

Insolvenzverwalter darf nicht zur Umsatzsteuer optieren, ohne Mittel für Steuerzahlung zu haben

1. Der gesetzliche Vertreter einer GmbH ist auch in Zeiten der Krise nicht verpflichtet, von Geschäften Abstand zu nehmen, weil diese Umsatzsteuer auslösen; das gilt grundsätzlich auch für die Ausübung steuerlicher Gestaltungsrechte wie der Option nach § 9 UStG. Ein Konkursverwalter verletzt jedoch seine steuerlichen Pflichten, wenn er aufgrund einer Vereinbarung mit einem Grundpfandgläubiger ein Grundstück unter Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung freihändig verkauft und den Kaufpreisanspruch an den Grundpfandgläubiger abtritt, obwohl er weiß, dass Mittel zur Tilgung der Steuerschuld nicht zur Verfügung stehen (Abgrenzung zu BFH-Urteil vom 9. Januar 1997 VII R 51/96, BFH/NV 1997, 324).

2. Der Grundsatz der anteiligen Tilgung wird durch die konkursrechtlichen Vorschriften modifiziert.

AO 1977 § 34 Abs. 1 und 3, § 69, § 191
UStG § 4 Nr. 9 a, § 9, § 15a
KO § 4 Abs. 2, §§ 47, 60

Urteil vom 28. November 2002 VII R 41/01

Vorinstanz: FG Münster vom 3. Mai 2000 5 K 2907/99 U
(EFG 2001, 1534)

Gründe

I.

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurde im November 1995 als Konkursverwalter der Gemeinschuldnerin bestellt.

Im Laufe des Konkursverfahrens veräußerte der Kläger einen Teil des Grundbesitzes der Gemeinschuldnerin. Später zeigte er mit Schreiben vom 16. Dezember 1996 die Unzulänglichkeit der Masse i.S. des § 60 der Konkursordnung (KO) an.

Mit Kaufvertrag vom 30. Januar 1997 veräußerte der Kläger das in der Konkursmasse verbliebene Teileigentum an einem bebauten Grundstück nebst dem Inventar zu einem Gesamtkaufpreis von ... DM (... DM Nettokaufpreis, ... DM Umsatzsteuer) an einen Unternehmer (U). Nach dem Kaufvertrag betrug der auf das Grundstück entfallende Kaufpreis ... DM zuzüglich ... DM Umsatzsteuer. Auf dem Grundstück waren für die Kredit gebende Bank (B) mehrere Grundpfandrechte eingetragen. Die im Zusammenhang mit der Baumaßnahme angefallenen Vorsteuern waren der Gemeinschuldnerin seinerzeit vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) vergütet worden, da sie hinsichtlich der Mietumsätze für die Umsatzsteuerpflicht optiert hatte.

Entsprechend der kaufvertraglichen Regelung verzichtete der Kläger unter Hinweis auf § 9 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) für die Grundstückslieferung auf die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG und stellte dem Käufer eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis aus. Der Käufer zahlte den gesamten (Brutto-)Kaufpreis an den Notar, der den Betrag

vereinbarungsgemäß an die absonderungsberechtigte B weiterleitete.

Der Kläger meldete die Umsatzsteuer aus dem Grundstücks- und Inventarverkauf in Höhe von ... DM beim FA an, führte die Umsatzsteuer jedoch unter Verweis auf die bereits angezeigte Masseunzulänglichkeit in Höhe eines Teilbetrages von ... DM nicht ab.

In Höhe der rückständigen Umsatzsteuer nebst Säumniszuschlägen nahm das FA den Kläger mit auf § 69 der Abgabenordnung (AO 1977) gestütztem Haftungsbescheid vom 4. November 1998 in Anspruch.

Mit der nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage begehrte der Kläger die Herabsetzung des Haftungsbetrages auf ... DM Umsatzsteuer nebst anteiliger Säumniszuschläge. Während des Klageverfahrens entließ das FA den Kläger mit Teilrücknahmebescheid vom 21. Januar 2000 aus der Haftung, soweit diese sich auf die Umsatzsteuer sowie Säumniszuschläge für die Inventarveräußerung erstreckte, und reduzierte die Haftungssumme auf ... DM Umsatzsteuer nebst anteiliger Säumniszuschläge in Höhe von ... DM. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit der in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2001, 1534 veröffentlichten Entscheidung ab.

