

§ 13c

Haftung bei Abtretung, Verpfändung oder Pfändung von Forderungen

idF des UStG 2005

(1) 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. 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. Soweit der Abtretungsempfänger die Forderung an einen Dritten abgetreten hat, gilt sie in voller Höhe als vereinnahmt.

(2) Der Abtretungsempfänger ist 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 Satz 1 besteht abweichend von § 191 der Abgabenordnung kein Ermessen. Die Haftung ist der Höhe nach begrenzt auf die im Zeitpunkt der Fälligkeit nicht entrichtete Steuer. Soweit der Abtretungsempfänger auf die nach Absatz 1 Satz 1 festgesetzte Steuer Zahlungen im Sinne des § 48 der Abgabenordnung geleistet hat, haftet er nicht.

(3) Die Absätze 1 und 2 gelten bei der Verpfändung oder der Pfändung von Forderungen entsprechend. An die Stelle des Abtretungsempfängers tritt im Fall der Verpfändung der Pfandgläubiger und im Fall der Pfändung der Vollstreckungsgläubiger.

Materialien

Regierungsentwurf vom 5.9.2003 für ein Steueränderungsgesetz (StÄndG) 2003, BR-Drucks. 630/03 = BT-Drucks. 15/1621, Begr. zu Art. 4 Nr. 13 (zu § 13c UStG);

Stellungnahme des Bundesrates, BT-Drucks. 15/1798, zu Art. 4 Nr. 13;

Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 15/1945, zu Art. 4 Nr. 13.

EG-Richtlinien

6. EG-Richtlinie vom 17.5.1977 (abgedruckt in Band VII „EG-Richtlinien“)

– Art. 21 Abs. 3 der 6. EG-Richtlinie aF.

Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) v. 28.11.2006 (abgedruckt in Band VI „EG-Richtlinien“)

– Art. 205 iVm. Art. 193 MwStSystRL.

Verfasser der nachstehenden Erläuterungen:
Prof. Dr. Holger *Stadie*, Leipzig

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
I. Allgemeines	1	b) Vereinnahmung bei Abtre-	
II. Haftungsvoraussetzungen		tung an Dritte (Absatz 1	
1. Abtretung	15	Satz 3)	54
2. Gegenleistung für steuerpflichti-		6. Ausschluss der Haftung bei	
gen Umsatz	24	Zahlung durch den Abtretungs-	
3. Festsetzung der Steuer	29	empfänger (Absatz 2 Satz 4) . .	60
4. Nichtentrichtung der Steuer . .	35	7. Verpfändung und Pfändung	
5. Vereinnahmung der Gegenleis-		(Absatz 3)	64
tung		III. Verwirklichung des Haf-	
a) Formen, Umfang der Verein-		tungsanspruchs	66
nahmung	47		

Literatur

de Weerth, Zur mangelnden Gemeinschaftskonformität der neuen Umsatzsteuer-Haftungsbestimmungen § 13c und § 13d UStG, DStR 2006, 1071; *Haunhorst*, Haftungsfälle Forderungsabtretung?! Zweifelsfragen zur Neuregelung des § 13c UStG, UVR 2004, 377; *Nieskens*, Änderungen der Umsatzsteuer durch das Steueränderungsgesetz 2003, UR 2004, 105 (125 ff.); *Reiß*, Factoring und Forderungsverkauf in der Umsatzsteuer – zugleich ein Beitrag zur Haftung des Forderungserwerbers, in FS Korn, Gestaltung und Abwehr im Steuerrecht, Bonn 2004, S. 251; *Reiß*, Umsatzsteuerliche Beurteilungen von ABS-Transaktionen, BB 2004, 1371; *Siebert*, Der neue Haftungstatbestand des § 13c UStG, UStB 2004, 279; *Siebert*, Die Haftung gem. § 13c UStG bei Hinterlegung, UStB 2006, 333; *Slotty-Harms/Jansen*, Auswirkungen des neuen Haftungstatbestandes in § 13c UStG, UR 2004, 221; *Wesling/Romswinkel*, Abtretung und Verpfändung von Forderungen, UStB 2004, 95; *Wiese/Gradt*, Die neuen Haftungstatbestände § 13c und § 13d UStG, DB 2004, 844.

Erläuterungen zu § 13c

I. Allgemeines

Die Vorschrift ist zum 1.1.2004 mit Rückwirkung auf den 8.11.2003 hinsichtlich der erfassten Abtretungen (dazu Anm. 12) in das Umsatzsteuergesetz eingefügt worden.¹ Danach haftet bei einer Abtretung des Anspruchs auf die Gegenleistung für einen steuerpflichtigen Umsatz der Abtretungsempfänger, wenn er Unternehmer ist, für die in der Forderung enthaltene Umsatzsteuer, soweit er die Gegenleistung vereinnahmt hat (Absatz 1 und 2). Entsprechendes gilt bei einer Verpfändung und Pfändung (Absatz 3).

frei

Der **Zweck**² dieser Haftungsregelung liegt in der Vermeidung von Umsatzsteuer ausfällen, die dadurch entstehen können, dass Unternehmer, die Forderungen aus steuerpflichtigen Umsätzen abgetreten haben, häufig auf Grund mangelnder Liquidität nicht in der Lage sind, die geschuldete Umsatzsteuer an das Finanzamt zu entrichten, weil die Forderungen – in denen stets jeweils ein Betrag in Höhe der nach dem Gesetz entstandenen Umsatzsteuer enthalten ist (Einf. Anm. 410) – von den Abtretungsempfängern eingezogen werden und diese auf Grund verfehlter BGH-Rechtsprechung (Anm. 4) zivilrechtlich nicht verpflichtet sind, den Umsatzsteuerbetrag an den Unternehmer auszus zahlen. Die Einbeziehung der Verpfändung und Pfändung ist erforderlich, weil diese von der Wirkung her der Abtretung gleichstehen³ (s. auch Anm. 58).

Die Regelung zielt insbesondere auf die Fälle der **Sicherungsabtretung** ab, in denen sich ein Kreditgläubiger (Abtretungsempfänger, sog. Zessionar) vom Kreditnehmer (Abtretender, sog. Zedent) zur Sicherung von Krediten dessen Forderungen oder als sog. **Globalzession** nicht nur alle gegenwärtigen, sondern auch dessen zukünftige Forderungen in Höhe des Bruttobetrags abtreten lässt. Die Haftung des Abtretungsempfängers für die Umsatzsteuer bei Vereinnahmung der Forderung ist in diesen Konstellationen sachgerecht, da der leistende Unternehmer wegen des Charakters der Umsatzsteuer als indirekter Steuer nur Gehilfe (Steuereinsammler) für den Steuergläubiger ist (Einf. Anm. 68, Einf. Anm. 88), so dass der in der Forderung auf die Gegenleistung enthaltene **Umsatzsteuerbetrag kein Vermögenswert** des Unternehmers/**Kreditnehmers** ist und folglich auch nicht zur Sicherung des Gläubigers (Kreditgeber) dienen darf.⁴ Letzterer erhält mit der **Abtretung** der **Bruttoforderung** in Höhe des darin enthaltenen

1 Art. 5 Nr. 14 iVm. Art. 25 Abs. 4 StÄndG 2003 v. 15.12.2003, BGBl. I 2003, 2645.

2 Vgl. Reg.-Begr. zu Art. 4 Nr. 13 StÄndG 2003, BR-Drucks. 630/03, 78.

3 Vgl. Stellungnahme des Bundesrates zum Entw. d. StÄndG 2003, BT-Drucks. 15/1798, zu Art. 4 Nr. 13, 11 f.

4 Das verkannte der Bundesgerichtshof in seinen Urteilen BGH v. 22.3.1972 – VIII ZR 119/70, BGHZ 58, 292 = UR 1972, 184; BGH v. 12.5.1980 – VIII ZR 167/79, BGHZ 77, 139 = UR 1981, 6; BGH v. 7.5.1987 – IX ZR 198/85, UR 1987, 296 = ZIP 1987, 764.

Umsatzsteuerbetrages einen ihm nicht gebührenden und damit **nicht zu rechtfertigenden Vorteil**.¹ § 13c UStG enthält deshalb nicht etwa ein sachwidriges „Absonderungsrecht“ oder Insolvenzvorrecht des Fiskus², sondern spricht eine pure Selbstverständlichkeit aus. Diese Wertung³ hat der Gesetzgeber bereits in den § 170 Abs. 2 iVm. § 171 Abs. 2 Satz 3 InsO und § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG bei der Verwertung von sicherungsübereigneten Gegenständen zum Ausdruck gebracht (vgl. § 13b Anm. 138). Die Möglichkeit der Kreditgläubiger, ihr Kreditsicherungsvolumen auf Kosten des Steuergläubigers und damit auf Kosten der Allgemeinheit um inzwischen 19 % auszudehnen, ist nunmehr durch § 13c UStG auch bei der Verwertung von Forderungen innerhalb und außerhalb⁴ von Insolvenzverfahren beseitigt worden.

- 5 Die Haftung tritt nur ein, wenn der **Abtretende** usw. (leistende Unternehmer) auch **Steuerschuldner** ist (Absatz 1 Satz 1: „Soweit der leistende Unternehmer ... die festgesetzte Steuer ... nicht entrichtet“). Schuldet der Leistungsempfänger die Steuer (§ 13b Abs. 2 UStG), so ist dieser berechtigt, die geschuldete Gegenleistung um die Umsatzsteuer, auch gegenüber dem Abtretungsempfänger (§ 404 BGB), zu kürzen (§ 13b Anm. 345 ff.).
- 5.1 Bei Abtretung durch eine **Organgesellschaft** ist es im Hinblick auf den Gesetzeszweck für die Haftung ohne Belang, dass Steuerschuldner und Unternehmer der Organträger (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG) ist, dh. Abtretender und Steuerschuldner auseinanderfallen.⁵ Zudem wirkt das Organschaftsverhältnis nur im Innenverhältnis zwischen Organträger und Organgesellschaft (§ 2 Anm. 651), so dass aus der Sicht des Abtretungsempfängers ohnehin der Abtretende (die Organgesellschaft) als leistender Unternehmer und damit Schuldner der Umsatzsteuer anzusehen ist (zum Umfang der Haftung s. Anm. 44). Hat der Organträger eigene Forderungen an die Organgesellschaft abgetreten, so kann Letztere nach § 13c UStG haften.
- 6 Die **Formulierung** des § 13c Abs. 1 Satz 1 UStG, wonach der Abtretungsempfänger „für die in der Forderung enthaltene Umsatzsteuer“ hafte, ist **verfehlt**. Haftung ist das Einstehenmüssen für eine fremde *Steuerschuld*. Auch kann **in einer Forderung keine „Umsatzsteuer enthalten“ sein**. Die Gesetzesformulierung

1 Alles das verkennen die Bundessteuerberaterkammer sowie *Habne* in ihren ablehnenden Stellungnahmen zu § 13c UStG, *Bundessteuerberaterkammer*, Beihefter zu DStR 45/2003, S. 1; *Habne*, BB 2003, 2720; das weiterhin verkennend *Habne*, UR 2006, 416 (417 f.).

