

# Beschluss vom 26. September 2023, V B 23/22 (AdV)

## Aufrechnung in sogenannten Bauträgerfällen (Aussetzungsverfahren)

ECLI:DE:BFH:2023:BA.260923.VB23.22.0

BFH V. Senat

UStG § 13b, FGO § 69 Abs 2, FGO § 69 Abs 3, FGO § 110 Abs 1, GVG § 17 Abs 2 S 1, ZPO § 322 Abs 2, ZPO § 572 Abs 3, UStG VZ 2013

vorgehend FG Münster, 17. Februar 2022, Az: 5 V 3238/21

## Leitsätze

1. Finanzgerichte entscheiden bei Streitigkeiten über die Rechtmäßigkeit von Abrechnungsbescheiden in sogenannten Bauträgerfällen auch über den Bestand und die Durchsetzbarkeit der --dem Finanzamt von Bauleistenden abgetretenen-- zivilrechtlichen Werklohnforderungen.
2. Mit der Aufhebung eines finanzgerichtlichen Aussetzungsbeschlusses durch den Bundesfinanzhof entfällt die Anordnung der vom Finanzgericht festgesetzten Sicherheitsleistung zumindest dann, wenn der Aussetzungsbeschluss unter der aufschiebenden Bedingung einer Sicherheitsleistung erfolgt ist, so dass sich eine nur gegen die Festsetzung der Sicherheitsleistung gerichtete Beschwerde insoweit als im Ergebnis als begründet erweist.

## Tenor

Auf die Beschwerden der Beteiligten wird der Beschluss des Finanzgerichts Münster vom 17.02.2022 - 5 V 3238/21 aufgehoben.

Die Sache wird zur anderweitigen Entscheidung an das Finanzgericht Münster zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Beschwerdeverfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten um die Rechtmäßigkeit des Abrechnungsbescheids vom 18.11.2021, in dem der Beschwerdeführer, Beschwerdegegner und Antragsgegner (Finanzamt --FA--) die ihm von Werkleistenden abgetretenen Werklohnforderungen mit einem Erstattungsanspruch der Beschwerdegegnerin, Beschwerdeführerin und Antragstellerin (Antragstellerin) aus dem Umsatzsteuerbescheid 2013 vom 06.12.2017 aufgerechnet hat.
- 2 Die Antragstellerin ist eine GmbH, die 2013 (Streitjahr) als Bauträgerin steuerfreie Leistungen erbrachte. Hierfür erteilte sie Aufträge an zahlreiche Bauhandwerker (bauleistende Unternehmer), von denen sie steuerpflichtige Leistungen bezog. Dabei gingen sowohl die Antragstellerin als auch die Bauleistenden vom Übergang der Steuerschuld auf die Antragstellerin nach § 13b des Umsatzsteuergesetzes (UStG) in der im Streitjahr geltenden Fassung (a.F.) aus.
- 3 Im Anschluss an die Veröffentlichung des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 22.08.2013 - V R 37/10 (BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 128) beantragte die Antragstellerin am 07.03.2014 beim FA die Erstattung der von ihr nach diesem Urteil im Streitjahr zu Unrecht auf der Grundlage des § 13b UStG a.F. abgeführten Umsatzsteuer. Nachdem das FA die für die Bauleistenden jeweils zuständigen Finanzämter am 16.04.2015 hierüber informiert hatte und die Bauleistenden --nach dem Vortrag des FA im finanzgerichtlichen Verfahren-- bereits 2015 ihre Werklohnforderungen gegen die Antragstellerin in Höhe der gegen sie festgesetzten Umsatzsteuer an das FA

abgetreten hatten, erließ das FA unter dem 06.12.2017 einen Änderungsbescheid wegen Umsatzsteuer 2013, aus dem sich ein Erstattungsanspruch zugunsten der Antragstellerin in Höhe von ... € ergab.