Mit seiner Revision rügt der Kläger die fehlerhafte Anwendung des § 69 AO 1977 auf den festgestellten Sachverhalt. Das FG habe die Pflichten des Konkursverwalters verkannt. Zu den Pflichten gehöre insbesondere die Verwertung der Masse, um den Gemeinschuldner zu entschulden. Der Konkursverwalter stehe in einem Spannungsverhältnis zwischen seinen konkursrechtlichen

Pflichten gegenüber dem Gemeinschuldner einerseits und den einzelnen Konkursgläubigern andererseits. Hätte er nicht zur Umsatzsteuer optiert, hätte er sich gegenüber der Gemeinschuldnerin schadensersatzpflichtig gemacht, da in diesem Fall ein die entstandene Umsatzsteuerschuld übersteigender Vorsteuerberichtigungsanspruch gemäß § 15a UStG entstanden wäre. Da der Konkursverwalter zur Verwertung der Konkursmasse von seinem von der Gemeinschuldnerin abgeleiteten Recht auf Option zur Umsatzsteuer Gebrauch gemacht habe, bestehe für eine Anwendung des § 69 AO 1977 kein Raum. Dem FA sei auch kein Schaden entstanden. Die Option habe zu einer Entschuldung bei dem absonderungsberechtigten Gläubiger in Höhe der angefallenen Umsatzsteuer geführt. Die Entschuldung sei aber nicht auf Kosten des Fiskus erfolgt, da ohne Option ein höherer Vorsteuerberichtigungsanspruch angefallen wäre.

Der Kläger beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und unter Änderung des Haftungsbescheides vom 4. November 1998 i.d.F. des Änderungsbescheides vom 21. Januar 2000 sowie Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 9. April 1999 die Haftungsbeträge auf ... DM Umsatzsteuer nebst anteiliger Säumniszuschläge herabzusetzen.

Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

II.

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis rechtsfehlerfrei geurteilt, dass das FA den Kläger zu Recht dem Grunde nach als Haftenden für die durch die Veräuße-

zung des Grundstücks und den Verzicht auf die Steuerbefreiung ausgelöste Umsatzsteuer in Anspruch genommen hat. Anhand der Feststellungen des FG lässt sich aber nicht beurteilen, ob die Haftung sich auf die gesamte oder nur einen Teil der Umsatzsteuer erstreckt.

1. Dem Kläger oblag als Konkursverwalter die Ausübung des Verwaltungs- und Verfügungsrechts über das zur Konkursmasse gehörige Vermögen der Gemeinschuldnerin (§ 6 Abs. 2 KO). Der Kläger hatte daher als Vermögensverwalter gemäß § 34 Abs. 3 AO 1977, ungeachtet der Frage, ob ein Konkursverwalter seine Verwaltungs- und Verfügungsrechte aus § 6 KO als gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners (Vertretertheorie) oder als Treuhänder kraft Amtes (Amtstheorie) wahrnimmt (vgl. zum Theorienstreit etwa Kilger/Karsten Schmidt, Insolvenzgesetze KO/VglO/ GesO, Kommentar, 17. Aufl., § 6 KO Rdnr. 2), die der Gemeinschuldnerin obliegenden steuerlichen Pflichten zu erfüllen. Insbesondere hatte er dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den von ihm verwalteten Mitteln entrichtet werden (§ 34 Abs. 1 Satz 2 AO 1977). Er haftet daher nach § 69 AO 1977, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihm auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt worden sind.

