

Urteil vom 22. Juni 2022, XI R 46/20

Aufrechnung im Insolvenzverfahren; Berücksichtigung eines Berichtigungsbetrags in einem falschen Besteuerungszeitraum

ECLI:DE:BFH:2022:U.220622.XIR46.20.0

BFH XI. Senat

InsO § 96 Abs 1 Nr 1, UStG § 17 Abs 2 Nr 1 S 1, UStG § 17 Abs 1 S 1, AO § 226, AO § 218, AO § 37 Abs 2, UStG VZ 2017 vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 28. Januar 2019, Az: 5 K 2414/17

Leitsätze

Besteht für einen Vergütungsanspruch, den das FA für einen Besteuerungszeitraum nach Insolvenzeröffnung erstmals festsetzt, aufgrund der Rechtswidrigkeit dieser Steuerfestsetzung kein materieller Rechtsgrund, wird das FA diesen Vergütungsanspruch i.S. von § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO erst mit der Festsetzung und damit erst nach der Insolvenzeröffnung zur Masse schuldig.

Tenor

Auf die Revision des Klägers werden das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 28.01.2019 - 5 K 2414/17, der Abrechnungsbescheid der Beklagten vom 13.07.2017 und die Einspruchsentscheidung vom 14.12.2017 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist die Rechtmäßigkeit eines Abrechnungsbescheids.
- 2 Das Amtsgericht A eröffnete am ...2010 das Insolvenzverfahren über das Vermögen der X GmbH (X) und bestellte den Kläger und Revisionskläger (Kläger) zum Insolvenzverwalter. Das Finanzamt A (Finanzamt --FA--) meldete offene Umsatzsteuerforderungen aus der Zeit vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens unbestritten zur Tabelle an.
- 3 Mit seiner Umsatzsteuererklärung 2013 machte der Kläger für die X eine Steuerberichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 und Abs. 1 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) für Entgelte in Höhe von 176.737,67 € geltend, die sich für vorinsolvenzrechtlich erbrachte Leistungen wegen Zahlungsunfähigkeit der Leistungsempfänger ergeben habe. Im Rahmen einer Umsatzsteuersonderprüfung für das Jahr 2013 stellte das FA fest, dass sich die uneinbringlichen Entgelte aus der Zeit vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens auf 173.108,33 € beliefen.
- 4 Die Steuerberichtigung blieb in dem Bescheid über Umsatzsteuer für das Jahr 2013 vom 09.04.2015 zunächst unberücksichtigt. Auf den Einspruch des Klägers, mit dem dieser sich auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 25.07.2012 - VII R 29/11 (BFHE 238, 307, BStBl II 2013, 36) berief, setzte das FA unter Berücksichtigung der uneinbringlichen Forderungen mit Änderungsbescheid vom 28.06.2017 eine Steuervergütung für das Jahr 2013 in Höhe von 32.890,52 € unter der Steuernummer der Insolvenzmasse fest.
- 5 Diesem Bescheid war ein Schriftwechsel zwischen dem Finanzministerium des Landes Rheinland-Pfalz (FM), dem Landesamt für Steuern des Landes Rheinland-Pfalz (Landesamt) und dem FA vorausgegangen. Mit Schreiben vom 10.06.2016 hatte das Landesamt dem FM vorgeschlagen, in den Fällen wie dem Streitfall entgegen dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 09.12.2011 (BStBl I 2011, 1273) die Grundsätze des BFH-Urteils vom 09.12.2010 - V R 22/10 (BFHE 232, 301, BStBl II 2011, 996) anzuwenden. Dem widersprach das FM mit

Schreiben vom 08.11.2016. Aufgrund der ausdrücklichen Regelung im BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 1273 könne eine Berücksichtigung der BFH-Rechtsprechung nicht im Steuerfestsetzungsverfahren, sondern nur im Erhebungsverfahren erfolgen. Im Streitfall wendete sich das FA mit Schreiben vom 07.02.2017 an das Landesamt und trug vor, dass für den Streitfall entscheidend sei, ob die Grundsätze der Berichtigung aus Rechtsgründen mit allen Konsequenzen angewendet werden oder nicht. Es bat um entsprechende Weisung. Daraufhin verwies das Landesamt im Antwortschreiben vom 31.05.2017 auf die Weisung des FM vom 08.11.2016 und forderte das FA auf, entsprechend der Rechtsprechung des BFH erst im Erhebungsverfahren zu verfahren.