- 4 Das FA erklärte am 18.12.2017 die Aufrechnung der ihm abgetretenen Werklohnforderungen mit dem Erstattungsbetrag der Antragstellerin aus Umsatzsteuer 2013. Hierüber beantragte die Antragstellerin am 31.12.2020 einen Abrechnungsbescheid, den das FA am 18.11.2021 erteilte und aus dem sich ergab, dass die an das FA abgetretenen Werklohnforderungen der Bauleistenden gegen den Erstattungsanspruch der Antragstellerin aufgerechnet wurden und das Konto der Antragstellerin anschließend "ausgeglichen" war.
- 5 Die Antragstellerin legte Einspruch gegen den Abrechnungsbescheid ein und beantragte Aussetzung der Vollziehung (AdV) mit der Begründung, dass keine Aufrechnungslage vorgelegen habe. Das FA lehnte den AdV-Antrag mit Bescheid vom 22.12.2021 ab.
- 6 Das Finanzgericht (FG) gewährte hingegen mit seinem Beschluss vom 17.02.2022 die beantragte AdV, allerdings gegen Sicherheitsleistung in Höhe des von der Vollziehung ausgesetzten Betrages und ließ die Beschwerde gegen seinen Beschluss zu. Es sei ernstlich zweifelhaft, ob die vom FA erklärte Aufrechnung zum Erlöschen des Umsatzsteuer-Erstattungsanspruchs der Antragstellerin geführt habe. Das FA habe mit einer zivilrechtlichen Gegenforderung aufgerechnet, die wegen Verjährung und eines Zurückbehaltungsrechts nach § 273 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) bestritten sei. In der finanzgerichtlichen Rechtsprechung sei bislang ungeklärt, ob die FG bei Aufrechnungen des FA mit "rechtswegfremden" (zivilrechtlichen) Forderungen über deren Bestand und Durchsetzbarkeit selbst entscheiden könnten oder ob zuvor eine Entscheidung des zuständigen Zivilgerichts eingeholt werden müsse. Problematisch sei insoweit, dass für diese Gegenforderung ein anderer Rechtsweg bestehe. Da eine Entscheidung des FG über das Nichtbestehen der Gegenforderung (Werklohnforderung) nach § 322 Abs. 2 der Zivilprozessordnung (ZPO) der materiellen Rechtskraft fähig sei, bestehe die Gefahr, dass ein an sich nicht zuständiges FG mit Bindungswirkung gegenüber den nach der Rechtswegzuweisung entscheidungsbefugten Zivilgerichten über das Nichtbestehen der zur Aufrechnung gestellten Forderung entscheide (BFH-Beschluss vom 06.08.1985 - VII B 3/85, BFHE 144, 207, BStBl II 1985, 672). Eine Entscheidungsbefugnis der FG in den sogenannten Baurägerfällen sei vom FG Münster bejaht (Urteil vom 17.06.2020 - 15 K 3839/17 AO, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2020, 1288, im Revisionsverfahren bestätigt durch BFH-Urteil vom 24.05.2023 - XI R 45/20, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt), vom Hessischen FG (Beschluss vom 01.03.2016 - 1 V 2262/15, juris) dagegen verneint worden. Bei divergierenden finanzgerichtlichen Entscheidungen und einer fehlenden höchstrichterlichen Rechtsprechung sei AdV zu gewähren.
- 7 Die AdV sei jedoch nur gegen Sicherheitsleistung zu gewähren. Im gegenwärtigen Verfahrensstadium könne keine überwiegende Wahrscheinlichkeit für ein Obsiegen der Antragstellerin festgestellt werden. Die Antragstellerin habe zudem nicht dargelegt, dass ihre wirtschaftlichen Verhältnisse die Leistung einer Sicherheit nicht zuließen oder eine unbillige Härte vorliege.
- 8 Gegen den Beschluss des FG vom 17.02.2022 haben sowohl das FA als auch die Antragstellerin Beschwerde eingelegt. Das FG beschloss hierauf am 04.04.2022, dass den Beschwerden nicht abgeholfen wird und legte die Verfahren dem BFH zur Entscheidung über die Beschwerden vor.
- 9 Das FA hält die Gewährung der AdV für rechtsfehlerhaft und macht geltend, das FG habe in seiner Begründung die von ihm vorgebrachten Argumente nicht hinreichend berücksichtigt. Die Antragstellerin (Baurägerin) könne auch keine schutzwürdigen Interessen geltend machen. Die Möglichkeit zu einem umsatzsteuerrechtlich unbelasteten Leistungsbezug habe zu keinem Zeitpunkt bestanden. Zudem habe die Baurägerin selbst durch ihren Erstattungsantrag die Erhöhung der Umsatzsteuer zulasten der Bauleistenden bewirkt.
- 10 Das FA beantragt sinngemäß, die Beschwerde der Antragstellerin zurückzuweisen sowie den Beschluss des FG aufzuheben und den Antrag der Antragstellerin abzulehnen.
- 11 Die Antragstellerin beantragt sinngemäß, die Beschwerde des FA zurückzuweisen sowie den Beschluss des FG dahingehend abzuändern, dass AdV ohne Sicherheitsleistung gewährt wird.
- 12 Entgegen der Auffassung des FG bestehe bei rechtswegfremden Forderungen eine zumindest teilweise oder beschränkte Prüfungskompetenz. Dafür spreche insbesondere, dass auch bei der Umsatzsteuerfestsetzung gegenüber den Bauleistenden zu prüfen sei, ob eine abtretbare Forderung gegen die Antragstellerin bestehe. Das

Bestehen einer entsprechenden abtretbaren Forderung sei Voraussetzung für die Befugnis des FA, einen Umsatzsteuerbescheid nach § 27 Abs. 19 UStG gegenüber den Bauleistenden zu ändern.