2 So aber *de Weerth*, ZInsO 2004, 190 (193); *de Weerth*, DStR 2006, 1071; *Reiß*, BB 2004, 1371 (1374); *Reiß* in FS Korn, S. 521, 547 ff.

3 Vgl. auch BGH v. 29.3.2007 – IX ZR 27/06, UR 2007, 583 = BFH/NV Beilage 2007, 471 = DB 2007, 1351.

4 Das verkennen *Reiß* und *Nieskens*, wonach eine entsprechende Vorschrift in die Insolvenzordnung gehört hätte (*Reiß*, BB 2004, 1371 [1374]; *Nieskens*, UR 2004, 105 [125]). Sie übersehen, dass dann nicht die Fälle erfasst wären, in denen zB mangels Masse, wie so häufig, kein Insolvenzverfahren eröffnet wird. Wie hier *Siebert*, UStB 2004, 279 (280).

5 AA *Haunborst* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13c UStG Rz. 31 – 60. Lfg. Juni 06.

lässt sich allenfalls wohlwollend als „bildhafte Sprache“¹ verstehen. **Gemeint** ist, dass der Abtretungsempfänger für die festgesetzte Umsatzsteuerschuld des leistenden Unternehmers in dem Umfang haftet, der dem **Teil des Forderungsbetrages** entspricht, der auf die für den zugrunde liegenden Umsatz geschuldete Umsatzsteuer entfällt.

Dem Zweck der Haftung (Anm. 4) entsprechend ist sie **verschuldensunabhängig**, da sie zu Recht nicht an eine Pflichtverletzung anknüpft. Das verstößt auch nicht etwa gegen Gemeinschaftsrecht (Anm. 11). Bei der Inanspruchnahme gilt auch **nicht** das **Subsidiaritätsprinzip** (Anm. 71). – Sind Forderungen an **mehrere Gläubiger** abgetreten, so können diese nebeneinander als **Gesamtschuldner** iS des § 44 Abs. 1 AO² haften (zur Verwirklichung der Haftung s. Anm. 73). 7

Der Abtretungsempfänger, Pfandgläubiger bzw. Vollstreckungsgläubiger muss **Unternehmer** (§ 2 Abs. 1 und 3 UStG) sein. Im Hinblick auf den Zweck der Haftung ist der Sinn dieser Beschränkung nicht ersichtlich.³ Zwar werden in der Praxis die Abtretungsempfänger durchweg diesen Status haben, das muss jedoch bei der Pfändung nicht der Fall sein (*Beispiel*: privater Gläubiger pfändet Forderungen eines Unternehmers). Auch Personen, die das sog. echte Factoring betreiben (Anm. 20), sind Unternehmer (§ 2 Anm. 220 f.). Die gesicherte Forderung des Gläubigers muss **nicht in** seinem **Unternehmen** entstanden sein, sondern kann auch privater Natur sein.⁴ Das ist im Hinblick auf den Gesetzeszweck auch sachgerecht.⁵ Der Umstand, dass die Vorschrift anders als § 13b Abs. 2 Satz 3 UStG keine ausdrückliche derartige Aussage enthält, ist deshalb ohne Bedeutung.⁶ 8

Nach Auffassung der Finanzverwaltung sollen zu den Nichtunternehmern auch **juristische Personen des öffentlichen Rechts** gehören, „soweit“ nicht ein Betrieb gewerblicher Art iS des § 2 Abs. 3 UStG vorliege⁷ (*Beispiel*: Kreditinstitute in Gestalt von Körperschaften des öffentlichen Rechts). Vermutlich soll diese Formulierung zum Ausdruck bringen, dass nur dann ein anderer Unternehmer iS des § 13c UStG anzunehmen sei, wenn die Abtretung, Pfändung usw. durch den Betrieb gewerblicher Art veranlasst wurde. Das steht indes im Widerspruch zum klaren Gesetzeswortlaut und zum Zweck der Norm. Folglich greift die Vorschrift nicht ein, wenn ein „Finanzamt“ Abtretungsempfänger oder Pfändungsgläubiger ist, obwohl dieser richtigerweise das jeweilige Land ist (§ 252 AO), welches regelmäßig durch einen Betrieb gewerblicher Art Unternehmer ist und deshalb unter § 13c UStG fiel. Allerdings gelangt der Umsatzsteuerbetrag letztlich über dieses 9

1 BGH v. 17.1.2007 – VIII ZR 171/06, UR 2007, 505 – Tz. 18.

2 Stadie, Allg. Steuerrecht, Rz. 160.

3 Ein erheblicher Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz (Gebot der Wettbewerbsneutralität) liegt darin indes nicht; aA Reiß in FS Korn, S. 521, 552 f.

4 Abschn. 182b Abs. 9 Satz 3 und 4 UStR 2008.

5 AA Siebert, UStB 2004, 279 (280).

6 AA Slotty-Harms/Jansen, UR 2004, 221 (226).

7 Abschn. 182b Abs. 10 UStR 2008; zust. Haunhorst in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13c UStG Rz. 14.

Land in den Topf der Gemeinschaftssteuern (Art. 106 Abs. 3 GG), so dass es der Haftung in diesem Fall nicht bedarf. Anders ist es, wenn sich andere juristische Personen des öffentlichen Rechts, welche (zB auf Grund eines sog. Eigenbetriebes) Unternehmer sind, Forderung abtreten lassen oder diese pfänden (*Beispiel*: Gemeinden hinsichtlich rückständiger Abgaben). Der **Steuerschuldner** kann sich mE gegenüber dem Finanzamt darauf **berufen**, dass dieses entsprechend dem klaren Gesetzeswortlaut die Haftung gegenüber der juristischen Person geltend macht.

- 10 Die **Auslegung** der Norm hat sich an ihrem Zweck zu orientieren. Da der Wortlaut auch Abtretungen erfasst, bei denen der Umsatzsteuerbetrag nicht vom Abtretungsempfänger, sondern vom Steuerschuldner vereinnahmt wird, ist, damit der **Verhältnismäßigkeitsgrundsatz** gewahrt wird, die Vorschrift verfassungskonform **restriktiv** zu **interpretieren** und in solchen Konstellationen nicht anzuwenden (Anm. 16 f., 19).
- 11 Die Vorschrift ist **mit** Art. 205 iVm. Art. 193 **MwStSystRL** (= Art. 21 Abs. 3 der 6. EG-Richtlinie aF) zu **vereinbaren**, denn danach kann bestimmt werden, dass eine andere Person als der Steuerschuldner die Steuer „**gesamtschuldnerisch**“ zu entrichten hat. Da § 13c UStG einen legitimen Zweck verfolgt (Anm. 3 f.) und die Rechtsfolge der Haftung diesem Zweck regelmäßig angemessen ist, ist die Regelung vom Grundsatz her gemeinschaftsrechtlich unbedenklich.¹ Allerdings verlangt der *Verhältnismäßigkeitsgrundsatz* auch gemeinschaftsrechtlich² in bestimmten Konstellationen eine einschränkende Interpretation der Norm (Anm. 16 f., 19).
- 11.1 Nicht etwa verlangt Art. 205 MwStSystRL für die Haftung des Abtretungsempfängers ein **Verschulden**.³ § 13c UStG knüpft die Haftung nicht an eine Pflichtverletzung oder an die Kenntnis missbräuchlichen Verhaltens, sondern an die schlichte Tatsache, dass dem Abtretungsempfänger der Umsatzsteueranteil der Forderung nicht gebührt (Anm. 4).⁴

1 *Nieskens* meint hingegen, dass § 13c UStG keine, wie es Art. 21 Abs. 3 der 6. EG-Richtlinie aF (= Art. 205 MwStSystRL) verlange, umsatzbezogene Haftungsvorschrift sei, sondern auch zu einer Haftung für Steuern aus anderen Umsätzen führen könne (*Nieskens*, UR 2004, 105 [127]). Das ist unzutreffend (Anm. 38 f.); vgl. auch *Leonard* in Bunjes/Geist, UStG, § 13c UStG Rz. 3.

2 Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ist auch Bestandteil des Gemeinschaftsrechts; vgl. EuGH v. 21.3.2000 – Rs. C-110/98 bis C-147/98, EuGHE 2000, I-1577 = StRK 6. USt-RL Art. 17 R. 21 = UR 2000, 208 – Rz. 52; EuGH v. 19.9.2000 – Rs. C-454/98, EuGHE 2000, I-6973 = StRK 6. USt-RL Art. 21 R. 3 = UR 2000, 470 – Rz. 59; EuGH v. 11.5.2006 – Rs. C-384/04, EuGHE 2006, I-4191 = UR 2006, 410 – Rz. 29.

3 So aber *Hamacher*, IStR 2006, 388; *de Weerth*, IStR 2006, 389; *Habne*, UR 2006, 416 (417 f.).

4 Deshalb ist auch die Entscheidung des EuGH vom 11.5.2006 – Rs. C-384/04, EuGHE 2006, I-4191 = UR 2006, 410 – im Zusammenhang mit § 13c UStG ohne jedwede Bedeutung. Das übersehen *Hamacher*, IStR 2006, 388; *de Weerth*, IStR 2006, 389; *de Weerth*, DStR 2006, 1071; *Habne*, UR 2006, 416 (417 f.).