- 6 Mit Umbuchungsmitteilung vom 28.06.2017 teilte die Beklagte und Revisionsbeklagte (Landesfinanzkasse --L--) dem Kläger mit, dass sie 32.890,52 € und damit das Guthaben aus der Umsatzsteuer 2013 von der Steuernummer der Insolvenzmasse auf die Steuernummer der X vor Insolvenz für eine Vorauszahlungsschuld Umsatzsteuer Mai 2010 umgebucht habe.
- 7 Der Kläger widersprach der Umbuchung mit Schreiben vom 11.07.2017. L erließ daraufhin am 13.07.2017 einen Abrechnungsbescheid, in dem sie die "Aufrechnung des Umsatzsteuerguthabens 2013 mit Insolvenzforderungen" damit begründete, dass aus Rechtsgründen eine Uneinbringlichkeit von Leistungen spätestens mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens eingetreten sei, so dass der darauf entfallende Steuerbetrag gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 UStG im Jahr 2010 hätte berichtigt werden müssen. Der Einspruch des Klägers blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 14.12.2017).
- 8 Die dagegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 1702 veröffentlichten Urteil ab. Es entschied, die von L vorgenommene Aufrechnung des Umsatzsteuerguthabens aus der Umsatzsteuerfestsetzung für 2013 mit Umsatzsteuerschulden aus Mai 2010 sei rechtmäßig. Insbesondere stehe das Aufrechnungsverbot des § 96 Abs. 1 Nr. 1 der Insolvenzordnung (InsO) nicht entgegen. Denn L sei nicht erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens etwas zur Insolvenzmasse schuldig geworden. Die Forderungen der X seien mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens rechtlich uneinbringlich geworden. Der Rückforderungsanspruch hinsichtlich der Umsatzsteuer sei daher spätestens in dem Moment vor der Insolvenzeröffnung verwirklicht worden. Auf die formelle Steuerfestsetzung komme es nicht an.
- 9 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Er trägt vor, dass hinsichtlich der Aufrechnungslage im Falle der Insolvenz die Vorschriften der §§ 95, 96 InsO zu beachten seien. Insbesondere greife das Aufrechnungsverbot des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO ein. Für die Beurteilung, ob das Aufrechnungsverbot eingreife, sei im Erhebungsverfahren die formelle Steuerfestsetzung maßgeblich. Dies gelte auch hinsichtlich der zeitlichen Zuordnung eines Steuererstattungsanspruchs aus einer Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG. Auf eine Betrachtung nach dem materiellen Recht komme es nicht an. Diese Rechtsprechung stehe im Einklang mit der BFH-Rechtsprechung, wonach die im Festsetzungsverfahren vorgenommene Steuerfestsetzung für das Erhebungsverfahren vorgreiflich und bindend sei. Deshalb sei L den Erstattungsanspruch erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zur Insolvenzmasse schuldig geworden.
- 10 Der Kläger beantragt sinngemäß, unter Aufhebung der Vorentscheidung den Abrechnungsbescheid vom 13.07.2017 und die Einspruchsentscheidung vom 14.12.2017 aufzuheben.
- 11 L beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 12 Sie trägt vor, nach der Rechtsprechung des BFH werde spätestens mit der Insolvenzeröffnung die Forderung für den Unternehmer uneinbringlich. Auf die Steuerfestsetzung komme es nicht an. Sie sei für die Begründetheit der steuerlichen Forderung nicht maßgebend. Es komme für die Frage der Anwendung des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO allein darauf an, ob in diesem Zeitpunkt die materiell-rechtlichen Voraussetzungen vorlagen. Der Zeitpunkt, wann der Steueranspruch geltend gemacht werde, sei unerheblich.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision des Klägers ist begründet und führt unter Aufhebung der Entscheidung der Vorinstanz zur Klagestattgabe (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

