

## Urteil vom 25. Juli 2012, VII R 30/11

**Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 25.07.2012 VII R 29/11 - Erledigung einer Aufrechnungserklärung durch Möglichkeit der Saldierung nach § 16 UStG - Maßgeblichkeit der Verwirklichung des materiell-rechtlichen Berichtigungstatbestands des § 17 Abs. 2 UStG - Rechtsschutzbedürfnis an der Überprüfung einer der Jahressteuer vorangegangenen Vorauszahlungsfestsetzung**

BFH VII. Senat

UStG § 16 Abs 2, AO § 124 Abs 2, InsO § 96 Abs 1 Nr 1, UStG § 17 Abs 2, UStG VZ 2006

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 05. April 2011, Az: 1 K 808/08

### Leitsätze

NV: Der Streit um einen Abrechnungsbescheid über die Verrechnung positiver Umsatzsteuerbeträge und negativer Berichtigungsbeträge (§ 16 Abs. 2 UStG) erledigt sich, sobald die Steuer für das mit Insolvenzeröffnung endende (Rumpf-) Steuerjahr berechnet werden kann und nicht ausnahmsweise von der Aufrechnungserklärung als solcher fortbestehende Rechtswirkungen ausgehen, welche die Rechte des Schuldners berühren .

### Tatbestand

- 1** I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Verwalter in dem über das Vermögen einer GmbH und Co. KG (Schuldnerin) am 1. Juli 2006 eröffneten Insolvenzverfahren. Zuvor war der Kläger seit April 2006 zum vorläufigen Insolvenzverwalter bestellt. Für die Voranmeldungszeiträume bis zur Insolvenzeröffnung machte die Schuldnerin folgende Vorsteuerüberhänge geltend:
- 2** Voranmeldung April 2006: 37.557,71 €  
Voranmeldung Mai 2006: 20.013,88 €  
Voranmeldung Juni 2006: 20.957,19 €,  
insgesamt also 78.528,78 €.
- 3** Die Vorsteuerüberhänge beruhten auf Rechtsgeschäften, die nach Anordnung der vorläufigen Insolvenzverwaltung im Rahmen der Fortführung des Geschäftsbetriebs durch die Schuldnerin getätigt worden sein sollen.
- 4** Eine nach Insolvenzeröffnung angeordnete Umsatzsteuer-Sonderprüfung stellte fest, dass bei der Schuldnerin die Vorsteuern um insgesamt 173.500,27 € zu berichtigen seien, weil sie insoweit auf im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung nicht bezahlten Verbindlichkeiten beruhten. Das beklagte und revisionsklagende Finanzamt (FA) hat daraufhin gegen die vorgenannten Vergütungsansprüche der Schuldnerin mit einem entsprechenden Teilbetrag des vorgenannten Berichtigungsbetrages, den es als Vorsteuerberichtigungsanspruch bezeichnet, aufgerechnet und darüber den in diesem Verfahren angefochtenen Abrechnungsbescheid erlassen, als der Kläger sich gegenüber der Aufrechnung auf das Aufrechnungsverbot des § 96 Abs. 1 Nr. 3 der Insolvenzordnung (InsO) berief.
- 5** Das Finanzgericht (FG) hat auf die hiergegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage den Abrechnungsbescheid dahin geändert, dass die Erstattungsansprüche April, Mai und Juni 2006 nicht durch Aufrechnung erloschen seien (Urteil in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1407).
- 6** Gegen dieses Urteil richtet sich die Revision des FA, die darauf gestützt wird, dass spätestens bei der Voranmeldung Juni 2006 eine Berichtigung der angemeldeten, während der Zeit der Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters entstandenen Vorsteuern April bis Juni wegen Uneinbringlichkeit der Entgelte hätte vorgenommen und der entsprechende, in der Umsatzsteuer-Sonderprüfung festgestellte Betrag bei korrekter Umsetzung der steuerlichen Vorschriften gemäß § 16 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) verrechnet werden müssen. Dabei wäre ein etwaiges Aufrechnungsverbot des § 96 Abs. 1 InsO nicht zu beachten gewesen.

