Urteil vom 23. Juli 2020, V R 44/19

Haftung bei Forderungsabtretung

ECLI:DE:BFH:2020:U.230720.VR44.19.0

BFH V. Senat

UStG § 13c Abs 2 S 1, InsO § 41 Abs 1, InsO § 178 Abs 3, UStG VZ 2005

vorgehend FG Köln, 12. März 2019, Az: 9 K 2216/15

Leitsätze

Die Eintragung eines Umsatzsteueranspruchs zur Insolvenztabelle (§ 178 Abs. 3 InsO) bewirkt auch unter Berücksichtigung von § 41 Abs. 1 InsO keine Fälligkeit zu Lasten des Zessionars bei der Haftung nach § 13c UStG.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 13.03.2019 - 9 K 2216/15 und der Haftungsbescheid vom 07.01.2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.07.2015 aufgehoben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Gesamtrechtsnachfolgerin der D-AG, die als Kreditinstitut tätig war.

2 Die B-KG (KG), ein Unternehmen, das steuerpflichtige Leistungen erbrachte, hatte am 12.03.2004 zur Sicherung für ihr gewährte Kredite einer Sicherungszession von Zahlungsansprüchen aus ihrer Geschäftstätigkeit zugestimmt. Mehrere Gläubiger der KG schlossen am 19.11.2004 einen Sicherheitenpoolvertrag. An den danach zu poolenden Verwertungserlösen war die D-AG, zu deren Gunsten Grundpfandrechte bestanden, zu 22,28 % beteiligt.

3 Aufgrund eines Insolvenzantrags wurde am 01.09.2005 N zunächst zum vorläufigen Insolvenzverwalter für die KG und mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der KG am 01.11.2005 zum Insolvenzverwalter bestellt.

4 Während des Insolvenzeröffnungsverfahrens schloss der vorläufige Insolvenzverwalter mit den Banken, die den Sicherheitenpoolvertrag abgeschlossen hatten, eine Sicherheitenabgrenzungsvereinbarung mit Fortführungsregelung, nach der es dem vorläufigen Verwalter gestattet wurde, Warenbestände zu veräußern und sich hieraus ergebende Forderungen wie auch Altforderungen einzuziehen. Als Stichtag der Vereinbarung wurde unter Bezugnahme auf Altforderungen der 01.09.2005 genannt. Am 24.08.2006 erteilte der Insolvenzverwalter der Kreissparkasse K hierüber eine Abrechnung, nach der den Banken unter Berücksichtigung von Abzugsbeträgen ein Auszahlungsbetrag aus der bis zur Insolvenzeröffnung erfolgten Einziehung von "Altforderungen zum 01.09.2005" in Höhe von 1.477.886,50 € zustand, den er auch ausbezahlte. Davon stand der D-AG ein Teilbetrag von 329.273,11 € zu, den sie auch erhielt.

5 Mit Bescheid vom 07.01.2008 nahm der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die D-AG als Haftungsschuldnerin nach § 13c des Umsatzsteuergesetzes (UStG) in Anspruch, da die "festgesetzte Umsatzsteuer 2005 in Höhe von 306.717,89 € nicht entrichtet" worden sei. Weitere Ausführungen zu gegenüber der KG ergangenen Steuerfestsetzungen enthielt der Haftungsbescheid nicht. In dem von der D-AG vereinnahmten Betrag

sei eine Umsatzsteuer in Höhe von 45.416,98 € enthalten. Einspruch und Klage zum Finanzgericht (FG) hatten keinen Erfolg.

6 Das FG begründete sein Urteil damit, dass die D-AG Abtretungsempfängerin gewesen sei, was sich entweder aus der Globalzession vom 12.03.2004 oder dem Sicherheitenpoolvertrag vom 19.11.2004 ergebe. Der Forderungseinzug durch den Insolvenzverwalter im Rahmen einer stillen Zession stehe aufgrund der anteiligen Erlösauskehr an die D-AG nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) einer Vereinnahmung durch die D-AG nicht entgegen. Aus einem Umsatzsteuer-Überwachungsbogen ergebe sich, dass für die KG bis zur Insolvenzeröffnung Umsätze vorangemeldet worden seien und infolgedessen Umsatzsteuer festgesetzt worden sei. Der Insolvenzverwalter habe in seiner Abrechnung zwischen dem Einzug von Altforderungen vor Insolvenzeröffnung und danach unterschieden. Der Haftungsbetrag werde nur der Höhe nach gedeckelt. Weiterer Nachweise bedürfe es nicht, da die KG im Wege der Globalzession im Jahr 2004 alle künftigen Forderungen an die D-AG als Mitglied des Bankenpools abgetreten habe. Nach dem Umsatzsteuer-Überwachungsbogen sei einzig die Umsatzsteuer für Oktober 2005 in Höhe von 91.367,83 € offen geblieben, so dass sich der Haftungsbescheid nur darauf beziehen könne.