Der Umstand, dass § 13c UStG von „**Haftung**“ spricht, ist ohne Belang.¹ Die deutsche Unterscheidung zwischen Schuldnerschaft und Haftung ist nur eine nationale Eigenheit der rechtstechnischen Ausgestaltung. Zudem sind nach § 44 AO Steuerschuldner und Haftender Gesamtschuldner.

Die Haftung kommt in Betracht bei Forderungen, die nach dem 7.11.2003 abgetreten, verpfändet oder gepfändet worden sind (§ 27 Abs. 7 Satz 1 UStG).² Ohne Bedeutung ist, wann der zugrunde liegende Umsatz ausgeführt worden ist. Diese **Rückwirkung** auf den Tag des Gesetzesbeschlusses ist verfassungsrechtlich unbedenklich, da die Betroffenen ab diesem Zeitpunkt mit dem Wegfall des ungerechtfertigten Vorteils (Anm. 4) rechnen mussten und sich darauf durch entsprechende Vertragsgestaltung einstellen konnten.³ Da die Vorschrift des § 13c UStG jedoch erst zum 1.1.2004 in Kraft getreten ist, muss hinzukommen, dass die Steuer nach dem 31.12.2003 erstmals fällig (Anm. 37) geworden ist⁴, denn das wesentliche Tatbestandsmerkmal der Norm ist die Nichtentrichtung der Steuer durch den leistenden Unternehmer bei Fälligkeit.

Die Übergangsregelung des § 27 Abs. 7 Satz 1 UStG hat nur Forderungen im Auge, die bereits **entstanden** sind. Bei Abtretungen künftiger Forderungen vor dem Stichtag greift mithin die Haftung ein.⁵

frei

II. Haftungsvoraussetzungen

1. Abtretung

Das Gesetz stellt auf eine Abtretung (Übertragung der Forderung auf einen anderen durch Vertrag, § 398 BGB; zur zivilrechtlich unwirksamen Abtretung s. Anm. 23) ab, so dass es ohne Belang ist, welcher Art das zugrunde liegende Verpflichtungsgeschäft (die causa) ist. Die Haftung tritt nach dem Wortlaut folglich nicht nur bei Sicherungsabtretungen (Anm. 4; zur sog. stillen bzw. verdeckten Abtretung s. Anm. 48), sondern auch dann ein, wenn die Abtretung entgeltlich (Anm. 20) erfolgte. Der Abtretung werden die Verpfändung und Pfändung gleichgesetzt (Anm. 64).

1 Vgl. BFH v. 24.8.1994 – XI R 94/92, BStBl. II 1995, 188 = StRK UStDV 1980 § 51 R. 3 – zur Abzugsverpflichtung und Haftung des Leistungsempfängers nach § 18 Abs. 8 UStG aF iVm. § 55 UStDV aF.

2 Vgl. dazu BFH v. 8.6.2004 – VII B 363/03, BFH/NV 2004, 1369.

3 Vgl. BVerfG v. 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 (79 mwN.).

4 AA *Nieskens*, UR 2004, 105 (127) – wonach entweder die Festsetzung, die Fälligkeit, die Nichtentrichtung der Steuer oder die Vereinnahmung der Forderung nach dem 31.12.2003 erfolgt sein müsse.

5 Abschn. 182b Abs. 45 UStR 2008; BMF, Schr. v. 30.1.2006 – IV A 5 - S 7279a - 2/06, BStBl. I 2006, 207 – Tz. III; aA *Haunhorst*, UVR 2004, 377; FG München v. 21.2.2007 – 3 K 2219/06, UR 2007, 511 = EFG 2007, 961 – Rev.-Az. V R 26/07.

- 16 Nach ihrem Wortlaut greift die Vorschrift auch ein, wenn lediglich ein **Teil** der Forderung **abgetreten** worden ist. Eine Haftung würde jedoch gegen das *Übermaßverbot* verstoßen, wenn der dem leistenden Unternehmer verbleibende Teil der Forderung die Umsatzsteuer abdeckt. Bei verfassungskonformer, restriktiver Auslegung darf die Vorschrift in dieser Konstellation entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung grundsätzlich nicht angewendet werden, da der Haftungszweck nicht erfüllt ist. Anders liegt es lediglich dann, wenn der leistende Unternehmer den in seiner Verfügungsmacht verbliebenen Teil der Forderung nicht wenigstens in Höhe des Umsatzsteuerbetrages realisieren kann.
- 17 Entsprechendes gilt, dh. eine Teilabtretung liegt auch dann vor, wenn lediglich der sog. **Nettobetrag** der Forderung **abgetreten** worden ist (in diesem ist dann gleichwohl rechnerisch ein Umsatzsteuerbetrag in Höhe von zzt. 19/119 bzw. 7/107 des „Nettobetrages“ enthalten¹). Eine Haftung würde auch in diesem Fall regelmäßig gegen das *Übermaßverbot* verstoßen, da der leistende Unternehmer in Höhe des Umsatzsteuerbetrages die Forderung beim Schuldner einziehen kann, so dass bei verfassungskonformer, restriktiver Auslegung die Vorschrift auch bei diesem Sachverhalt entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung² grundsätzlich nicht angewendet werden darf. Anders liegt es lediglich dann, wenn der leistende Unternehmer die Forderung in Höhe des Umsatzsteuerbetrages nicht realisieren kann.
- 18 *Beispiele*
Unternehmer A hat eine Forderung über 11 900 € aus einem steuerpflichtigen Umsatz gegenüber seinem Kunden K in Höhe des sog. Nettobetrages, dh. in Höhe von 10 000 € an eine Bank B zur Sicherheit abgetreten.
a) K zahlt 10 000 € an B und 1 900 € an A, der danach insolvent wird und die geschuldete Umsatzsteuer nicht mehr an das Finanzamt abführen kann. Die B haftet nicht, da A den „Umsatzsteuerbetrag“ erhalten hatte.
b) K zahlt lediglich 7 000 € an B, bevor er auf Dauer insolvent wird. Auch A wird insolvent und entrichtet keine Umsatzsteuer für den Umsatz an das Finanzamt. Die B haftet in Höhe von 19/119 von 7 000 € = 1 117,65 €.
- 19 frei
- 20 Bei einem **Forderungsverkauf**, insbesondere in Gestalt des sog. echten **Factoring** oder der sog. echten **Forfaitierung**³, bei dem der abtretende Unternehmer den Gegenwert für die abgetretene Forderung ganz oder teilweise erhalten hat (zum sog. unechten Factoring und zur sog. unechten Forfaitierung s. Anm. 22),

1 AA wohl Reg.-Begr. zu Art. 4 Nr. 13 StÄndG 2003, BR-Drucks. 630/03, 79f. und Abschn. 182b Abs. 41 UStR 2008 – Beispiele; *Kraeusel*, UVR 2004, 2 (8) – wonach ein Forderungsbetrag „zivilrechtlich zuzüglich ... Umsatzsteuer“ abgetreten werden könne, was im Umkehrschluss nur heißen kann, dass eine Forderung auch ohne darin enthaltene Umsatzsteuer abtretbar sein soll. Das ist verfehlt.

2 Abschn. 182b Abs. 7 u. Abs. 29 Satz 2 UStR 2008; ebenso *Leonard* in Bunjes/Geist, UStG, § 13c UStG Rz. 12; *Haunborst* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13c UStG Rz. 9.

3 Dazu *Hopt* in Baumbach/Duden/Hopt, HGB, BankGesch (7), Rz. J/4.

bedarf die Vorschrift der einschränkenden Interpretation. Soweit der Forderungskäufer an den abtretenden Unternehmer den Gegenwert der Forderung ausgezahlt hat, verstieße seine Haftung gegen das *Übermaßverbot*, da insoweit der Gesetzeszweck (Anm. 3 f.) nicht zutrifft.¹ Weil der abtretende Unternehmer in entsprechendem Umfang Liquidität zur Entrichtung der anteiligen Umsatzsteuer erhalten hat, besteht kein sachlicher Grund für eine Haftung, so dass diese folglich unzumutbar ist. Insoweit hat es bei dem Grundsatz zu bleiben, dass das Risiko der Steuererhebung beim Steuergläubiger liegt.

Entsprechendes gilt bei sog. **ABS** (Asset-Backed-Securities)-Transaktionen, soweit der leistende Unternehmer den Gegenwert der Forderung erhält.²

Lässt sich ein Unternehmer **einzelne Forderungen vorfinanzieren** und tritt dem Kreditgeber zur Sicherheit die Forderungen ab, so liegt, wenn der Sicherungsfall eintritt, vom wirtschaftlichen Ergebnis her die gleiche Situation wie bei einem Forderungsverkauf vor, da der Abtretende den Gegenwert der Forderung erhalten hatte, mit dem er die Umsatzsteuer bei Fälligkeit hätte entrichten können. Folglich darf mE aus Gleichbehandlungsgründen auch in diesem Fall die Haftung nach § 13c UStG nicht eingreifen. 21

Erfolgte die **Abtretung** lediglich **zum Zweck der Einziehung** der Forderung, so dass der Abtretende das Risiko der Zahlungsunfähigkeit weiterhin trägt – und eine etwaige Auszahlung des Forderungsbetrages nur eine Bevorschussung (Kreditgewährung) darstellt (sog. *unechtes Factoring* bzw. *unechte Forfaitierung*) –, so haftet der Abtretungsempfänger grundsätzlich nicht nach § 13c UStG, da ihm die Forderung wirtschaftlich nicht gehört und er diese *nicht für eigene Rechnung* einzieht.³ Etwas anderes gilt nur dann, wenn der Abtretungsempfänger den vereinnahmten Betrag nicht an den Unternehmer abführt. 22

Abtretungsempfänger ist grundsätzlich derjenige, an den die Forderung zivilrechtlich wirksam abgetreten worden ist (zur *Mehrfachabtretung* s. Anm. 53). Ist die **Abtretung unwirksam**, wird sie jedoch von den Beteiligten als wirksam angesehen, dh. zahlt der Drittschuldner an den vermeintlichen Zessionar, so besteht dessen Haftung entsprechend § 41 Abs. 1 Satz 1 AO solange, wie die Beteiligten das Ergebnis bestehen lassen. Zahlt der vermeintliche Abtretungsempfänger den „Umsatzsteuerbetrag“ an das Finanzamt, so entfällt seine Haftung nach § 13c Abs. 2 Satz 4 UStG (Anm. 60). 23

1 Im Ergebnis ebenso Abschn. 182b Abs. 27 UStR 2008; aA *Wiese/Gradl*, DB 2004, 844; *Leonard* in Bunjes/Geist, UStG, § 13c UStG Rz. 10 – im Widerspruch zu Rz. 25; offengelassen von BGH v. 17.1.2007 – VIII ZR 171/06, UR 2007, 505 – Tz. 19.