- 13** Im Rahmen der Anordnung einer Sicherheitsleistung sei auch zu berücksichtigen, dass das FA im einstweiligen Rechtsschutzverfahren verpflichtet sei, die Forderungen glaubhaft zu machen. Wenn die Finanzbehörde nicht in der Lage sei, schlüssig zu den einzelnen Forderungen und die dagegen vorgebrachten Einwendungen vorzutragen, sei bereits aus diesem Grund die AdV ohne Sicherheitsleistung geboten.
- 14** Während des Einspruchsverfahrens hat die Antragstellerin zudem mehrere Einwendungen gegen die Zulässigkeit der Aufrechnung geltend gemacht. Hinsichtlich der Einzelheiten verweist der Senat auf den Schriftsatz der Antragstellerin vom XX.XX.2022.
- 15** Das FA gab dem Einspruch in geringem Umfang (... € von ... €) statt und wies ihn im Übrigen als unbegründet zurück. Hinsichtlich der dafür maßgebenden Gründe verweist der Senat auf die Seiten 7 bis 10 der Einspruchsentscheidung vom 21.09.2022. Die dagegen erhobene Klage (5 K XXXX/XX) ruht bis zu einer abschließenden Entscheidung des BFH im Parallelverfahren V B 28/22 (AdV).

## Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Beschwerden des FA und der Antragstellerin gegen den AdV-Beschluss des FG sind jeweils zulässig und begründet. Der Beschluss des FG ist daher aufzuheben und die Sache zur weiteren Entscheidung an das FG zurückzuverweisen. Das FG ist rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Abrechnungsbescheids bereits deshalb vorliegen, weil bislang ungeklärt sei, ob die FG in den sogenannten Bauträgerfällen über den Bestand und die Durchsetzbarkeit der --dem FA von Bauleistenden abgetretenen-- zivilrechtlichen Werklohnforderungen entscheiden dürften.
- 17** 1. Die Beschwerden sind zulässig. Der Zulässigkeit der Beschwerde der Antragstellerin auf AdV ohne Sicherheitsleistung steht insbesondere nicht entgegen, dass die Entscheidung über die Sicherheitsleistung einen nicht selbständig anfechtbaren Teil (unselbständige Nebenbestimmung) der Entscheidung über die AdV darstellt. Wird eine uneingeschränkt beantragte AdV nur gegen Sicherheitsleistung bewilligt, liegt darin eine teilweise Ablehnung durch das FG (vgl. BFH-Beschlüsse vom 28.10.1981 - I B 69/80, BFHE 134, 239, BStBl II 1982, 135; vom 12.05.2000 - VI B 266/98, BFHE 192, 1, BStBl II 2000, 536 und vom 10.10.2002 - VII S 28/01, BFH/NV 2003, 12) und ein entsprechendes Rechtsschutzbegehren richtet sich gegen die gesamte AdV-Entscheidung (BFH-Beschlüsse vom 20.06.1979 - IV B 20/79, BFHE 128, 306, BStBl II 1979, 666, Rz 20 sowie vom 12.05.2000 - VI B 266/98, BFHE 192, 1, BStBl II 2000, 536; Birkenfeld in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 69 FGO Rz 378).
- 18** 2. Die Beschwerde des FA ist begründet. Der Beschluss des FG ist daher aufzuheben.
- 19** a) Nach § 128 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 69 Abs. 3 Satz 1, Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ist die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise auszusetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige Härte zur Folge hätte.
- 20** aa) Ernstliche Zweifel im Sinne von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO liegen bereits dann vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheids neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 30.03.2021 - V B 63/20 (AdV), BFH/NV 2021, 1212 und vom 08.04.2009 - I B 223/08, BFH/NV 2009, 1437). Die Entscheidung hierüber ergeht bei der im AdV-Verfahren gebotenen summarischen Prüfung aufgrund des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag der Beteiligten und der Aktenlage ergibt (vgl. BFH-Beschluss vom 07.09.2011 - I B 157/10, BFHE 235, 215, BStBl II 2012, 590, Rz 12, m.w.N.). Zur Gewährung der AdV ist es nicht erforderlich, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe im Sinne einer Erfolgswahrscheinlichkeit überwiegen (BFH-Beschluss vom 07.09.2011 - I B 157/10, BFHE 235, 215, BStBl II 2012, 590, Rz 12).
- 21** bb) Ernstliche Zweifel können auch dann bestehen, wenn zu einer Rechtsfrage in der Rechtsprechung der FG unterschiedliche Auffassungen vertreten werden, aber nur, wenn und soweit der BFH die jeweilige Rechtsfrage