7 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der Revision. Das FG habe die allgemeinen Grundsätze über die Verteilung der Feststellungslast missachtet. Es hätte festgestellt werden müssen, aus welchen Umsatzgeschäften oder Rechtsbeziehungen die vom Insolvenzverwalter eingezogenen Forderungen mit nachfolgender Weiterleitung an die Klägerin stammten. Da sie nicht Abtretungsempfängerin gewesen sei, habe sie hiervon keine Kenntnis gehabt. Nach dem Akzessorietätsgrundsatz hätte der Haftungsbetrag aufgeschlüsselt werden müssen. Die Forderungsindividualisierung sei weder rechtlich noch technisch unmöglich gewesen. Dies ergebe sich auch aus der Rechtsprechung zur lohnsteuerrechtlichen Haftung.

8 Materiell-rechtlich habe das FG verkannt, dass der D-AG keine Forderungen abgetreten worden seien. Das FG habe den Sicherheitenpoolvertrag vom 19.11.2004 fehlerhaft ausgelegt. Empfänger der Globalzession vom 12.03.2004 sei die Kreissparkasse K gewesen. Der Sicherheitenpoolvertrag habe nur auf bereits bestellte Sicherheiten Bezug genommen, ohne zu einer Übertragung dieser Sicherheiten zu führen. Durch diese Vereinbarung sei nur schuldrechtlich der Sicherungszweck umgewidmet worden. Dies habe keine dingliche Wirkung gehabt. Die Kreissparkasse K habe keine Weiterabtretung erklärt.

9 Das FG habe zudem den an den Sicherheitenpool ausgekehrten Auszahlungsbetrag auf Altforderungen zum 01.09.2005 bezogen. Aus derartigen Vereinnahmungen könne sich eine Haftung für den Voranmeldungszeitraum Oktober 2005 nicht ergeben. Eine Haftung der D-AG könne daher nur für den vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil des Jahres 2005 bestehen.

10 Das FG habe zudem die Sachaufklärungspflicht nach § 76 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) in Bezug auf das Vorliegen einer Abtretung durch die KG zugunsten der D-AG verletzt. Nach der Argumentation des FG hätte nur eine Abtretung an den Sicherheitenpool, nicht aber an die D-AG als Poolmitglied vorliegen können. Das FG sei dem Vorbringen, dass eine weitergehende Tilgung der Steuerschuld erfolgt sei, nicht nachgegangen. Durch die Nichtberücksichtigung des klaren Inhalts der Akten, insbesondere der Sicherheitenpoolvereinbarung vom 19.11.2004, habe das FG auch § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO verletzt. Aus diesem Vertrag ergebe sich keine Abtretung an die D-AG. Gleiches gelte für die fehlende Kongruenz zwischen der Vereinnahmung der abgetretenen Forderung und dem Entstehen des Steueranspruchs.

11 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG und den Haftungsbescheid vom 07.01.2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.07.2015 aufzuheben.

12 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

13 Mit der Globalabtretung habe die KG die Inhaberschaft an allen Forderungen übertragen. Der Vortrag einer fehlenden Abtretung an die D-AG in einem Umfang von 22,28 % sei nicht nachvollziehbar. Dies ergebe sich auch aus der Sicherheitenabgrenzungsvereinbarung. Alle damals Beteiligten seien von einer rechtswirksamen Forderungsübertragung auf alle Poolbeteiligten ausgegangen. Eine Zahlung an die D-AG ohne Rechtsgrundlage sei völlig unverständlich.

14 Der Forderungseinzug durch den Insolvenzverwalter stehe der Haftung nicht entgegen. Auf eine Aufschlüsselung des Haftungsbetrages komme es beim Vorliegen einer Steuerfestsetzung nicht an.

Entscheidungsgründe

II.

15 Die Revision der Klägerin ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und der Klage stattzugeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Das FG hat eine Haftung der Klägerin unter Verstoß gegen § 13c Abs. 2 Satz 1 UStG bejaht.