2 Abschn. 182b Abs. 27 UStR 2008; *Reiß*, BB 2004, 1371; unklar *Reiß* in FS Korn, S. 521, 544 ff.

3 Vgl. *Siebert*, UStB 2004, 279 (280 f.); aA *Haunborst* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13c UStG Rz. 15.

2. Gegenleistung für steuerpflichtigen Umsatz

- 24 Die Abtretung muss den Anspruch auf die Gegenleistung für einen **steuerpflichtigen Umsatz** iS des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG betreffen. Maßgebend ist die **objektive** Rechtslage, so dass es nicht auf die subjektive Einschätzung durch die Beteiligten ankommt. Folglich greift die Haftung auch, wenn die Beteiligten die Forderung aus einem Umsatz abtreten, der von ihnen umsatzsteuerrechtlich unzutreffend beurteilt worden war. § 13c Abs. 1 Satz 1 UStG spricht von der „in der Forderung enthaltenen Umsatzsteuer“, womit die nach dem Gesetz objektiv entstandene gemeint ist.
- 25 Hatten die Beteiligten **fälschlich** die **Nichtsteuerpflicht** des der abgetretenen Forderung zugrunde liegenden Umsatzes **angenommen**, dh. diesen unzutreffend für nichtsteuerbar oder für steuerfrei gehalten, so berührt das demgemäß die Haftung nicht, denn die in der Forderung enthaltene Umsatzsteuer ist die nach dem Gesetz entstandene (Anm. 24). Entsprechendes gilt, wenn von einem **zu niedrigen Steuersatz** ausgegangen worden war.
- 26 Ist bei einem steuerpflichtigen Umsatz in der Rechnung ein **höherer Steuerbetrag**, als nach dem Gesetz geschuldet, ausgewiesen, so umfasst die Haftung auch den nach **§ 14c Abs. 1 Satz 1 UStG** geschuldeten **Mehrbetrag**. Das ergibt sich aus dem Zweck der Haftung (Anm. 3f.) und ist durch den Wortlaut des § 13c UStG gedeckt, denn auch bei dem Mehrbetrag handelt es sich um „Steuer“, wie § 13a Abs. 1 Nr. 1 und § 16 Abs. 1 Satz 4 UStG bestätigen. Auch der Mehrbetrag gehört zur Gegenleistung. Auf diesen besteht zwar kein zivilrechtlicher Anspruch (vgl. Einf. Anm. 420), darauf kommt es nach dem Zweck des § 13c UStG jedoch nicht an, da auch der Mehrbetrag dem Abtretungsempfänger nicht zusteht (Anm. 4).
- 27 Nach dem Wortlaut der Vorschrift wird nicht die *ausschließlich* für (objektiv) **nichtsteuerbare** oder **steuerfreie** Umsätze zu Unrecht ausgewiesene Steuer erfasst, die nach § 14c Abs. 1 oder 2 UStG geschuldet wird. Das widerspricht indes dem Gesetzeszweck (Anm. 4), da auch dieser „Steuerbetrag“ dem Abtretungsempfänger nicht gebührt. Da andererseits ein „höherer Steuerbetrag“ iS des § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG der Haftung nach § 13c UStG unterliegt (Anm. 27) und die von § 14c UStG geforderten Differenzierungen und Abgrenzungen keinen Sinn ergeben (§ 14c Anm. 22), muss angenommen werden, dass der Gesetzgeber dem Merkmal „steuerpflichtig“ nicht die zuvor formulierte enge Bedeutung beimessen will, sondern unter steuerpflichtigen Umsätzen alle Umsätze versteht, die Steuer gem. § 13a Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 4 UStG hervorrufen.
- 28 frei

3. Festsetzung der Steuer

- 29 Die Umsatzsteuer muss gegenüber dem leistenden Unternehmer (Abtretenden) **festgesetzt** sein, dh. der Umsatzsteuerbetrag, für den gehaftet werden soll, muss

in eine Steuerfestsetzung eingegangen sein (Absatz 1 Satz 1: „festgesetzte Steuer, bei deren Berechnung dieser Umsatz berücksichtigt worden ist“). Steuerfestsetzung ist nicht nur ein Jahressteuerbescheid oder ein Vorauszahlungsbescheid, sondern auch eine **Steueranmeldung**, die als Steuerfestsetzung (unter dem Vorbehalt der Nachprüfung) gilt (§ 168 Satz 1 AO). Soweit die in der abgetretenen Forderung enthaltene Steuer in einer **Voranmeldung** (bzw. einem Vorauszahlungsbescheid) für einen Voranmeldungszeitraum berücksichtigt worden ist, ist diese und **nicht** die **Jahresfestsetzung** die von § 13c UStG gemeinte **Festsetzung** (Anm. 40). Eine Festsetzung iS der Vorschrift kann auch im Rahmen eines **Änderungsbescheides** (zB nach einer Betriebsprüfung) erfolgen.¹

Eine Festsetzung von Umsatzsteuer liegt auch insoweit vor, wie eine **Verrechnung mit Vorsteuerbeträgen** erfolgte und scheinbar nur ein **Umsatzsteuerüberschuss festgesetzt** worden ist. In diesem Fall liegen – entgegen der verfehlten Handhabung in der Praxis – nicht nur eine Umsatzsteuerfestsetzung hinsichtlich des Überschusses, sondern richtigerweise sowohl eine Umsatzsteuerfestsetzung als auch eine Steuervergütungsfestsetzung (§ 155 Abs. 4 AO) mit anschließender Verrechnung der festgesetzten Beträge in Gestalt einer Abrechnungsverfügung (Abrechnungsteil) vor (§ 18 Anm. 161 ff.).² Entsprechendes gilt, wenn die Vorsteuern die Umsatzsteuer übersteigen und ein **Vorsteuerüberschuss festgesetzt** wird.

Beispiele

1. Es erfolgt eine „Umsatzsteuerfestsetzung“ über 5000 € wegen Umsatzsteuern von 15000 € und Vorsteuern von 10000 €. Nach der AO-Systematik liegt eine Umsatzsteuerfestsetzung über 15000 € und eine Steuervergütungsfestsetzung über 10000 € vor. Die „Umsatzsteuerfestsetzung“ über 5000 € ist in Wahrheit nur die Verrechnung der festgesetzten Beträge (Abrechnungsverfügung).

2. Einem Umsatzsteuerbetrag von 7000 € stehen Vorsteuern von 9000 € gegenüber. Die in der Praxis vorgenommene „Umsatzsteuerfestsetzung“ von –2000 € stellt in Wahrheit eine Umsatzsteuerfestsetzung von 7000 € und eine Steuervergütungsfestsetzung über 9000 € dar.

frei

Festgesetzte Steuer ist nicht nur die erstmalig festgesetzte, sondern auch diejenige Steuer, die **nach Berichtigung** der Steuerschuld **wegen Uneinbringlichkeit** der Forderung später wegen nachträglicher Vereinnahmung **erneut** (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG) **festgesetzt** worden ist.

Der **Nachweis**, dass der in der abgetretenen Forderung enthaltene **Steuerbetrag** bei der Steuerberechnung einer Steuerfestsetzung **berücksichtigt** worden ist, obliegt zwar grundsätzlich dem Finanzamt; bei einer Steueranmeldung darf das Finanzamt, sofern keine Anzeichen für das Gegenteil bestehen, allerdings davon

¹ AA *Slotty-Harms/Jansen*, UR 2004, 221 (223 FN 9); lt. *Lippross* ist das „problematisch“, *Lippross*, Umsatzsteuer, 22. Aufl. 2008, S. 1046 (9.5.2).

² *Stadie*, Allg. Steuerrecht, Rz. 540 ff.

ausgehen, dass der Unternehmer den fraglichen Umsatz in dieser erfasst hat.¹ Bei einer Festsetzung, die auf einer **Schätzung** beruht, ist der betreffende Umsatz ebenfalls darin enthalten.²

- 34 Vom Erfordernis der Festsetzung gibt es nach dem eindeutigen Wortlaut **keine Ausnahme**. Der Festsetzung bedarf es folglich auch dann, wenn diese sinnlos ist, weil ein Insolvenzverfahren „mangels Masse“ nicht eröffnet worden ist oder die Gesellschaft schon erloschen ist (dazu § 2 Anm. 554). Nach der Systematik der Abgabenordnung wäre hingegen weder die Verwirklichung des Haftungstatbestandes noch der Erlass eines Haftungsbescheides von der vorherigen Festsetzung der Steuer abhängig (arg. § 191 Abs. 3 Satz 4, Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 AO).³ **Während** eines **Insolvenzverfahrens** kommt die Festsetzung durch Bescheid allerdings nicht in Betracht; die Anmeldung der Steuer zur Tabelle durch das Finanzamt reicht deshalb aus⁴ (§ 18 Anm. 920, § 18 Anm. 925); zur Fälligkeit s. Anm. 37.