noch nicht entschieden hat (BFH-Beschlüsse vom 10.05.1968 - III B 55/67, BFHE 92, 472, BStBl II 1968, 610, Leitsatz 2; vom 01.10.2007 - VII B 130/07, BFH/NV 2008, 231, unter II.; vom 29.07.2009 - XI B 24/09, BFHE 226, 449, unter II.1.; vom 21.07.2009 - II B 8/09, BFH/NV 2009, 1845 und vom 19.08.1987 - V B 56/85, BFHE 150, 400, BStBl II 1987, 830; vgl. auch Seer in Tipke/Kruse, § 69 FGO Rz 91, m.w.N.; FG Köln, Beschluss vom 10.04.2013 - 10 V 216/13, EFG 2013, 1389).

- 22** cc) Im Beschwerdeverfahren hat der BFH das Rechtsschutzbegehren auf AdV eigenständig zu prüfen und dabei die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt seiner Beschwerdeentscheidung zugrunde zu legen (BFH-Beschlüsse vom 06.02.2009 - IV B 125/08, BFH/NV 2009, 760 sowie vom 18.08.1987 - VII B 97/87, BFH/NV 1988, 374; Birkenfeld in HHSp, § 69 FGO Rz 984; Bergkemper in HHSp, § 132 FGO Rz 22 sowie Gosch in Gosch, FGO § 69 Rz 176).
- 23** b) Das FG hat rechtsfehlerhaft unbeachtet gelassen, dass es zu der --von ihm als streitig und ungewiss erachteten-- Rechtsfrage zur Entscheidungskompetenz der FG über rechtswegfremde Forderungen bereits eine gefestigte Rechtsprechung des BFH gibt. Diese Rechtsfrage ist daher nicht im Sinne von § 69 Abs. 3 Satz 1, Abs. 2 Satz 2 FGO ernstlich zweifelhaft, sondern geklärt.
- 24** aa) Nach dem BFH-Urteil vom 01.08.2017 - VII R 12/16 (BFHE 259, 207, BStBl II 2018, 737) entscheidet das Gericht des zulässigen Rechtswegs gemäß § 17 Abs. 2 Satz 1 des Gerichtsverfassungsgesetzes (GVG) den Rechtsstreit grundsätzlich unter allen in Betracht kommenden rechtlichen Gesichtspunkten und damit auch über eine zur Aufrechnung gestellte rechtswegfremde Gegenforderung, es sei denn, diese Entscheidung erwächst nach § 322 Abs. 2 ZPO in Rechtskraft. In Abtretungsfällen kann es jedoch grundsätzlich nicht zur Rechtskraftwirkung nach § 322 Abs. 2 ZPO kommen, da sich diese nur auf die Beteiligten des Verfahrens und ihre Rechtsnachfolger erstreckt (§ 110 Abs. 1 FGO, § 325 Abs. 1 ZPO), nicht aber auf den Zedenten als den Rechtsvorgänger des an dem Prozess beteiligten Zessionars (BFH-Urteil vom 01.08.2017 - VII R 12/16, BFHE 259, 207, BStBl II 2018, 737, Rz 15). Ist danach am Klageverfahren zwischen dem Zessionar und dem Anspruchsgegner der abtretende bauleistende Unternehmer (Zedent) nicht beteiligt, kommt es --auch außerhalb des Anwendungsbereichs des § 406 BGB-- zu keiner Rechtskrafterstreckung. Das Bestehen der rechtswegfremden Gegenforderung ist in diesen Fällen auch dann lediglich eine Vorfrage zur Aufrechnung und somit von der Entscheidungsbefugnis der Finanzgerichtsbarkeit gemäß § 17 Abs. 2 GVG umfasst (BFH-Urteil vom 01.08.2017 - VII R 12/16, BFHE 259, 207, BStBl II 2018, 737, Rz 16).
- 25** bb) Hieran hält der BFH weiter fest. Denn er hat mit Urteil vom 24.05.2023 - XI R 45/20 (BFHE 281, 185) entschieden, dass es in Abtretungsfällen nicht zu der Rechtskraftwirkung nach § 322 Abs. 2 ZPO für den Zedenten komme, da sich die Rechtskraft eines Urteils nur auf die Beteiligten des Verfahrens und ihre Rechtsnachfolger erstrecke, nicht aber auf am Verfahren nicht beteiligte Dritte, wie im Falle der Abtretung der Zedent als Rechtsvorgänger des an dem Prozess beteiligten Zessionars (unter III.2.b) des vorstehenden BFH-Urteils vom 24.05.2023 - XI R 45/20, BFHE 281, 185, Rz 21).