16 1. 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 gemäß § 13c Abs. 1 Satz 1 UStG nach Maßgabe des Absatzes 2 für die in der Forderung enthaltene Umsatzsteuer, soweit sie im vereinnahmten Betrag enthalten ist. Nach § 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.

17 2. Die Haftung nach § 13c Abs. 2 Satz 1 UStG setzt eine Umsatzsteuer voraus, die aufgrund ihrer Festsetzung fällig ist.

18 a) Die fälligkeitsbegründende Steuerfestsetzung als Haftungsvoraussetzung ergibt sich im Regelfall aus einer Steueranmeldung (§ 168 Satz 1 der Abgabenordnung --AO--), die für den Vorauszahlungszeitraum (§ 18 Abs. 1 UStG) oder für das Kalenderjahr (§ 18 Abs. 3 UStG) abzugeben ist und dabei fälligkeitsbegründend wirkt (s. § 18 Abs. 1 Satz 4 und Abs. 4 Satz 1 UStG).

19 b) Wie der erkennende Senat bereits ausdrücklich entschieden hat, kann sich die von § 13c UStG vorausgesetzte Steuerfestsetzung auch aus einem Umsatzsteuervorauszahlungsbescheid ergeben, wobei sich die Höhe der festgesetzten und bei Fälligkeit nicht entrichteten Steuer aber auch dann letztlich nach dem Jahressteuerbescheid bestimmt. Kann ein Jahressteuerbescheid aufgrund einer Insolvenzeröffnung über das Vermögen des Unternehmers gemäß § 251 Abs. 2 Satz 1 AO i.V.m. § 87 der Insolvenzordnung (InsO) nicht mehr ergehen, erledigt sich der Umsatzsteuervorauszahlungsbescheid erst durch die Eintragung der nicht getilgten Jahressteuer in die Insolvenztabelle (§ 178 Abs. 3 InsO) oder im Falle des Bestreitens durch den gemäß § 185 InsO i.V.m. § 251 Abs. 3 AO zu erlassenden Feststellungsbescheid (vgl. Senatsurteil vom 21.11.2013 - V R 21/12, BFHE 244, 70, BStBl II 2016, 74, Leitsätze 1 und 2).

20 c) Danach reicht für die Inanspruchnahme des Zessionars als Haftenden nach § 13c Abs. 2 Satz 1 UStG aus, dass sich die festgesetzte fällige Steuer zunächst aus einem Umsatzsteuervorauszahlungsbescheid ergibt, der nach der Insolvenzeröffnung aufgrund einer späteren Eintragung der nicht getilgten Jahressteuer in die Insolvenztabelle (§ 178 Abs. 3 InsO) erledigt und hierdurch modifiziert wird.

21 3. Im Streitfall fehlt es an einer festgesetzten fälligen Steuerschuld als Haftungsvoraussetzung.

22 a) Der angefochtene Haftungsbescheid ist zur Umsatzsteuer 2005 ergangen. Aufgrund des bereits am 01.11.2005 eröffneten Insolvenzverfahrens über das Vermögen der KG gibt es keine zuvor ergangene Jahressteuerfestsetzung zur Umsatzsteuer 2005.

23 b) Im Gegensatz zur Fallgestaltung des Senatsurteils in BFHE 244, 70, BStBl II 2016, 74 hat das FA den Haftungsbescheid vom 07.01.2008 nicht auf eine fällige Steuer gestützt, die sich aus einem vor Insolvenzeröffnung für das Kalenderjahr 2005 vorliegenden und im Haftungsbescheid genannten Vorauszahlungsbescheid ergibt. Eine Bezugnahme auf eine bestimmte Steuerfestsetzung mit fällig gestellter Steuer ist auch nicht der Einspruchsentscheidung vom 28.07.2015 zu entnehmen.

24 Zudem ist auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen davon auszugehen, dass "einzig die Umsatzsteuer für Oktober 2005 in Höhe von 91.367,83 € offen geblieben ist (also von der KG nicht gezahlt worden ist)" und dass sich "der Haftungsbetrag, der laut dem angefochtenen Haftungsbescheid ausdrücklich die Umsatzsteuer 2005 erfasst, nur auf diesen Betrag beziehen" kann (FG-Urteil S. 10). Für die Umsatzsteuer für Oktober 2005 konnte aber nach den Verhältnissen des Streitfalls im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung am 01.11.2005 auch noch keine Steuerfestsetzung nach § 168 Satz 1 AO vorliegen. Im Hinblick auf diese Besonderheit des Streitfalls hat der erkennende Senat in der Streitsache auch nicht zu entscheiden, ob der angefochtene Haftungsbescheid in der Weise auszulegen sein könnte, dass er sich auf eine andere als fällig festgesetzte Vorauszahlungsschuld des Jahres 2005 beziehen könnte.