2. Das FG ist im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass der Kläger im Zusammenhang mit der Veräußerung des Grundstücks der Gemeinschuldnerin die ihm als Konkursverwalter obliegenden Pflichten schuldhaft verletzt und dadurch den Tatbestand des § 69 AO 1977 erfüllt hat. Die den Haftungstatbestand auslösende Pflichtverletzung ist indes nicht darin zu sehen, dass er auf die nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG bestehende

Steuerbefreiung für den Grundstücksumsatz nach § 9 Abs. 1 UStG verzichtet hat, sondern darin, dass er, obwohl ihm dies rechtlich möglich gewesen wäre, nicht dafür Sorge getragen hat, dass der der Umsatzsteuer entsprechende Anteil des vom Erwerber U im Hinblick auf die Option gezahlten Kaufpreises zur Konkursmasse fließt.

a) Der Entscheidung des FG liegt in tatsächlicher Hinsicht die Würdigung zugrunde, dass die Gemeinschuldnerin im Zeitpunkt der Fälligkeit der vorgenannten Umsatzsteuer über keine Mittel zu deren Entrichtung verfügte, insbesondere der Erlös aus dem Grundstücksverkauf in vollem Umfang an die absonderungsberechtigte B abgeführt worden ist.

b) Das FG weist sodann zutreffend auf den in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) aufgestellten Rechtssatz hin, dass die Pflichten des Konkursverwalters nach § 34 Abs. 1 und 3 AO 1977 sich nicht darauf beschränken, die im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuern vorhandenen Mittel des Steuerschuldners (auch, d.h. jedenfalls anteilig) zur Befriedigung des Steuergläubigers einzusetzen, vielmehr der gesetzliche Vertreter und der Vermögensverwalter (im Weiteren nur noch gesetzlicher Vertreter) bereits vor Fälligkeit der Steuern verpflichtet sind, die Mittel so zu verwalten, dass sie zur pünktlichen Tilgung auch der erst künftig fällig werdenden Steuerschulden in der Lage sind. Eine Pflichtverletzung liegt deshalb auch dann vor, wenn der gesetzliche Vertreter sich durch Vorwegbefriedigung anderer Gläubiger oder in sonstiger Weise schuldhaft außer Stande setzt, künftig fällig werdende Steuerschulden, deren Entstehung ihm bekannt ist, zu tilgen (vgl. BFH-Urteil vom 26. April 1984 V R 128/79, BFHE 141, 443, BStBl II 1984, 776).

Der erkennende Senat hat infolge dessen eine Pflichtverletzung des gesetzlichen Vertreters einer GmbH bejaht, weil dieser zu einem Zeitpunkt, in dem er wusste, dass der GmbH keine Zahlungsmittel mehr zur Verfügung stehen und auch zukünftig nicht mehr zufließen werden, ein Umsatzsteuer auslösendes Verkaufsgeschäft durchgeführt hatte, ohne dafür Sorge zu tragen, dass die GmbH über das durch dieses Geschäft erzielte Entgelt verfügen kann, um damit die durch das Geschäft entstehende Umsatzsteuer begleichen zu können (Senatsurteil vom 5. Februar 1985 VII R 124/80, BFH/NV 1987, 2). Soweit dem gesetzlichen Vertreter nach dieser Rechtsprechung steuerliche Pflichten vor der Fälligkeit der Steuer obliegen, beziehen sich diese Pflichten allerdings auf die zukünftige Erfüllung der Ansprüche des Fiskus, nicht auf die Begründung solcher Ansprüche. Der gesetzliche Vertreter ist vielmehr auch in Zeiten der Krise, unbeschadet gesellschafts- und/oder insolvenzrechtlicher Regelungen, deren Verletzung eine steuerliche Haftung nicht begründen könnte, nicht verpflichtet, von Geschäften Abstand zu nehmen, weil diese Umsatzsteuer auslösen, die voraussichtlich nicht beglichen werden kann. Er bleibt auch in Krisenzeiten in seinen unternehmerischen Dispositionen und in der Vertragsgestaltung frei (Senatsurteil in BFH/NV 1987, 2). Das gilt grundsätzlich auch für die Ausübung steuerlicher Gestaltungsrechte wie des in § 9 UStG dem Unternehmer eingeräumten. Seine Ausübung wird vom UStG ebenso wenig wie die Freiheit des Unternehmers, steuerbare Lieferungen und sonstige Leistungen überhaupt auszuführen, unter den Vorbehalt gestellt, die dadurch entstehende Umsatzsteuer begleichen zu können. Das UStG nimmt es vielmehr grundsätzlich in Kauf, dass die Umsatzsteuer, die der Leistungsempfänger als Vorsteuer gegenüber dem Fiskus geltend machen kann und die im Gegenzug bei dem Leistenden