- 7 Die Handlungen der Insolvenzschuldnerin, die zum Entstehen der Umsatzsteuer [gemeint: Vorsteuerbeträge] geführt hätten, seien auch nicht anfechtbar. Denn sie seien nicht gläubigerbenachteiligend, weil sich durch die Bestellungen der Schuldnerin deren Umlaufvermögen nicht verändert habe; der Verminderung auf dem Bankkonto stünden nämlich Lieferungen in gleicher Höhe gegenüber.
- 8 Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Der Kläger beantragt, die Revision des FA zurückzuweisen.
- 10 Er meint, der festgestellte und unstreitige Berichtigungsanspruch des FA sei Insolvenzforderung und habe von der Schuldnerin bei der Voranmeldung Juni 2006 nicht berücksichtigt werden dürfen. Er ergebe sich im Übrigen aus Eingangsrechnungen vor Insolvenzantragstellung. Er sei frühestens eine logische Sekunde vor Insolvenzeröffnung, also am 1. Juli 2006 entstanden und vom FA erst während des Insolvenzverfahrens festgestellt worden.
- 11 Im Übrigen hebt der Kläger hervor, dass das FA nicht in Anwendung des § 16 UStG vorgegangen sei, sondern eine Aufrechnung erklärt habe.

## Entscheidungsgründe

- 12 II. Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--); es ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).
- 13 Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist der Jahressteuerbescheid vom Zeitpunkt seines Ergehens an alleinige Grundlage für die Verwirklichung des Anspruchs auf die mit Ablauf des Veranlagungszeitraums entstandene Steuer sowie für die Einbehaltung der als Vorauszahlung für den Veranlagungszeitraum entrichteten bzw. für die Vergütung der die positiven Umsatzsteuern übersteigenden (Vorsteuer-)Beträge. Das materielle Ergebnis der in dem Kalenderjahr positiv oder negativ entstandenen Umsatzsteuer wird für die Zukunft ausschließlich in dem Jahressteuerbescheid festgestellt. Damit erledigen sich die den Veranlagungszeitraum betreffenden Vorauszahlungsbescheide i.S. des § 124 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) auf andere Weise und verlieren ihre Wirksamkeit; deren Regelungen nimmt der Jahressteuerbescheid in sich auf (vgl. Urteil des Senats vom 15. Juni 1999 VII R 3/97, BFHE 189, 14, BStBl II 2000, 46). Entsprechendes muss für gemäß § 168 AO mit Festsetzungswirkung ausgestattete Anmeldungen gelten.
- 14 Kann aus insolvenzverfahrensrechtlichen Gründen eine Jahressteuer nicht festgesetzt werden, sondern ist lediglich eine Steuer zu berechnen und im Insolvenzverfahren zur Tabelle anzumelden (vgl. dazu Klein/Brockmeyer, AO, 11. Aufl., § 251 Rz 26), ändert sich daran nichts: Für das Steuerschuldverhältnis ist auch in diesem Fall die nach Maßgabe der Regelungen des UStG zu berechnende Jahressteuer maßgeblich, sobald die Jahressteuer entstanden ist und berechnet werden kann.
- 15 Bei der Festsetzung bzw. dieser Berechnung sind nach § 16 Abs. 2 UStG die in den betreffenden Besteuerungszeitraum (hier: 2006) fallenden abziehbaren Vorsteuerbeträge abzusetzen. Kann dies nicht durch den gemäß § 218 Abs. 1 AO grundsätzlich zu erlassenden Steuerfestsetzungsbescheid geschehen, weil wegen der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens eine (positive) Steuer nicht mehr festgesetzt werden kann, verwirklicht sich die in § 16 Abs. 2 UStG angeordnete Rechtsfolge also gleichsam automatisch, weil die für den Inhalt des Steuerschuldverhältnisses jetzt maßgebliche Jahressteuer nur insoweit besteht, als nicht der berechneten Steuer (§ 16 Abs. 1 UStG) abziehbare Vorsteuerbeträge gegenüberstehen.
- 16 Die vom FA in dem angefochtenen Abrechnungsbescheid entschiedene Frage, ob gegen die Berichtigungsbeträge April, Mai und Juni 2006 bzw. den nach Darstellung des Klägers daraus entstandenen Vergütungsanspruch der Schuldnerin April 2006 mit dem sog., vom FA zunächst für Juni ausgewiesenen, nach dem jetzigen Vortrag bereits für April in Anspruch genommenen Vorsteuerberichtigungsanspruch aufgerechnet werden konnte, hat sich deshalb erledigt. Die vom FA in dem angefochtenen Abrechnungsbescheid getroffene (feststellende) Regelung hinsichtlich der angeblichen Wirksamkeit der vom FA erklärten Aufrechnung ist insoweit gegenstandslos. Die betreffenden Beträge sind in die Jahressteuerberechnung eingegangen und dort nach Maßgabe des § 16 UStG zu saldieren, da dem nicht insolvenzrechtliche Vorschriften, insbesondere etwa § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO entgegenstehen, dessen entsprechende Anwendung bei der Saldierung, die keine Aufrechnung im Sinne dieser Vorschrift ist (BFH-Urteil vom 24. November 2011 V R 13/11, BFHE 235, 137, BStBl II 2012, 298), jenes BFH-Urteil nicht in Betracht gezogen hat. Über die Wirksamkeit einer erklärten Aufrechnung durch Abrechnungsbescheid zu entscheiden, wird es übrigens im

