvenztabelle angemeldet werden kann, beläuft sich im Streitfall auf 182.051,37 €, wenn der Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid I/2010 mangels anderweitiger Erledigung weiter Bestand hat.

27 Das FA kann aber aus der Tabellenanmeldung eine Befriedigung nur bis zu dem Betrag erlangen, der unter Berücksichtigung der Haftung der Klägerin nach § 13c UStG noch nicht getilgt ist. Da die Klägerin unter Berücksichtigung der Rückzahlung in die Masse (s. oben II.1.d) nur 866.200 € vereinnahmt hat, beträgt die hierin enthaltene Umsatzsteuer 138.300,84 €. Danach ergäbe sich für das FA ein nicht getilgter Steueranspruch von lediglich 43.750,53 €.

28 Sollte die Insolvenzquote auf die Forderungsanmeldung von 182.051,37 € zur Tabelle 24 % übersteigen, wäre ein sich hieraus ergebender Übererlös aber nicht an das FA auszuzahlen (vgl. allgemein z.B. Bitter, a.a.O., § 43 Rz 36, und Knof, a.a.O., § 43 Rz 24). Vielmehr kann dann die Klägerin im Umfang ihres Regressanspruchs als Gesamtschuldnerin (s. oben II.2.c aa) ohne Neuanmeldung in die Position des FA eintreten und den nicht an das FA auszuschüttenden Restbetrag der sog. Dividende für sich beanspruchen (vgl. allgemein z.B. Bitter, a.a.O, § 43 Rz 37 und § 44 Rz 21, sowie Knof, a.a.O., § 43 Rz 9). Im Hinblick hierauf kommt es nicht zu der von der Klägerin befürchteten Überbefriedigung des FA durch Kumulation von Haftungsanspruch und insolvenzrechtlicher Geltendmachung des Steueranspruchs. Die Haftung nach § 13c UStG bewirkt vielmehr --entsprechend dem mit dieser Vorschrift verfolgten Normzweck (s. oben II.1.c)-- einen Übergang des Insolvenzrisikos vom FA auf den Zessionar, der sich aber auf den Umsatzsteueranteil beschränkt, der in dem vom Zessionar vereinnahmten Abtretungsbetrag enthalten ist.

29 cc) Unterlässt es das FA, den Steueranspruch im Insolvenzverfahren geltend zu machen, ist die Klägerin berechtigt, als Gesamtschuldnerin die Forderung, die sie durch eine Befriedigung des FA künftig gegen den Insolvenzschuldner erwerben könnte, im Insolvenzverfahren gemäß § 44 InsO geltend zu machen. Auch eine derartige Anmeldung, der der Insolvenzverwalter widersprechen wird, wenn die Jahressteuer niedriger ist als im Vorauszahlungsbescheid festgesetzt, kann zu einer Herabsetzung des Haftungsanspruchs durch Erlass eines entsprechenden Feststellungsbescheides nach § 185 InsO i.V.m. § 251 Abs. 3 AO führen.

30 d) Der erkennende Senat weicht mit seiner Entscheidung nicht vom Urteil des XI. Senats des BFH in BFHE 241, 89, BFH/NV 2013, 1361 ab, da dieser in dem von ihm entschiedenen Streitfall vom Vorliegen der erforderlichen Steuerfestsetzung ausgegangen ist (BFH-Urteil in BFHE 241, 89, BFH/NV 2013, 1361, unter II.3.).

31 3. Im Streitfall hat das FG --ausgehend von seinem Rechtsstandpunkt-- keine Feststellungen zu der Frage getroffen, ob sich der der Haftung zugrunde liegende Vorauszahlungsbescheid durch einen Umsatzsteuerjahresbescheid, einen Tabelleneintrag oder einen Feststellungsbescheid erledigt hat und ob sich hieraus ein abweichender Umfang der haftungsbegründenden Steuerschuld ergibt. Das Urteil des FG ist daher aufzuheben.

32 4. Die Sache ist nicht spruchreif.

33 a) Im zweiten Rechtsgang ist aufzuklären, ob bis zur Insolvenzeröffnung am 8. Februar 2011 ein Umsatzsteuerjahresbescheid zur Umsatzsteuer 2010 ergangen ist, der zu einer Erledigung des zunächst haftungsbegründenden Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheides I/2010 geführt hat und ob sich aus einem derartigen Jahresbescheid eine Minderung der haftungsbegründenden Steuerschuld ergibt.

34 Darüber hinaus ist festzustellen, ob und mit welchem Inhalt der Anspruch Umsatzsteuer 2010 bis zum maßgeblichen Zeitpunkt des Ergehens der Einspruchsentscheidung am 18. April 2012 in die Insolvenztabelle eingetragen wurde (§ 178 Abs. 3 InsO) oder ob hierzu ein Feststellungsbescheid (§ 185 InsO i.V.m. § 251 Abs. 3 AO) ergangen ist. Nur wenn keines dieser erledigenden Ereignisse vorliegt, richtet sich die Haftungsinanspruchnahme im Streitfall weiter nach dem Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid I/2010. Sollte der Steueranspruch erst nach

Ergehen der Einspruchsentscheidung in die Insolvenztabelle eingetragen oder ein Feststellungsbescheid hierzu erlassen worden sein, wäre dies erst in einem gesonderten Widerrufsverfahren (§ 131 AO) zu prüfen und damit für den Streitfall ohne Bedeutung.

35 b) Für das weitere Verfahren weist der Senat vorsorglich darauf hin, dass die durch den Insolvenzverwalter erklärte Insolvenzanfechtung unerheblich ist. Auch wenn sich die vom Insolvenzverwalter angefochtene Rechtshandlung gemäß §§ 129 ff. InsO als unwirksam erweist, ist die Rechtshandlung gleichwohl nach § 41 Abs. 1 AO der Besteuerung zugrunde zu legen, wenn die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis der Rechtshandlung bestehen lassen. Die Insolvenzanfechtung ist daher steuerrechtlich nur zu berücksichtigen, soweit gemäß § 143 Abs. 1 InsO eine Rückgewähr zur Insolvenzmasse erfolgt. Die bloße Insolvenzanfechtung ohne Rückgängigmachung der Vereinnahmung ist daher für die Haftung nach § 13c UStG unbeachtlich.

36 c) Ohne Erfolg macht die Klägerin schließlich geltend, dass die von ihr mit dem Insolvenzverwalter getroffene Vereinbarung dazu gedient habe, sie so zu stellen, als ob sie den von ihr vereinnahmten Betrag voll zurückgezahlt und im Rahmen der Verteilung (§§ 187 ff. InsO) eine "Quotenausschüttung" erhalten hätte und daher nur eine wirtschaftlich unsinnige Hin- und Rückzahlung vermieden werden sollte. Denn wie das FA in der mündlichen Verhandlung unwidersprochen vorgetragen hat, besteht zumindest die Möglichkeit, wenn nicht sogar eine gewisse Wahrscheinlichkeit dafür, dass die Klägerin aufgrund der mit dem Insolvenzverwalter getroffenen Vereinbarung einen höheren Geldbetrag behalten hat, als er ihr bei einer vollständigen Rückzahlung in die Masse mit Geltendmachung ihres Darlehensanspruchs als Insolvenzforderung zustünde. Im Hinblick auf diese Möglichkeit kommt es auf eine konkrete Vergleichsrechnung, welche Befriedigung die Klägerin bei einer vollen Rückzahlung der Masse, die dann auch zu einem vollständigen Entfallen ihrer Haftung geführt hätte (s. oben II.1.d) und einer Tabellenanmeldung ihres Darlehensanspruchs erhalten hätte, nicht an.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de