erhoben wird, im Einzelfall wegen dessen Insolvenz nicht oder nur teilweise realisiert werden kann. Es verlangt von dem Unternehmer auch nicht, bei der Ausübung des ihm zustehenden Wahlrechts nach § 9 UStG auf das Interesse des Fiskus Rücksicht zu nehmen, nicht Vorsteuer ohne die gesicherte Erwartung vergüten zu müssen, seine Umsatzsteuerforderung gegen den Leistenden durchsetzen zu können. Der Unternehmer darf vielmehr die Option im Hinblick auf sein Eigeninteresse ausüben, was darauf gerichtet ist, durch die Vereinnahmung des im Fall der Option im Allgemeinen um die Umsatzsteuer erhöhten Entgelts seine Liquidität und, sofern bei steuerbefreiter Leistung ein im Vergleich zur Umsatzsteuerschuld höherer Vorsteuerberichtigungsanspruch nach § 15a UStG entstünde, seine Vermögenslage zu verbessern. Von dem Optionsrecht darf der Unternehmer daher grundsätzlich auch Gebrauch machen, um den absonderungsberechtigten Gläubiger in größerem Umfang als ohne die Option befriedigen zu können, sofern dieses nicht zu einer ungerechtfertigten Befriedigung desselben führt.

Allerdings steht die Option nach § 9 UStG wie jede steuerliche Gestaltung unter dem Vorbehalt des § 42 AO 1977. Wählt der Veräußerer --hier der Kläger-- eine Gestaltung, der nach § 42 AO 1977 steuerlich die Anerkennung zu versagen ist, so kann dies seine Haftung nach § 69 AO 1977 begründen, wenn das FA dem Erwerber Vorsteuer vergüten muss, weil § 42 AO 1977 im Hinblick auf dessen Vorsteuerabzug nicht eingreift, ohne dafür vom Veräußerer einen Ausgleich erlangen zu können.

Rechtsmissbräuchlich i.S. des § 42 AO 1977 ist jedoch nur eine Gestaltung, welche der Veräußerer --nur auf ihn kommt es insofern an (BFH-Urteil vom 26. November 1987 V R 29/83, BFHE 152, 170, BStBl II 1988, 387)-- gebraucht, obwohl sie der vom Gesetzgeber in Übereinstimmung mit der Verkehrsauffassung für

typisch gehaltenen Gestaltung zum Erreichen bestimmter wirtschaftlicher Ziele nicht entspricht, ohne dass für sie beachtliche außersteuerliche Gründe vorliegen (BFH-Urteil vom 6. Juni 1991 V R 70/89, BFHE 165, 1, BStBl II 1991, 866).

Der vom Kläger erklärte Verzicht der Gemeinschuldnerin auf die Steuerbefreiung des fraglichen Umsatzes nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG war nicht rechtsmissbräuchlich. Da der Verzicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 9 UStG dem Erwerber den Vorsteuerabzug ermöglichen soll (BFH-Urteil in BFHE 165, 1, BStBl II 1991, 866), ist die Option für die Steuerpflicht in der Person des Veräußerers dann nicht rechtsmissbräuchlich, wenn der Vorsteuerabzug des Erwerbers gerechtfertigt ist (BFH-Urteil vom 29. April 1993 V R 93/89, BFH/NV 1994, 510). Die Rechtfertigung zum Vorsteuerabzug auf der Erwerberseite ist indes immer dann gegeben, wenn der Erwerber des Grundstücks den Kaufpreis in voller Höhe bezahlt (BFH-Urteil vom 23. Februar 1995 V R 113/93, BFH/NV 1995, 1029, m.w.N.). Der Verzicht auf die Steuerbefreiung einer Grundstückslieferung ist nach gefestigter Rechtsprechung des BFH nicht allein deshalb rechtsmissbräuchlich i.S. des § 42 AO 1977, weil der leistende Unternehmer illiquide ist und deshalb die durch seinen Verzicht entstehende Umsatzsteuer schuldig bleibt (BFH-Urteil in BFH/NV 1995, 1029).

Da der Erwerber im Streitfall nach den bindenden Feststellungen des FG den Grundstückskaufpreis in vollem Umfang gezahlt hat, liegt ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten i.S. des § 42 Abs. 1 AO 1977 nicht vor.