Allgemeinen auch an einem Anlass fehlen, weil die Frage vom Insolvenzverwalter und der Gläubigergemeinschaft im Prüfungstermin zu erörtern und nur im Fall eines Bestreitens der vom FA angemeldeten Steuerforderung vom FA durch Bescheid gemäß § 251 Abs. 3 AO zu entscheiden ist, welcher ggf. in einem daran anschließenden Rechtsbehelfsverfahren überprüft werden kann.

- 17** Allerdings kann ungeachtet des Entstehens der Jahressteuer ein Rechtsschutzbedürfnis an der Überprüfung einer vorangegangenen Vorauszahlungsfestsetzung und diesbezüglicher im Erhebungsverfahren getroffener Maßnahmen wie einer Verrechnung solcher vor auszuzahlender Steuern bestehen (vgl. Urteil des Senats in BFHE 189, 14, BStBl II 2000, 46). Es besteht jedoch nur dann, wenn unabhängig von der Jahressteuer Rechtswirkungen einer Vorauszahlungsfestsetzung bestehen bleiben, welche diese "als solche" ausgelöst hat. Zu diesen Rechtswirkungen der Vorauszahlungsfestsetzung, die in der Vergangenheit eingetreten sind und von der späteren Festsetzung der Jahressteuer unberührt bleiben, hat die Rechtsprechung des Senats u.a. die Frage gerechnet, ob Nebenleistungen zu den Vorauszahlungen zu erheben sind und ob im Hinblick auf die Vorauszahlungen eine Aufrechnungslage --etwa im Verhältnis zu einem Zessionar-- entstanden ist, die durch den Jahressteuerbescheid nicht berührt wird (Senatsbeschluss vom 22. August 1995 VII B 107/95, BFHE 178, 532, BStBl II 1995, 916). Selbstredend bleibt eine Vorauszahlungsfestsetzung auch Vollstreckungsgrundlage, solange die Jahressteuer noch nicht aufgrund einer entsprechenden Festsetzung vollstreckt werden kann.
- 18** Im Streitfall wird indes die angeblich durch die Berichtigung entstandene Aufrechnungslage dadurch gleichsam überholt, dass die aufgerechneten Forderungen bei der Steuerberechnung für das mit dem 30. Juni endende Rumpffjahr zu saldieren sind, nachdem die Ansprüche auf Vorauszahlung von Umsatzsteuer für die vorangegangenen Voranmeldungszeiträume materiell-rechtlich in dem Anspruch auf die für das Kalenderjahr zu entrichtende Steuer oder in dem Überschuss (§ 18 Abs. 3 Satz 1 UStG) aufgegangen sind. Dass ungeachtet dessen von der Aufrechnung als solcher weiterhin Rechtswirkungen ausgehen, welche den Kläger bzw. die Schuldnerin in ihren Rechten verletzen könnten, ist weder geltend gemacht worden noch sonst ersichtlich.
- 19** Wenn sich auch mithin die in dem Abrechnungsbescheid getroffene Feststellung, dass die Verrechnung der Umsatzsteuerforderung gegen die Umsatzsteuervergütungsansprüche April, Mai und Juni wirksam ist, erledigt hat, weil von ihr nach Entstehen der Rumpffjahressteuer keine solchen Rechtswirkungen mehr ausgehen, so ist die auf Überprüfung der Rechtmäßigkeit des diesbezüglichen Abrechnungsbescheids gerichtete Klage gleichwohl nicht nach dem § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO zugrundeliegenden Rechtsgedanken bzw. mangels des für jede Klage erforderlichen allgemeinen Rechtsschutzinteresses