- 26** 3. Der Senat entscheidet über die Einwendungen gegen die Zulässigkeit der Abtretung von Werklohnforderungen an das FA nicht selbst, sondern verweist die Sache insoweit an das FG zurück.
- 27** a) Aus §§ 132, 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 572 Abs. 3 ZPO folgt, dass eine Zurückverweisung auch im Beschwerdeverfahren hinsichtlich eines AdV-Beschlusses zulässig ist. Sie ist Ausfluss eines tragenden Grundprinzips des Instanzenzugs, nämlich der Aufteilung der Rechtsprechungsfunktionen unter den Gerichten (vgl. BFH-Beschlüsse vom 23.02.2021 - I B 55/20 (AdV), BFH/NV 2021, 1064, Rz 11 und 40; vom 04.03.2020 - I B 57/18, BFH/NV 2020, 1236, Rz 26 und vom 06.11.2008 - IV B 126/07, BFHE 223, 294, BStBl II 2009, 156).
- 28** b) Die Zurückverweisung ist im Streitfall auch zweckmäßig, weil sich das FG auf der Grundlage seiner --rechtsfehlerhaften-- Auffassung mit den von der Antragstellerin im gerichtlichen Aussetzungsverfahren geltend gemachten Einwendungen (Verjährung sowie Zurückbehaltungsrecht) noch nicht befasst hat. Das gilt auch für weitere Einwendungen, die von der Antragstellerin nach Ergehen des Beschlusses des FG vom 17.02.2022 im Rahmen des Einspruchsverfahrens geltend gemacht worden sind. Zudem ist hinsichtlich der Begründung des FA für die Zurückweisung des Einspruchs neuer Sachvortrag der Antragstellerin zu erwarten.
- 29** 4. Mit der Aufhebung des die AdV gewährenden Beschlusses entfällt die Anordnung der vom FG festgesetzten Sicherheitsleistung in Höhe von ... €, so dass sich auch die Beschwerde der Antragstellerin im Hinblick auf diesen Umstand insoweit als im Ergebnis begründet erweist. Denn bei der Anordnung der Sicherheitsleistung gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 3 FGO handelt es sich --jedenfalls im Streitfall (Tenor: "Die Aussetzung der Vollziehung erfolgt unter der aufschiebenden Bedingung einer Sicherheitsleistung ...")-- um eine aufschiebende Bedingung, die als Nebenbestimmung (vgl. § 120 Abs. 2 Nr. 2 der Abgabenordnung) Bestandteil der

Hauptsacheentscheidung und einheitlich mit dieser zu treffen ist (BFH-Beschlüsse vom 16.03.1995 - VIII B 158/94, BFH/NV 1995, 680; vom 20.06.1979 - IV B 20/79, BFHE 128, 306, BStBl II 1979, 666; vom 22.07.1980 - VII B 43/79, BFHE 131, 14, BStBl II 1980, 658 sowie vom 13.08.1991 - VIII B 14/87, BFH/NV 1992, 688). Die Anordnung einer Sicherheitsleistung ist unselbständiger Teil des Beschlusses, wenn --wie hier-- ein FG die AdV gegen Sicherheit nach § 69 Abs. 3 Satz 1 FGO anordnet (vgl. Birkenfeld in HHSp, § 69 FGO Rz 377 unter Hinweis auf den BFH-Beschluss vom 12.05.2000 - VI B 266/98, BFHE 192, 1, BStBl II 2000, 536) und entfällt daher zugleich mit der Aufhebung dieses Beschlusses. Somit hat das FG aufgrund der Zurückverweisung, falls es erneut AdV gewährt, wiederum über die Frage zu entscheiden, ob diese von einer Sicherheitsleistung abhängig zu machen ist.

**30** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)