Soweit der erkennende Senat in seinem Urteil vom 9. Januar 1997 VII R 51/96 (BFH/NV 1997, 324) eine Verletzung steuerlicher Pflichten des Liquidators einer GmbH darin gesehen hat, dass dieser --ohne dass dies rechtlich geboten gewesen wäre-- für den nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerbefreiten Umsatz aus einer Zwangsversteigerung (nachträglich) zur Umsatzsteuer optiert (vgl. jetzt § 9 Abs. 3 UStG) und damit eine Umsatzsteuerschuld zur Entstehung gebracht hat, welche die GmbH --wie ihm von vornherein bewusst war-- nicht begleichen konnte, beruht diese Entscheidung auf Besonderheiten des dortigen Streitfalls. Der Senat hat nämlich in der Entscheidung maßgeblich darauf abgestellt, dass der Liquidator durch die Option zur Umsatzsteuer, die für die GmbH wirtschaftlich ohne Bedeutung war, einen Vorsteueranspruch für sich persönlich begründet und dadurch im wirtschaftlichen Ergebnis den von ihm aufgrund seines Gebots im Versteigerungstermin zu zahlenden Kaufpreis vermindert hat, obwohl er damit rechnete, dass die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nicht würde entrichtet werden können. Ein allgemeiner Rechtssatz des Inhalts, dass eine haftungsbegründende Pflichtverletzung stets vorliegt, wenn der gesetzliche Vertreter zur Umsatzsteuer optiert, obwohl die dadurch entstehende Steuerschuld nicht beglichen werden kann, ist, anders als das FG meint, der vorgenannten Entscheidung des erkennenden Senats nicht zu entnehmen.

c) Eine dem Kläger vorzuwerfende Pflichtverletzung ist jedoch darin zu sehen, dass er die vereinnahmte Umsatzsteuer aus dem Grundstücksverkauf, obwohl ihm dies bei entsprechender vertraglicher Vereinbarung möglich gewesen wäre, nicht zur Konkursmasse genommen, sondern geduldet hat, dass der betreffende Anteil an dem Kaufpreis zusammen mit dem

Nettoverkaufserlös an die absonderungsberechtigte B geflossen ist. Denn durch die Auskehrung der Umsatzsteuer an die B hat diese einen Vorteil (auch) zum Schaden des Fiskus erlangt.

An dem Grundstück der Gemeinschuldnerin standen B Grundpfandrechte zu, aufgrund derer B nach der Konkurseröffnung ein Recht auf konkursverfahrensunabhängige abgesonderte Befriedigung im Wege der Zwangsvollstreckung (Zwangsversteigerung bzw. Zwangsverwaltung) hatte (§§ 4 Abs. 2, 47 KO). Neben der Verwertung im Wege der Zwangsvollstreckung konnte die abgesonderte Befriedigung ebenso durch freihändige Veräußerung des Grundstücks erfolgen (vgl. Urteile des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 10. März 1967 V ZR 72/64, BGHZ 47, 181, und vom 5. November 1976 V ZR 5/75, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1977, 247; Kilger/Karsten Schmidt, a.a.O., § 47 KO Anm. 7), was eine entsprechende Vereinbarung zwischen dem Kläger als Konkursverwalter und der B voraussetzte. Im Streitfall ist das Grundstück von dem Kläger freihändig verkauft worden, weshalb für das vorliegende Revisionsverfahren davon auszugehen ist, dass der Kläger und die B eine entsprechende Vereinbarung zum freihändigen Verkauf des Grundstücks geschlossen haben. Im Rahmen der Vereinbarung hatte der Kläger aufgrund seiner Stellung als Konkursverwalter nicht nur das Befriedigungsinteresse der B, sondern auch derjenigen (auch zukünftigen) Konkurs-Massegläubiger zu beachten, die durch den Grundstücksverkauf tangiert werden. Der Kläger wusste bzw. hätte wissen müssen, nachdem er bereits vor dem Abschluss des Kaufvertrages die Massearmut angezeigt hatte, dass er die durch den beabsichtigten Verzicht auf die Steuerbefreiung entstehende Umsatzsteuer aus dem Grundstücksgeschäft allenfalls dann an das FA entrichten konnte, wenn der auf die