als unzulässig abzuweisen (vgl. dazu näher Kopp/Schenke, Verwaltungsgerichtsordnung, Kommentar, 18. Aufl., § 42 Rz 58). Denn der Regelungsgehalt jenes Bescheides erschöpft sich nicht in der Feststellung, dass die auf Vorsteuerüberhängen beruhenden Umsatzsteuervergütungsansprüche der Schuldnerin als durch Verrechnung mit dem gegen diese gerichteten, vom FA aufgrund Berichtigung der bislang angesetzten Vorsteuerbeträge wegen Uneinbringlichkeit der betreffenden Entgelte festgesetzten Umsatzsteueranspruch erloschen sind, sondern er entscheidet damit zugleich, dass der Kläger eine Vergütung von in die Monate April, Mai und Juni fallender Vorsteuer bzw. eine Erstattung insofern entrichteter positiver Umsatzsteuer nicht beanspruchen kann. Diese Feststellung hat auch nach Entstehen der Jahressteuer Bedeutung. Sie ist rechtmäßig und die Klage daher abzuweisen, weil der Anspruch auf Absetzung der Vorsteuerbeträge zwar möglicherweise nicht schon aufgrund Aufrechnungserklärung, wohl aber aufgrund der Saldierung gemäß § 16 Abs. 2 UStG erloschen ist, bei welcher die Rechtsprechung des BFH § 96 Abs. 1 InsO nicht beachtet (BFH-Urteil in BFHE 235, 137, BStBl II 2012, 298). Das ist als ein bloßes Element der Begründung des angefochtenen Bescheides ungeachtet dessen zu berücksichtigen, dass sich das FA in diesem Bescheid nicht auf jene Vorschrift, sondern lediglich auf die Wirksamkeit seiner Aufrechnungserklärung berufen hat.
- 20** Die Sache ist insofern auch spruchreif (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Wie der Senat mit Urteil VII R 29/11, BFHE 238, 307, vom 25. Juli 2012 entschieden hat, entsteht ein bei der Steuerberechnung bzw. --festsetzung zu berücksichtigender, mithin mit den übrigen Berechnungspositionen des betreffenden Besteuerungszeitraums (hier: Rumpfwirtschaftsjahr Januar bis 30. Juni) zu saldierender Berichtigungsbetrag, sobald einer der Tatbestände des § 17 Abs. 2 UStG verwirklicht wird. Das hat das FA zunächst für "spätestens" Juni, später schon für April angenommen, während der Kläger dies offenbar erst für den Zeitpunkt unmittelbar vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens, also den 1. Juli, annimmt, was im Hinblick auf die Möglichkeit einer Saldierung keinen Unterschied macht. Das FG hat sich zu der Frage zwar nicht ausdrücklich geäußert; aus seinen Erwägungen ergibt sich jedoch sinngemäß die Feststellung, dass die Schuldnerin spätestens im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens tatsächlich zahlungsunfähig war, mithin das FA zu Recht die für April bis Juni geltend gemachten Vorsteuern berichtigt hat. Dem entspricht es, dass in der Regel die gerichtliche Eröffnung eines

Insolvenzverfahrens die Schlussfolgerung gestattet, dass spätestens im Eröffnungszeitpunkt die gegen den Schuldner bestehenden offenen Forderungen i.S. des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG uneinbringlich geworden sind.

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