4. Nichtentrichtung der Steuer

- 35 Die festgesetzte Steuer muss **bei Fälligkeit nicht** oder nicht vollständig **entrichtet** worden sein (die Feststellung des § 13c Abs. 2 Satz 3 UStG, dass die Haftung der Höhe nach begrenzt ist auf die im Zeitpunkt der Fälligkeit nicht entrichtete Steuer, wiederholt nur die Grundaussage des Absatzes 1 Satz 1). Die Fälligkeitsregelung des § 18 Abs. 1 Satz 3 UStG, wonach Vorauszahlungen am 10. Tag nach Ablauf des jeweiligen Voranmeldungszeitraums fällig sind, greift – abgesehen davon, dass sie ohnehin nicht mit der Abgabenordnung zu vereinbaren ist (§ 18 Anm. 95 f.) – nicht⁵, weil § 13c Abs. 1 UStG ausdrücklich die Festsetzung (Anm. 29) verlangt. Folglich tritt die **Fälligkeit** (grundsätzlich) erst **mit Festsetzung** (Anmeldung) ein. Bei einer Jahressteuerfestsetzung tritt die Fälligkeit einen Monat nach Bekanntgabe des Steuerbescheides ein (§ 18 Abs. 4 Satz 2 UStG).
- 36 Anmeldungen von Umsatzsteuer für Zeiträume vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens **durch** einen **Insolvenzverwalter** haben nicht die Wirkung einer Festsetzung nach § 168 Satz 1 AO (§ 18 Anm. 925 aE), so dass sie nicht die Fälligkeit auslösen würden. Diese wird auch nicht etwa nach § 41 Abs. 1 InsO fingiert⁶, sondern ergibt sich aus dem Zweck des § 13c UStG (Anm. 37).

1 AA *Haunborst* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13c UStG Rz. 26.

2 *Wiese/Gradl*, DB 2004, 844; *Haunborst*, UVR 2004, 377 (379); *Lippross*, Umsatzsteuer, 22. Aufl. 2008, S. 1046 (9.5.2).

3 Vgl. auch *Stadie*, Allg. Steuerrecht, Rz. 581.

4 Zust. *Lippross*, Umsatzsteuer, 22. Aufl. 2008, S. 1046 (9.5.2); im Ergebnis ebenso Abschn. 182b Abs. 17 Satz 3 f. UStR 2008.

5 AA Abschn. 182b Abs. 14 UStR 2008; *Leonard* in Bunjes/Geist, UStG, § 13c UStG Rz. 30; wohl auch *Nieskens*, UR 2004, 105 (126).

6 So aber Abschn. 182b Abs. 17 Satz 2 UStR 2008; *Leonard* in Bunjes/Geist, UStG, § 13c UStG Rz. 21.

Bei Anmeldung der Steuer zur **Insolvenztabelle** (Anm. 34 aE) soll nach Auffassung der Finanzverwaltung die Fälligkeit nach § 41 Abs. 1 InsO fingiert werden.¹ Diese Vorschrift kann jedoch nicht herangezogen werden, weil die insolvenzrechtliche Fälligkeit eine andere als die von § 13c UStG grundsätzlich gemeinte steuerrechtliche Fälligkeit ist.² Richtigerweise verlangt schon der Zweck des § 13c UStG, bei Anmeldung der Steuer zur Insolvenztabelle von einer Nichtentrichtung der Steuer bei Fälligkeit auszugehen.³ § 13c UStG hat ersichtlich die Insolvenzfälle nicht bedacht und nur den Regelfall im Auge, bei dem das Finanzamt die Festsetzung vornehmen und damit die Fälligkeit auslösen kann.

Soweit die festgesetzte Umsatzsteuerschuld **mit Vorsteuerbeträgen verrechnet** worden ist (§ 16 Abs. 2 Satz 1 UStG), ist sie erloschen. Die **Tilgungswirkung** ist **keine quotale**, so dass nicht in entsprechendem Umfang die in der Steuerberechnung enthaltene Umsatzsteuer für den der abgetretenen Forderung zugrunde liegenden Umsatz entrichtet worden ist. Vielmehr bezieht sich die Haftung jeweils auf die **verbleibende Umsatzsteuerschuld**, denn nach Absatz 2 Satz 3 iVm. Satz 1 betrifft die Haftung die nicht entrichtete *festgesetzte* Steuer.

Entsprechendes gilt, wenn der Überschuss (Anm. 30) bzw. die **Steuerschuld nur teilweise getilgt** werden.⁴ Das ist sachgerecht⁵, weil durch die Abtretung der in der Forderung enthaltene Umsatzsteuerbetrag nicht für die Tilgung der Umsatzsteuerschuld zur Verfügung steht und deshalb davon auszugehen ist, dass die Abtretung (und Vereinnahmung durch den Zessionar) ursächlich für die Nichttilgung der Umsatzsteuerschuld durch den Abtretenden ist (zum Sonderfall der Organschaft s. Anm. 44).

Beispiel

Im obigen Beispiel Nr. 1 (Anm. 30) ist folglich, sofern in der Umsatzsteuerberechnung (15000 €) ein Umsatzsteuerbetrag in Höhe von 3000 € aus einer abgetretenen Forderung enthalten ist, dieser nicht zu Zweidritteln entrichtet worden. Vielmehr haftet der Abtretungsempfänger (nach Vereinnahmung der Forderung) in Höhe von 3000 €, wenn der Umsatzsteuerüberschuss von 5000 € nicht oder zB nur in Höhe von 1000 € entrichtet wird.

War die in der abgetretenen Forderung enthaltene Steuer bereits in einer **Voranmeldung** erfasst, so ist trotz Verrechnung mit Vorsteuerbeträgen bei richtiger

1 Abschn. 182b Abs. 17 Satz 3 UStR 2008; ebenso *Reiß* in FS Korn, S. 521, 542; aA *Haunborst* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13c UStG Rz. 25.

2 Deshalb sind auch nicht die Entscheidungen des BFH v. 4.5.2004 – VII R 45/03, BStBl. II 2004, 815; BFH v. 4.2.2005 – VII R 20/04, BFH/NV 2005, 942 – zur Fälligkeit iS des § 95 InsO, die gem. § 220 Abs. 2 Satz 1 AO mit Entstehung eintreten soll, einschlägig. Zudem sind diese Entscheidungen nur im Ergebnis richtig, da § 220 Abs. 2 Satz 1 AO keine Steuern betrifft (ausführlich dazu § 18 Anm. 954).

3 Das übersieht *Haunborst* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13c UStG Rz. 25.

4 Ebenso im Ergebnis Abschn. 182b Abs. 41 UStR 2008 – Beispiel 1; *Haunborst* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13c UStG Rz. 27; aA *Slotty-Harms/Jansen*, UR 2004, 221 (223 Beispiel 4).

5 AA *Siebert*, UStB 2004, 279 (282).

Sichtweise die gesamte Umsatzsteuer des Voranmeldungszeitraums festgesetzt (Anm. 30). Die in der Voranmeldung zu sehende **Festsetzung** (§ 168 Satz 1 AO; bzw. ein an ihre Stelle tretender Vorauszahlungsbescheid) **bleibt** auch nach Ergehen einer Umsatzsteuerjahresfestsetzung für die Frage, ob die festgesetzte Steuer bei Fälligkeit nicht entrichtet worden ist, **maßgebend**. Die Jahressteuerfestsetzung (Steuerbescheid bzw. Steueranmeldung) ersetzt zwar grundsätzlich die Voranmeldungen (bzw. Vorauszahlungsbescheide), da diese sich als fiktive Verwaltungsakte erledigen (§ 124 Abs. 2 AO), ihre in der Vergangenheit eingetretenen Wirkungen, wie insbesondere die Auslösung der Fälligkeit (§ 18 Abs. 4 Satz 3 UStG), entfallen jedoch nicht (§ 18 Anm. 175 f.).

- 41 Ist die **mit der Voranmeldung angemeldete Steuer** auch **entrichtet** bzw. durch Verrechnung mit Vorsteuern getilgt worden, so kann grundsätzlich **keine Haftung** mehr für die **durch Jahressteuerbescheid** (bzw. Anmeldung) **festgesetzte Steuer** eintreten¹, weil sie keine Haftung „für die in der Forderung enthaltene Umsatzsteuer“ (§ 13c Abs. 1 Satz 1 UStG) – denn diese ist vom leistenden Unternehmer entrichtet worden –, sondern für andere Umsatzsteuerbeträge wäre.² Nichts anderes würde gelten, wenn man mit der hM fehlerhaft (Anm. 30) davon ausginge, dass mit der Voranmeldung (bzw. dem Vorauszahlungsbescheid) nur der Umsatzsteuer- bzw. Vorsteuerüberschuss angemeldet (festgesetzt) würde. Eine andere Interpretation der Vorschrift würde gegen das Übermaßverbot verstoßen, weil für eine weitergehende Haftung der rechtfertigende Grund fehlt; zudem wäre sie willkürlich. Entsprechendes gilt bei der späteren Festsetzung einer höheren Steuer.³

42 *Beispiel*

In der Voranmeldung des Unternehmers A für Januar war ein Umsatzsteuerbetrag von 10 000 €, in dem 5 000 € Umsatzsteuer aus an B abgetretenen Forderungen enthalten sind, mit Vorsteuern von 8 000 € verrechnet und ein „Umsatzsteuerüberschuss“ von 2 000 € angemeldet worden. Dieser Betrag ist auch entrichtet worden. Die Umsatzsteuer- und Vorsteuerbeträge für den Voranmeldungszeitraum Januar sind in der für das Kalenderjahr ergangenen Jahressteuerberechnung unverändert berücksichtigt worden. Die im Jahressteuerbescheid gegenüber A „festgesetzte Steuer“ von 20 000 € ist nur in Höhe von 15 000 € entrichtet worden, weil A zum Jahresende zahlungsunfähig geworden war.

Eine Haftung des B in Höhe von 5 000 € (nach Vereinnahmung der abgetretenen Forderungen) kommt nicht in Betracht. Die den abgetretenen Forderungen zugrunde liegenden Umsätze sind zwar bei der Berechnung der „festgesetzten“ Jahressteuer berücksichtigt worden und diese ist in Höhe von 5 000 € nicht entrichtet worden, diese Umsatzsteuerschuld resultiert jedoch aus anderen Umsätzen des A. Die Umsatzsteuer aus den an B abgetretenen Forderungen hatte das Finanzamt erhalten. Die mittels der Voranmeldung für Januar festgesetzte und fällige Steuer in Höhe von 10 000 € (Anm. 30) ist durch Verrechnung mit den Vorsteuerbeträgen und durch Zahlung von 2 000 € entrichtet worden.