Umsatzsteuer entfallende Kaufpreis an die Konkursmasse geleistet würde.

d) Die Frage, ob die Umsatzsteuer bei freihändigem Verkauf dem Grundpfandgläubiger oder dem Grundstücksverkäufer gebührt --und im Streitfall daher der Konkursmasse hätte zufließen müssen--, richtet sich nach der Vereinbarung über die Verwertung des Sicherungsgutes. Nur wenn eine derartige Vereinbarung nicht vorliegt, ist auf die dem Grundpfandrecht zugrunde liegende Sicherungsabrede abzustellen (BGH-Urteil vom 7. Mai 1987 IX ZR 198/85, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 1988, 588). Steht nach der Sicherungsabrede der Verwertungserlös dem Sicherungsnehmer zu, ist davon auch die Umsatzsteuer als Bestandteil des Kaufpreises erfasst (BGH-Urteil in HFR 1988, 588). Im Streitfall hat das FG ausgeführt, dass der von dem Erwerber an den Notar gezahlte Bruttokaufpreis vereinbarungsgemäß, also aufgrund vertraglicher Abreden an B weitergeleitet worden ist.

e) Dem Kläger oblag aber, wenn er auf die Steuerbefreiung für den Grundstücksumsatz verzichtete und damit das Entstehen der Umsatzsteuer auslöste, gegenüber dem Fiskus die Pflicht, dafür Sorge zu tragen, dass die Umsatzsteuer zur Konkursmasse gezogen werden konnte. Den Steuerausfall hätte der Kläger insoweit durch den Abschluss einer Nettokaufpreisabrede vermeiden können. Der Abschluss einer Nettokaufpreisabrede war im Streitfall auch geboten. Dafür spricht zunächst, dass die Ausübung der Option allein vom Willen des Klägers abhing. Der Senat geht des Weiteren davon aus, dass die durch die Option ausgelöste Umsatzsteuer zu einer entsprechenden Erhöhung des Verkaufspreises des Grundstücks geführt hat. Denn der erwerbende U war als vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer

in Höhe der gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer wirtschaftlich nicht belastet. Es kann grundsätzlich unterstellt werden, dass U für den Fall, dass der Kläger nicht auf die Steuerbefreiung verzichtet hätte, lediglich zur Zahlung des Nettokaufpreises bereit gewesen wäre. Hätte der B insoweit nur ein Verkaufserlös in Höhe des Nettokaufpreises zur abgesonderten Befriedigung zur Verfügung gestanden, ist kein Grund ersichtlich, der B, soweit der Umsatz als steuerpflichtig behandelt wird, die Umsatzsteuer zukommen zu lassen. Hinzu kommt, dass die Gemeinschuldnerin durch die Abführung der Umsatzsteuer an B keinen wirtschaftlichen Vorteil erlangt hat. Zwar sind in Höhe des auf die Umsatzsteuer entfallenden Kaufpreisanteils die grundpfandrechtlich gesicherten Forderungen der B untergegangen, demgegenüber ist aber durch die Option zur Umsatzsteuer in gleicher Höhe eine Forderung des FA begründet worden. Die Gestaltung des Verkaufs hat damit aus Sicht der Gemeinschuldnerin lediglich zu einem Austausch der Forderungen geführt. Die absonderungsberechtigte B ist im wirtschaftlichen Ergebnis auf Kosten des Fiskus begünstigt worden.

f) Der Annahme einer Pflichtverletzung steht auch nicht entgegen, dass die Vereinbarung einer Nettokaufpreisabrede grundsätzlich von der Zustimmung der B abhängig war. Denn auch B musste ihrerseits ein Interesse an einer möglichst günstigen Verwertung des Grundstücks haben. Es kann unterstellt werden, dass B und der Kläger die freihändige Veräußerung an U nur deshalb einer Verwertung durch die Zwangsvollstreckung (in Frage dürfte dabei nur die Zwangsversteigerung gekommen sein) vorgezogen haben, weil dadurch ein höherer Erlös zu erzielen war. Mangels anderweitiger Feststellungen des FG geht der Senat im Streitfall zudem davon aus, dass der Kläger nicht