25 c) Ab dem Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung kommt eine fälligkeitsbegründende Steuerfestsetzung nicht in Betracht. Denn der hier streitige und als Insolvenzforderung entstandene Steueranspruch kann im eröffneten Verfahren gemäß § 251 Abs. 2 Satz 1 AO nicht durch Steuerbescheid festgesetzt werden (BFH-Urteil vom 13.05.2009 - XI R 63/07, BFHE 225, 278, BStBl II 2010, 11).

26 d) Im Übrigen bewirkt die Eintragung des Umsatzsteueranspruchs für das Kalenderjahr zur Insolvenztabelle (§ 178 Abs. 3 InsO) auch unter Berücksichtigung von § 41 Abs. 1 InsO keine Fälligkeit zu Lasten des Zessionars bei der Haftung nach § 13c UStG.

27 aa) Im Gegensatz zur Fallgestaltung des Senatsurteils in BFHE 244, 70, BStBl II 2016, 74 kann im Streitfall die Möglichkeit eines Tabelleneintrags (§ 178 Abs. 3 InsO) zu einer Jahresumsatzsteuer (hier: 2005) außer Betracht bleiben. Zwar kann ein derartiger Tabelleneintrag eine zuvor durch Vorauszahlungsbescheid fällig festgesetzte Umsatzsteuer erledigen und modifizieren (s. oben unter II.2.b). Fehlt es aber wie im Streitfall an einem Vorauszahlungsbescheid als Haftungsgrundlage, vermag der bloße Tabelleneintrag auch unter Berücksichtigung von § 41 Abs. 1 InsO, wonach nicht fällige Forderungen als fällig gelten, die nach § 13c Abs. 2 Satz 1 UStG erforderliche Fälligkeit nicht zu begründen.

28 Denn § 41 Abs. 1 InsO wirkt nur gegenüber dem Insolvenzschuldner und berührt daher nicht die Mithaftung von Gesamtschuldnern und Bürgen, wie der Bundesgerichtshof (BGH) zur Vorgängerregelung in § 65 der Konkursordnung ausdrücklich entschieden hat (BGH-Urteil vom 08.02.2000 - XI ZR 313/98, Neue Juristische Wochenschrift 2000, 1408). Hieran hält das Schrifttum auch unter der Geltung von § 41 InsO fest (vgl. z.B. MüKoInsO/Bitter, 4. Aufl., § 41 Rz 32; Uhlenbruck/Knof, Insolvenzordnung, 15. Aufl., § 41 Rz 17, und Henckel in Jaeger, Insolvenzordnung, § 41 Rz 14). Dem schließt sich der erkennende Senat für Zwecke der Haftung nach § 13c UStG ebenso wie Haunhorst in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 13c, Rz 25, in Bezug auf die Haftung des vom Insolvenzschuldner personenverschiedenen Zessionars an.

29 bb) Dabei hat der erkennende Senat nicht zu entscheiden, welche Bedeutung Abschn. 13c.1 Abs. 17 Satz 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (zuvor Abschn. 182b Abs. 17 Satz 2 der Umsatzsteuer-Richtlinien) zukommen könnte. Danach gilt die Umsatzsteuer nach § 41 Abs. 1 InsO insoweit als fällig i.S. des § 13c UStG, als sie durch den Insolvenzverwalter oder durch den Insolvenzschuldner für Zeiträume vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens angemeldet worden ist. Im Hinblick auf die BFH-Rechtsprechung (s. oben unter II.3.c) könnte dem allenfalls Bedeutung für eine im Haftungsbescheid benannte Steueranmeldung für einen Voranmeldungszeitraum vor der Insolvenzeröffnung zukommen, an der es hier jedoch fehlt (s. oben unter II.3.b).

30 4. Danach ist das Urteil des FG aufzuheben und der Klage stattzugeben. Auf die Frage, ob überhaupt eine Abtretung an die Klägerin vorliegt, die das FG entgegen der Aktenlage bejaht hat, und auf die geltend gemachten Verfahrensfehler kommt es nicht an.

31 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de