1 Im Ergebnis ebenso Abschn. 182b Abs. 13 UStR 2008.

2 Das übersehen *Wefling/Romswinkel*, UStB 2004, 95 – Beispiel 2; *Wiese/Grادل*, DB 2004, 844 (845); *Habne*, BB 2003, 2720 (2721); *Habne*, DStR 2004, 210 (212) – Letzterer kommt jedoch im Ergebnis auch zu der hier vertretenen Auffassung. Unklar *Nieskens*, UR 2004, 105 (126 f.).

3 Das übersehen *Habne*, BB 2003, 2720 (2721); *Wiese/Grادل*, DB 2004, 844 (845).

Anders ist es nur dann, wenn in der **Jahresfestsetzung Vorsteuerbeträge**, die in der betreffenden Voranmeldung verrechnet worden waren, **nicht berücksichtigt** werden¹ und dadurch für den betreffenden Voranmeldungszeitraum ein höherer Umsatzsteuerüberschuss oder erstmalig ein solcher entsteht. 43

Beispiel

Wie vorhergehendes Beispiel (Anm. 40), nur dass bei der Jahresfestsetzung von den in den Voranmeldungszeitraum Januar fallenden Vorsteuern lediglich 5 000 € berücksichtigt und folglich 23 000 € festgesetzt worden sind. B haftet in Höhe von 3 000 €, weil die für den Voranmeldungszeitraum festgesetzte (Anm. 30) Steuer in dieser Höhe nicht entrichtet worden ist.

Im Falle der **Organschaft** treten deren Wirkung iS des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG nur im Innenverhältnis zwischen Organträger und Organgesellschaft ein (§ 2 Anm. 651), so dass (auch) im Rahmen des § 13c UStG von selbständigen Unternehmen auszugehen ist (s. auch Anm. 5), wenn der Organträger oder die Organgesellschaft Forderungen aus steuerpflichtigen Umsätzen abgetreten hat. Die beim Organträger für den gesamten Organkreis festgesetzte Steuer (§ 2 Anm. 657) ist mithin für Zwecke des § 13c UStG aufzuteilen. Der Abtretungsempfänger haftet deshalb nur für den Teil, der auf den Zedenten entfällt und nicht anteilig entrichtet worden ist. 44

Ist die **Vollziehung** der Steuerfestsetzung in Bezug auf die in der abgetretenen Forderung enthaltene Umsatzsteuer gegenüber dem leistenden Unternehmer ausgesetzt (§ 361 Abs. 2 AO; § 69 Abs. 2 FGO), „gilt“² die Steuer insoweit als nicht fällig (§ 13c Abs. 1 Satz 2 UStG). Zur **nachträglichen Aussetzung** der Vollziehung nach Erlass des Haftungsbescheides s. Anm. 70. – Zur **nachträglichen Entrichtung** der Steuer durch den Steuerschuldner s. Anm. 66. 45

frei

46

5. Vereinnahmung der Gegenleistung

a) Formen, Umfang der Vereinnahmung

Der Haftungstatbestand kann erst und nur dann verwirklicht sein, wenn die **Forderung** durch den Abtretungsempfänger – ggf. durch einen Dritten (Anm. 54 ff.) – **vereinnahmt** worden ist (Absatz 1 Satz 1 aE, Absatz 2 Satz 1). Die Vereinnahmung kann auch schon vor der erstmaligen Festsetzung der Steuer erfolgt sein. Vereinnahmung durch den **Abtretungsempfänger** setzt voraus, dass dieser die Forderung als Gläubiger geltend gemacht oder der leistende Unternehmer den Schuldner zur Zahlung an den Abtretungsempfänger aufgefordert hat (zur Ver- 47

1 AA Wiese/Gradl, DB 2004, 844 (845) – zu Beispiel 5; Lippross, Umsatzsteuer, 22. Aufl. 2008, S. 1046 (9.5.2).

2 Der Gesetzgeber geht folglich mit der Rechtsprechung (vgl. BFH v. 17.9.1987 – VII R 55, 51/86, BStBl. II 1988, 366 [369]; BFH v. 25.4.1989 – VII R 36/87, BStBl. II 1990, 352 [354]) davon aus, dass die Aussetzung der Vollziehung nicht die Fälligkeit beseitigt; das ist indes verfehlt; Stadie, Allg. Steuerrecht, Rz. 292 mwN.

einnahmung im Falle der **Hinterlegung** s. Anm. 53). Ob der Abtretungsempfänger die Forderung zu Recht eingetrieben hat, dh. ob die Geltendmachung der zugrunde liegenden Sicherungsabrede entsprach, ist ohne Belang.¹

- 48 Eine Vereinnahmung durch den Abtretungsempfänger (Zessionar) liegt vom wirtschaftlichen Ergebnis her auch dann vor, wenn der leistende Unternehmer bei einer **stillen (verdeckten) Abtretung** die Forderung zwar selbst einzieht, die Zahlungen des Schuldners aber auf ein Konto erfolgen, das der leistende Unternehmer bei dem Abtretungsempfänger unterhalten muss, welcher den Geldeingang (die Guthabenforderung)² mit einer eigenen Kreditforderung verrechnet, zu deren Sicherung die Forderung abgetreten war.³ Dem gleichzusetzen ist der Fall, dass der leistende Unternehmer die Forderung einzieht, aber gemäß der der Abtretung zu Grunde liegenden Vereinbarung den **vereinnahmten Forderungsbetrag** einschließlich der Umsatzsteuer an den Zessionar **weiterleitet**.⁴
- 49 Die Haftung tritt nur in dem **Umfang** ein, in dem die „Umsatzsteuer“ rechnerisch (Anm. 6) „im vereinnahmten Betrag enthalten ist“ (Absatz 1 Satz 1 aE). Diese ist je nach Steuersatz stets mit zzt. 19/119 bzw. 7/107 im jeweiligen Zahlungsbetrag enthalten (vgl. Einf. Anm. 410)⁵; nicht etwa wird bei **gestreckter Zahlung** die Steuer erst mit dem letzten Teilbetrag mitentrichtet (arg. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG).⁶
- 50 Ist die Gegenleistung für einen Umsatz abgetreten worden, der **nur zum Teil steuerpflichtig** ist, und wird die Gegenleistung **nur teilweise vereinnahmt**, so tritt die Haftung nur im Verhältnis des Teils der Gegenleistung, der auf den steuerpflichtigen Teil des Umsatzes entfällt, zur Gesamtgegenleistung ein. Entsprechendes gilt, wenn eine *Gesamtgegenleistung* für mehrere *Umsätze*, die *nur zum Teil steuerpflichtig* sind, abgetreten wird.
- 51 Verwertet ein **Insolvenzverwalter** eine zur Sicherheit an einen Gläubiger abgetretene, bei Fälligkeit nicht beglichene Forderung durch **Einziehung** (§ 166 Abs. 2 InsO), so ist der an den Gläubiger auszugehrende Betrag richtigerweise (auch) um die Umsatzsteuer zu kürzen, da diese Verwertung zu einer Belastung mit Umsatzsteuer führt (§ 171 Abs. 2 Satz 3 InsO). Zwar ist die Einziehung der Forderung als solche kein umsatzsteuerbarer Vorgang, bei zutreffender Interpretation des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG begründet jedoch auch bei der sog. Soll-Ver-

1 Vgl. Abschn. 182b Abs. 21 UStR 2008.

2 Entsprechendes gilt, wenn die vereinbarte oder geduldete **Überziehungsgrenze** des Kontos überschritten wird; dazu näher mit umständlichen Beispielen Abschn. 182b Abs. 24–26, 27 Satz 4 UStR 2008.

3 Im Ergebnis ebenso Abschn. 182b Abs. 19 Satz 1 UStR 2008; aA *Habne*, DSfR 2004, 210 (213); *Haunhorst* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13c UStG Rz. 36.

4 Abschn. 182b Abs. 19 Satz 1, Abs. 23 und 24 Nr. 1 UStR 2008; im Ergebnis ebenso *Wagner* in Sölch/Ringleb, UStG, § 13c UStG Rz. 38; aA *Leonard* in Bunjes/Geist, UStG, § 13c UStG Rz. 24.

5 Vgl. auch Abschn. 182b Abs. 18 UStR 2008.

6 BGH v. 17.1.2007 – VIII ZR 171/06, UR 2007, 505 – Tz. 18 aE.

steuerung erst die Vereinnahmung der Forderung die Umsatzsteuer aus der dieser zugrunde liegenden Leistung (§ 17 Anm. 207 f.), so dass eine Masseverbindlichkeit entsteht (§ 55 Abs. 1 Nr. 2 InsO). Kehrt der Insolvenzverwalter hingegen den Bruttobetrag der Forderung (abzüglich der Kosten) an den Gläubiger aus, so haftet dieser nach § 13c UStG.¹

Eine Vereinnahmung liegt auch dann vor, wenn der Abtretungsempfänger gegenüber dem Schuldner der Gegenleistung mit einer eigenen Forderung **aufrechnet**.² Gleiches gilt, wenn der Abtretungsempfänger **an Zahlungs Statt** eine *Lieferung* oder *Dienstleistung* annimmt. Deren Wert ist dann als vereinnahmter Betrag anzusehen, in dem die Umsatzsteuer enthalten ist (§ 10 Abs. 2 Satz 2 und 3 UStG).