durch vertragliche Abreden mit B (z.B. im Rahmen der Sicherungsabrede) zum freihändigen Verkauf an einen Unternehmer unter gleichzeitigem Verzicht auf die Steuerbefreiung sowie Abführung des Bruttokaufpreises verpflichtet war. Vor diesem Hintergrund ist nicht erkennbar, warum B einer Nettovereinbarung nicht hätte zustimmen sollen, da ihr --wie ausgeführt-- ohne die Option auch nur der Nettokaufpreis zur Befriedigung ihrer Forderungen zugeflossen wäre. Zudem hätte der Kläger ohne die Zustimmung der B zu einer Nettokaufpreisabrede seinerseits von einem freihändigen Verkauf Abstand nehmen und B auf die Verwertung des Grundstücks im Wege der Zwangsvollstreckung verweisen können und müssen. Durch die Verwertung des Grundstücks im Wege der Zwangsversteigerung wäre aufgrund der Regelung in § 51 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung --UStDV-- (in der seit dem 1. Januar 1993 geltenden Fassung, BGBl I 1993, 601; aufgehoben durch das Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften --Steueränderungsgesetz 2001-- mit Wirkung vom 1. Januar 2002, BGBl I 2001, 3794) zugleich sichergestellt worden, dass der auch in diesem Verfahren mögliche Verzicht auf die Steuerbefreiung (vgl. dazu BFH-Urteil vom 21. März 2002 V R 62/01, BFHE 198, 230, BStBl II 2002, 559) nicht zu Steuerausfällen führt, weil der Vollstreckungsschuldner als leistender Unternehmer die geschuldete Umsatzsteuer nicht an das FA abführen kann. Denn nach § 51 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStDV hat der Ersteher bei einer steuerpflichtigen Lieferung des Grundstücks durch den Vollstreckungsschuldner die Steuer von der Gegenleistung einzubehalten und an das für ihn zuständige FA abzuführen. Dem kann nicht entgegengehalten werden, dass die Verwertung durch die Zwangsversteigerung zu einem niedrigeren Erlös geführt hätte, der Kläger daher aufgrund seiner auch gegenüber den

anderen Konkurs- und Massegläubigern bestehenden Verpflichtung zur bestmöglichen Masseverwertung auch bei Nichtzustandekommen einer Nettovereinbarung zur Vermeidung von Haftungsansprüchen gemäß § 82 KO zum freihändigen Verkauf gezwungen gewesen sei. Denn eine Haftung gemäß § 82 KO gegenüber den Konkurs- und Massegläubigern wäre schon deshalb nicht in Betracht gekommen, weil diese angesichts der vollständigen Auskehrung des Erlöses an B --wie geschehen-- auch bei freihändigem Verkauf mit ihren Forderungen ausgefallen sind.

g) Da der Kläger die ihm obliegenden Pflichten nicht durch die Ausübung der Option, sondern dadurch verletzt hat, dass er nicht dafür Sorge getragen hat, dass der der Umsatzsteuer entsprechende Anteil des vom Erwerber im Hinblick auf die Option gezahlten Kaufpreises zur Konkursmasse fließt, kann die Kausalität dieser Pflichtverletzung für den Eintritt des Haftungsschadens (des Steuerausfalls) nicht mit dem Vorbringen verneint werden, dass ohne die Ausübung der Option wegen der dann steuerfreien Veräußerung des Grundstücks dem FA ein höherer Schaden, nämlich ein uneinbringlicher Vorsteuerberichtigungsanspruch nach § 15a UStG entstanden wäre. Denn die Entstehung des Vorsteuerberichtigungsanspruchs knüpft an einen anderen rein hypothetischen Kausalverlauf an und muss daher für die Beurteilung der Pflichtverletzung außer Betracht bleiben.

3. Der Kläger haftet jedoch für die angefallene Umsatzsteuer nur insoweit, als ein Steuerausfall des Fiskus durch die Einziehung der Umsatzsteuer zur Konkursmasse vermieden worden wäre.