Bei einer **Mehrfachabtretung** der Forderung an verschiedene Gläubiger greift der **Prioritätsgrundsatz** ein, so dass die Forderung demjenigen Gläubiger zusteht, dem sie als Erstem wirksam abgetreten worden ist. Zeigen mehrere Gläubiger die Abtretung gegenüber dem **Drittschuldner** an und hinterlegt dieser daraufhin wegen Ungewissheit über den Forderungsberechtigten den geschuldeten Betrag beim Amtsgericht, so wird er durch die **Hinterlegung** von seiner Schuld befreit. Damit liegt zwar eine Zahlung des Drittschuldners, aber **noch keine Vereinnahmung** durch den Abtretungsempfänger vor. Eine solche kann sich erheblich verzögern, wenn die verschiedenen Gläubiger sich zivilgerichtlich über die Forderungszuständigkeit auseinandersetzen. Zweckmäßig wäre es, wenn die Hinterlegungsstelle des Amtsgerichts mit Vereinnahmung des Forderungsbetrages den darin enthaltenen Steuerbetrag nach Aufforderung des Finanzamtes an dieses zahlen würde. Dafür fehlt jedoch die Rechtsgrundlage. Folglich tritt de lege lata das unbefriedigende Ergebnis ein, dass **erst mit Auszahlung** des Forderungsbetrages durch die Hinterlegungsstelle an den rechtsverbindlich festgestellten Abtretungsempfänger eine Vereinnahmung vorliegt.³

b) Vereinnahmung bei Abtretung an Dritte (Absatz 1 Satz 3)

Soweit der Abtretungsempfänger die Forderung **an einen Dritten abgetreten** hat, gilt sie in voller Höhe als vereinnahmt (§ 13c Abs. 1 Satz 3 UStG). Diese **Fiktion** verstößt gegen das **Übermaßverbot** und darf nicht angewendet werden⁴, da der die Haftung rechtfertigende sachliche Grund fehlt. Die Haftung greift deshalb auch in diesem Fall erst und nur dann ein, **wenn** und soweit der **Dritte** die Forderung **vereinnahmt** hat. Das Gesetz verlangt nicht die Vereinnahmung durch den ersten Abtretungsempfänger. Der Dritte selbst haftet nach eindeutigem Wortlaut des § 13c UStG nicht.

¹ Vgl. Abschn. 182b Abs. 28 UStR 2008.

² AA *Haunhorst*, UVR 2004, 377 (381).

³ Vgl. *Siebert*, UStB 2006, 333.

⁴ AA *Reiß* in FS Korn, S. 521, 543; wohl auch *Wiese/Gradl*, DB 2004, 844 f. – wonach die Regelung sachgerecht sei, weil der erste Abtretungsempfänger die Haftung nicht hätte auflösen müssen!

- 55 Die Regelung lässt sich **auch nicht bei entgeltlichen Abtretungen** durch einen Vereinfachungszweck rechtfertigen. Da die Umsatzsteuer den Aufwand des Leistungsempfängers besteuern will (Einf. Anm. 75, Einf. Anm. 85 ff.), darf der Veräußerungserlös nicht an die Stelle der Zahlung des Leistungsempfängers (Schuldners) treten (s. auch § 17 Anm. 144, § 17 Anm. 146 f. zum *Factoring*).
- 56 Die **Absurdität** der Regelung würde sich anderenfalls besonders deutlich im Falle der Nichtzahlung durch den Schuldner zeigen. Der Unternehmer, der die der Forderung zugrunde liegende Leistung erbracht hatte, könnte die Umsatzsteuerschuld nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG (Uneinbringlichkeit) berichtigen, während nach dem Wortlaut des § 13c Abs. 1 Satz 3 UStG die Haftung des Abtretungsempfängers fortbestünde! Allerdings entfällt mit Erlöschen der Umsatzsteuerschuld nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG wegen der Akzessorietät der Haftung (Anm. 67) dann auch diese.¹ Folglich **läuft § 13c Abs. 1 Satz 3 UStG insoweit leer**.
- 57 Die Vorschrift darf bei verfassungskonformer Interpretation nur als **Missbrauchsverhütungsvorschrift** verstanden und deshalb nur dann angewendet werden, wenn die Abtretung offensichtlich nur bezwecken soll, die Haftung zu vermeiden, indem dem Finanzamt praktisch die Nachprüfung erschwert wird oder ihm zB bei einer **Kettenabtretung** sogar unmöglich gemacht wird zu ermitteln, in welcher Höhe die Forderung vereinnahmt worden ist.
- 58 Dritte sind auch Personen und Gesellschaften, mit denen ein umsatzsteuerrechtliches **Organschaftsverhältnis** iS des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG besteht.
- 59 frei

6. Ausschluss der Haftung bei Zahlung durch den Abtretungsempfänger (Absatz 2 Satz 4)

- 60 Die Haftung tritt nicht ein, soweit der Abtretungsempfänger auf die nach § 13c Abs. 1 Satz 1 UStG festgesetzte Steuer Zahlungen iS des § 48 AO geleistet hat (§ 13c Abs. 2 Satz 4 UStG). Hierbei handelt es sich hinsichtlich der Erwähnung des § 48 AO lediglich um die überflüssige Klarstellung, dass auch Zahlungen Dritter für den Steuerschuldner in entsprechendem Umfang zum Erlöschen der Steuerschuld führen (§ 47 iVm. § 48 Abs. 1 AO). Damit würde jedoch allein nach der Abgabenordnung die Haftungsschuld grundsätzlich nicht im gleichen Umfang erlöschen² (oder gar nicht erst entstehen). Das ergibt sich aus Folgendem: Zahlungen auf die Steuerschuld betreffen die (im Regelfall) für einen Voranmeldungszeitraum „festgesetzte“ Steuer iS des § 18 Abs. 1 Satz 2 iVm. § 16 Abs. 1 UStG, bei deren Berechnung die Steuer für den Umsatz, der der abgetretenen

¹ Zust. *Lippross*, Umsatzsteuer, 22. Aufl. 2008, S. 1046 (9.5.2); aA *Wagner* in Sölch/Ringleb, UStG, § 13c UStG Rz. 44 – EL 51 April 04; *Leonard* in Bunjes/Geist, UStG, § 13c UStG Rz. 23; *Haunborst*, UVR 2004, 377 (381).

² Die gegenteilige Aussage in *Stadie*, Umsatzsteuerrecht, Rz. 19.48, gebe ich auf.

Forderung zugrunde liegt und für die der Abtretungsempfänger nach § 13c UStG haftet, berücksichtigt worden ist. Die Zahlung des Umsatzsteuerbetrages, für den der Abtretungsempfänger haftet, würde mithin, wenn die festgesetzte Steuer weitere Steuerbeträge umfasst, nur zu einer anteiligen Tilgung der festgesetzten Steuer führen und damit die Haftungsschuld ggf. gar nicht verringern (vgl. Anm. 39). Die **Bedeutung** des § 13c Abs. 2 Satz 4 UStG liegt mithin darin, dem Zweck der Norm entsprechend klarzustellen, dass die **Haftung nicht** eintritt, **soweit der Abtretungsempfänger die Umsatzsteuerbeträge** aus den abgetretenen Forderungen an das Finanzamt **abführt**. Zahlungen des Steuerschuldners an das Finanzamt „für den Abtretungsempfänger“ („auf dessen Haftungsschuld“) haben diese Wirkung nicht¹; es bleiben Zahlungen auf die eigene Steuerschuld, die allenfalls zu einer anteiligen Haftungsverringerung (vgl. Anm. 39) führen können.

Erfolgt die **Zahlung** des Abtretungsempfängers (usw.) **vor Fälligkeit** der Umsatzsteuerschuld des Abtretenden, so erlischt diese in entsprechendem Umfang, da die **Erlöschenswirkung** nach § 48 Abs. 1 iVm. § 47 AO lediglich die Entstehung des Anspruchs voraussetzt. Entrichtet der leistende Unternehmer (Abtretende) bei Fälligkeit die festgesetzte Steuer, so steht folglich ihm der Erstattungsanspruch iS des § 37 Abs. 2 AO zu², da er insoweit die Steuer ohne rechtlichen Grund gezahlt hat. 61

In der Regierungsbegründung findet sich die Aussage, dass nach § 48 Abs. 2 AO der Abtretungsempfänger sich „**vertraglich** verpflichten“ könne, für die Umsatzsteuerschuld einzustehen. Insoweit könne er nicht mehr für die in der abgetretenen Forderung enthaltene Umsatzsteuer in Anspruch genommen werden“.³ Die Folge wäre, dass dem Finanzamt gem. § 192 AO nur noch der Zivilrechtsweg offen stünde. Das ist jedoch nicht mit dem Wortlaut des § 13c Abs. 2 Satz 4 UStG zu vereinbaren, denn danach haftet der Abtretungsempfänger nur dann nicht, wenn er Zahlungen geleistet hat. 62

frei

63

7. Verpfändung und Pfändung (Absatz 3)

Die Absätze 1 und 2, dh. die Vorschriften zur Abtretung (Anm. 15 ff.) gelten bei der Verpfändung oder der Pfändung von Forderungen entsprechend. An die Stelle des Abtretungsempfängers tritt der Pfandgläubiger bzw. Vollstreckungsgläubiger (Absatz 3). Die Gleichstellung der Verpfändung und Pfändung mit der Abtretung ist sachgerecht und notwendig, da deren Wirkung letztlich dieselbe ist. Nach § 1274 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 1280 BGB erfolgt die Verpfändung einer Forderung nach den für die Übertragung geltenden Vorschriften, dh. nach den Abtretungsregeln. Ähnlich wie bei der Sicherungsabtretung kann der Pfandgläubiger 64

1 Ebenso *Leonard* in Bunjes/Geist, UStG, § 13c UStG Rz. 35 aE; aA *Haunborst*, UVR 2004, 377 (381 FN 69).

2 Im Ergebnis ebenso Abschn. 182b Abs. 43 Satz 5 UStR 2008.

3 Reg.-Begr. zu Art. 4 Nr. 13 StÄndG 2003, BR-Drucks. 630/03, zu § 13c Abs. 2 UStG, 79.

die Forderung bei Pfandreife einziehen (§§ 1282, 1288 Abs. 2 BGB). Entsprechendes gilt bei der Pfändung. Nach § 836 Abs. 1 ZPO ersetzt der mit der Pfändung verbundene sog. Überweisungsbeschluss die Erklärung des Schuldners, von denen nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts die Berechtigung zur Einziehung der Forderung abhängig ist. Der Pfandgläubiger bzw. der Vollstreckungsgläubiger kann somit zivilrechtlich wie bei der Abtretung den Bruttobetrag der Forderung einziehen. In der Sache macht es keinen Unterschied, ob der Unternehmer eine Forderung freiwillig durch Abtretung oder Verpfändung als Sicherheit gewährt oder ob dessen Gläubiger in die Forderung vollstreckt.¹ Wenn nicht die Verpfändung und Pfändung mit umfasst würde, wäre mit Ausweichreaktionen dergestalt zu rechnen, dass statt der Sicherungsabtretung die Verpfändung gewählt oder eine Verpfändung oder Pfändung zusätzlich erwirkt und die Einziehung dann nur darauf gestützt würde.

65 frei

III. Verwirklichung des Haftungsanspruchs

66 Materiell-rechtlich **entsteht** die Haftungsschuld mit Tatbestandsverwirklichung, dh. soweit bei Fälligkeit die – objektiv bestehende (Anm. 35) – Steuerschuld nicht entrichtet worden ist und die Forderung vom Abtretungsempfänger oder Pfand- bzw. Vollstreckungsgläubiger oder einem Dritten vereinnahmt worden ist. Steuerschuldner und Haftungsschuldner sind ab diesem Zeitpunkt – und nicht etwa erst mit Festsetzung der Haftungsschuld² – **Gesamtschuldner** (§ 44 Abs. 1 Satz 1 AO). Allerdings sind die Regeln zur Gesamtschuld nur **eingeschränkt** anwendbar, soweit der Haftungsschuldner nach § 13c UStG nur (wie im Regelfall) anteilig für die festgesetzte Steuer des Steuerabschnitts haftet, so dass zwar seine Zahlungen zum Erlöschen der Steuer in entsprechendem Umfang führen (§ 44 Abs. 2 Satz 1 AO), nicht jedoch nachträgliche Zahlungen des Steuerschuldners auf die festgesetzte Steuer in gleicher Weise zum Erlöschen der Haftungsschuld führen. **Nachträgliche Zahlungen des Steuerschuldners** (insbesondere in Gestalt einer Insolvenzquote oder bei Verrechnung einer nicht verbrauchten Sondervorauszahlung) führen nur insoweit zu einem Erlöschen der Haftungsschuld, als die verbleibende Steuerschuld dadurch niedriger als die ursprüngliche Haftungsschuld wird (vgl. Anm. 39).

67 Zwischen Haftungsschuld und Steuerschuld besteht **Akzessorietät**³, dh. die Haftungsschuld ist vom Bestehen der Steuerschuld, für die gehaftet wird, abhängig. Die Akzessorietät bezieht sich auf den Steuerbetrag aus der abgetretenen Forderung, der bei der Berechnung der festgesetzten Steuer berücksichtigt worden ist.

1 Vgl. Bericht des FinAussch. zum StÄndG 2003, BT-Drucks. 15/1945, zu Art. 4 Nr. 13 (zu § 13c Abs. 3 UStG).

2 So aber Reg.-Begr. zu Art. 4 Nr. 13 StÄndG 2003, BR-Drucks. 630/03, 78; Abschn. 182b Abs. 39 UStR 2008; *Haunhorst* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13c UStG Rz. 53; *Leonard* in Bunjes/Geist, UStG, § 13c UStG Rz. 31; BGH v. 17.1.2007 – VIII ZR 171/06, UR 2007, 505 – Tz. 29.

3 *Stadie*, Allg. Steuerrecht, Rz. 132 mwN.

Mindert sich diese **Steuer** oder entfällt sie nach § 17 UStG, so verändert sich in gleichem Umfang die Haftungsschuld. Allerdings ergibt sich das bereits aus dem Umstand, dass insoweit keine Vereinnahmung vorliegt und folglich der Tatbestand des § 13c UStG schon dadurch nicht erfüllt ist (zur Abtretung an Dritte s. Anm. 56).

Die Festsetzung der Steuer ist nicht etwa in der Weise für die Haftung verbindlich, dass dem Abtretungsempfänger damit die Möglichkeit der **Einwendungen gegen die Steuerschuld** genommen ist¹, denn er haftet nur für die in der Forderung (objektiv) enthaltene Steuer (§ 13c Abs. 1 Satz 1 aE UStG). Zudem gilt der Grundsatz des § 166 AO, so dass regelmäßig **keine Bindungswirkung** besteht.² 68

Die Inanspruchnahme erfolgt durch **Haftungsbescheid** (§ 191 Abs. 1 Satz 1 AO), ohne dass dem Finanzamt Ermessen zusteht (§ 13c Abs. 2 Satz 2 UStG). Hierbei handelt es sich jedoch lediglich um eine Klarstellung, denn entgegen dem Wortlaut des § 191 Abs. 1 Satz 1 AO („kann“) besteht schon nach der Abgabenordnung kein Ermessen.³ Ein Haftungsbescheid ist mithin, wenn die Voraussetzungen vorliegen, zu erlassen. Wird die Forderung **sukzessive** in Teilbeträgen **vereinnahmt**, so können entsprechend mehrere **Teil-Haftungsbescheide** ergehen. 69

Mindert sich **nach Erlass des Haftungsbescheides** die **Steuer** nach § 17 UStG, so ist der **Haftungsbescheid** nach § 131 Abs. 1 AO zu **widerrufen**.⁴ Gleiches gilt, soweit durch nachträgliche Zahlungen auf die Steuerschuld sich die Haftungsschuld mindert (Anm. 66) oder die Vollziehung der Steuerfestsetzung nachträglich ausgesetzt wird. 70

Der **Subsidiaritätsgrundsatz** nach § 219 Satz 1 AO gilt **nicht**, da etwas anderes bestimmt ist. Nach § 13c Abs. 2 Satz 1 UStG ist der Abtretungsempfänger in dem Zeitpunkt in Anspruch zu nehmen, in dem die materiellen Haftungsvoraussetzungen erfüllt sind. Der Haftungsbescheid kann folglich sofort mit einer fälligkeitsauslösenden⁵ Zahlungsaufforderung versehen werden.⁶ Das verstößt nicht gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz⁷, da dem Abtretungsempfänger der Umsatzsteuerbetrag nicht gebührt (Anm. 4), so dass seine sofortige Inanspruchnahme sachgerecht ist. 71

Zahlungen des Abtretungsempfängers auf die Haftungsschuld führen entgegen der Ansicht des BGH nicht etwa zu einer **Ausgleichspflicht** des Abtretenden/ 72

1 Ebenso *Lippross*, Umsatzsteuer, 22. Aufl. 2008, S. 1046; aA *Wiese/Gradl*, DB 2004, 844.

2 Dazu *Stadie*, Allg. Steuerrecht, Rz. 584 iVm. 791.

3 *J. Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 7 Rz. 66; *Stadie*, Allg. Steuerrecht, Rz. 582; vgl. auch BFH v. 3.11.2005 – V R 56/02, UR 2006, 296 (298 aE).

4 Vgl. Abschn. 182b Abs. 40 Satz 3 UStR 2008.

5 *Stadie*, Allg. Steuerrecht, Rz. 280, 586.

6 AA *Haunborst* in *Reiß/Kraeusel/Langer*, UStG, § 13c UStG Rz. 49.

7 So aber *Nieskens*, UR 2004, 105 (127).

Zedenten (Steuerschuldners) im Rahmen des zwischen ihnen bestehenden Gesamtschuldverhältnisses (Anm. 66) gem. § 426 Abs. 2 Satz 1, Abs. 1 Satz 1 BGB, weil der Steuerschuldner die Steuer im Verhältnis zum Abtretungsempfänger als „bloßem Haftungsschuldner“ allein zu tragen habe.¹ Diese Sichtweise verkennt die ratio des § 13c UStG, denn sie übersieht, dass die Forderung in Höhe der rechnerisch darin enthaltenen Umsatzsteuer dem Abtretungsempfänger nicht gebührt (Anm. 4), so dass dieser nicht etwa nur als „bloßer“ Haftungsschuldner zahlt. Eine Ausgleichspflicht kann sich deshalb nur bei einer entgeltlichen Abtretung aus dem dieser zugrunde liegenden Rechtsverhältnis (zB Kaufvertrag beim sog. Factoring) ergeben.

- 73 Mehrere Gläubiger haften als Gesamtschuldner (Anm. 7), so weit ihre Haftung reicht. Die Haftung ist deshalb grundsätzlich keine anteilige. Indes verlangt eine sachgerechte Ermessensausübung, dass das Finanzamt die gleich zahlungsfähigen Gläubiger nur anteilig in Anspruch nimmt.
- 74 Zuständig für den Erlass des Haftungsbescheides ist nach § 24 AO das Finanzamt, in dessen Bezirk der Anlass dazu hervortritt. Das ist das Finanzamt, welches für die Verwaltung der Steuer zuständig ist, für die gehaftet werden soll², dh. das Finanzamt, das für den Abtretenden zuständig ist.³
- 75 Neben der Haftung des Abtretungsempfängers komme auch eine **Haftung** der **Geschäftsführer** (uä. Personen iS des § 34 AO) des leistenden Unternehmers nach § 69 AO in Betracht, wenn diese schuldhaft die Abführung der Umsatzsteuer unterlassen haben. Allerdings geht vom Zweck des § 13c UStG (Anm. 4) her die Haftung des Abtretungsempfängers vor.
- 76 Eine **Haftung für die Haftungsschuld** des Abtretungsempfängers kommt nach § 69 AO in Betracht, da der Haftungsanspruch ein Anspruch aus dem Schuldverhältnis ist. Voraussetzung ist, dass der **gesetzliche Vertreter** (zB geschäftsführende Gesellschafter der Zessionar-GmbH) durch grobfahrlässige Pflichtverletzung bewirkt hat, dass die Haftungsschuld nicht erfüllt worden ist, insbesondere, weil in der Krise andere Gläubiger bevorzugt worden sind. Eine Haftung für die Haftungsschuld ist ferner bei Personengesellschaften nach § 128 HGB (bei BGB-Gesellschaften analog) möglich.

1 BGH v. 17.1.2007 – VIII ZR 171/06, UR 2007, 505 – Tz. 29.

2 BFH v. 23.7.1998 – VII R 141/97, BFH/NV 1999, 433; BFH v. 19.12.2000 – VII R 86/99, StRK AO 1977 § 21 R. 2 = BFH/NV 2001, 742.

3 Reg.-Begr. zu Art. 4 Nr. 13 StÄndG 2003, BR-Drucks. 630/03, zu § 13c Abs. 2 UStG.