Wie der Senat in ständiger Rechtsprechung entschieden hat (u.a. BFH-Urteile vom 5. März 1991 VII R 93/88, BFHE 164, 203, BStBl II 1991, 678, m.w.N.; vom 2. März 1993 VII R 90/90, BFH/NV 1994, 526), läuft die Haftung nach § 69 AO 1977 auf einen Schadensersatzanspruch hinaus. Ziel der Haftung nach dieser Vorschrift ist es, Steuerausfälle auszugleichen, die durch schuldhaftes Pflichtverletzungen der in § 34 und § 35 AO 1977 bezeichneten Personen verursacht worden sind. Danach kann eine Haftung nur dann in Betracht kommen, wenn zwischen der Pflichtverletzung und dem Steuerausfall als dem auszugleichenden Schaden ein Kausalzusammenhang besteht. Stehen daher ausreichende Zahlungsmittel zur Begleichung aller Schulden nicht zur Verfügung, beschränkt sich die Haftung nach dem von der Rechtsprechung entwickelten Grundsatz der anteiligen Tilgung (vgl. Senatsurteil in BFHE 164, 203, BStBl II 1991, 678) auf den Betrag, der bei gleichmäßiger Befriedigung aller Gläubiger auf den Steuergläubiger entfallen wäre. Für diese Begrenzung der Haftung aus dem Schadensersatzcharakter war die Auffassung maßgebend, dass die Geltendmachung eines weiter gehenden Haftungsanspruchs zu einer nicht gerechtfertigten Privilegierung des Fiskus gegenüber anderen Gläubigern und zu einer mit Sinn und Zweck der Haftungsvorschriften nicht zu vereinbarenden zusätzlichen Sanktion gegenüber dem Haftungsschuldner führen würde (Senatsurteil vom 26. August 1992 VII R 50/91, BFHE 169, 13, BStBl II 1993, 8).

Die Haftung erstreckt sich danach auf den Betrag, der bei pflichtgemäßer Einziehung der Umsatzsteuer zur Konkursmasse entrichtet worden wäre und nach Maßgabe der konkursrechtlichen Vorschriften an das FA abzuführen gewesen wäre (Senatsurteil vom 19. Dezember 1995 VII R 53/95, BFH/NV 1996, 522). Durch

die freihändige Veräußerung des Grundstücks durch den Kläger an U ist die Umsatzsteuer für diesen Umsatz gemäß § 58 Nr. 2 KO zu Lasten der Konkursmasse entstanden (vgl. BFH-Urteil vom 4. Juni 1987 V R 57/79, BFHE 150, 379, BStBl II 1987, 741). Da nach den Feststellungen des FG die Konkursmasse nicht zur vollständigen Befriedigung aller Massegläubiger ausreichte, hatte der Kläger die Massegläubiger entsprechend der Rangordnung des § 60 KO zu befriedigen. Nur soweit der Fiskus unter fiktiver Einziehung der Umsatzsteuer zur Konkursmasse unter Beachtung der Rangordnung des § 60 KO Befriedigung erlangt hätte, ist mithin die Pflichtverletzung für den eingetretenen Steuerausfall kausal.

Da das FG-Urteil auf einer anderen Rechtsauffassung beruht, ist es aufzuheben.

4. Die Sache ist aber nicht spruchreif, weil das FG es ausgehend von seiner Auffassung folgerichtig unterlassen hat, Feststellungen zu der vorhandenen Konkursmasse und der Rangordnung der Massegläubiger zu treffen. Das FG wird diese Feststellung nachholen und sodann unter Einrechnung der Umsatzsteuer in die Konkursmasse eine fiktive Befriedigungsquote ermitteln müssen.

Soweit das FG unter Berücksichtigung der rechtlichen Beurteilung des Senats eine Haftung des Klägers für die Umsatzsteuer bejaht, wird es des Weiteren zu beachten haben, dass eine Haftung des Klägers für die entstandenen Säumniszuschläge allenfalls in Höhe der Hälfte der gemäß § 240 AO 1977 verwirkten Säumniszuschläge in Betracht kommt (vgl. Senatsurteil vom 19. Dezember 2000 VII R 63/99, BFHE 193, 524, BStBl II 2001, 217, m.w.N.). Darüber hinaus wird das FG zu prüfen haben, ob im Streitfall nicht Umstände vorliegen, die einen

vollständigen Erlass der Säumniszuschläge rechtfertigen, und insoweit die Inanspruchnahme des Klägers als Haftungsschuldner ermessensfehlerhaft ist.