- 14** 1. Die Klage ist als Anfechtungsklage, die an sich auf Änderung des Abrechnungsbescheids gerichtet ist, zulässig (vgl. BFH-Urteil vom 18.08.2020 - VII R 39/19, BFH/NV 2021, 329, Rz 22 f.), wobei es nach den Verhältnissen des Streitfalls ausnahmsweise ausreicht, dass der Abrechnungsbescheid, der das Erlöschen der Forderung festgestellt hat, aufgehoben wird (vgl. auch Alber in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 218 AO Rz 125), da L in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat erklärt hat, dass die Zulässigkeit der Aufrechnung der einzige Streitpunkt sei und entsprechend dem Urteil des Senats verfahren werde.
- 15** 2. In der Sache hat das FG gegen § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO verstoßen. Die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben.
- 16** a) Nach § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO ist eine Aufrechnung unzulässig, wenn ein Insolvenzgläubiger erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens etwas zur Insolvenzmasse schuldig geworden ist.
- 17** Ob ein Insolvenzgläubiger vor oder nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens i.S. des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO etwas zur Insolvenzmasse schuldig geworden ist, bestimmt sich bei Erstattungs- oder Vergütungsansprüchen danach, ob sämtliche materiell-rechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen für die Entstehung dieses Anspruchs im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bereits erfüllt waren (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 238, 307, BStBl II 2013, 36, Rz 17; vom 18.08.2015 - VII R 29/14, BFH/NV 2016, 87, Rz 16; vom 08.11.2016 - VII R 34/15, BFHE 256, 6, BStBl II 2017, 496; vom 12.06.2018 - VII R 19/16, BFHE 261, 463, BStBl II 2020, 717, Rz 13; vom 15.01.2019 - VII R 23/17, BFHE 263, 305, BStBl II 2019, 329, Rz 12; vom 15.10.2019 - VII R 31/17, BFHE 266, 121, Rz 18; vom 18.02.2020 - VII R 39/18, BFHE 268, 391, Rz 27; BFH-Beschlüsse vom 26.08.2021 - V R 38/20, BFH/NV 2022, 146, Rz 18, und vom 25.04.2018 - VII R 18/16, BFH/NV 2018, 1289).
- 18** Seit der durch das BFH-Urteil in BFHE 238, 307, BStBl II 2013, 36 geänderten Rechtsprechung ist bei Steuervergütungsfestsetzungen (§ 168 Satz 2 der Abgabenordnung --AO--), die auf einem Steuerberichtigungsanspruch nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 1 Satz 1 UStG beruhen, entscheidend, "wann der materiell-rechtliche Berichtigungstatbestand" verwirklicht wird. Bei einem derartigen Vergütungsanspruch aufgrund von Uneinbringlichkeit kommt es daher darauf an, ob die Uneinbringlichkeit vor oder nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens eingetreten ist. Erst mit der Uneinbringlichkeit sind die materiell-rechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen für die Entstehung eines darauf beruhenden Berichtigungsanspruchs, der zu einer Steuervergütung führen kann, erfüllt. Der Zeitpunkt der Abgabe der Steueranmeldung oder des Erlasses eines Steuerbescheides, in dem der Berichtigungsfall erfasst wird, ist unerheblich (vgl. BFH-Urteil in BFHE 238, 307, BStBl II 2013, 36, Rz 17).
- 19** b) Danach ist die Aufrechnung entgegen dem Urteil des FG unzulässig.
- 20** aa) Im Streitfall bezieht sich der Berichtigungsanspruch nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 und Abs. 1 Satz 1 UStG auf Entgelte für steuerpflichtige Leistungen, die die X vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen erbracht hatte. Diese Entgelte wurden nach ständiger BFH-Rechtsprechung bereits mit und dabei eine juristische Sekunde vor der Verfahrenseröffnung aus Rechtsgründen uneinbringlich (BFH-Urteile in BFHE 232, 301, BStBl II 2011, 996, Rz 30; vom 24.11.2011 - V R 13/11, BFHE 235, 137, BStBl II 2012, 298, Rz 51 ff.; vom 08.03.2012 - V R 24/11, BFHE 236, 274, BStBl II 2012, 466, Rz 18; vom 24.09.2014 - V R 48/13, BFHE 247, 460, BStBl II 2015, 506, Rz 27, und vom 27.09.2018 - V R 45/16, BFHE 262, 214, BStBl II 2019, 356, Rz 13). Da ein derart bereits uneinbringlich gewordenes Entgelt nicht nochmals uneinbringlich werden kann, kommt es auf nach der Insolvenzeröffnung eintretende (tatsächliche) Zahlungsausfälle in Bezug auf die gegen die Leistungsempfänger des Insolvenzschuldners gerichteten Entgeltforderungen nicht an.
- 21** bb) Die vorliegend bereits mit der Insolvenzeröffnung eingetretene Uneinbringlichkeit hatte das FA an sich zutreffend erkannt. Es sah sich aber aufgrund der Weisungen des FM und des Landesamts daran gehindert, nach der bereits damals bekannten BFH-Rechtsprechung von einer Uneinbringlichkeit im Zeitpunkt der Eröffnung des (vorläufigen) Insolvenzverfahrens auszugehen.
- 22** Daher hat das FA im Umsatzsteuerbescheid 2013 vom 28.06.2017 der Steuerfestsetzung einen --im Hinblick auf die mit der Insolvenzeröffnung bereits eingetretene Uneinbringlichkeit-- nicht bestehenden Berichtigungsanspruch zugrunde gelegt, indem es entgegen der eigenen Rechtsauffassung angenommen hat, dass nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1, Abs. 1 Satz 1 UStG der Steuerbetrag für steuerpflichtige Ausgangsleistungen des Unternehmens zu berichtigen sei, weil sich eine Uneinbringlichkeit vorinsolvenzrechtlicher Entgelte erst aus der Zahlungsunfähigkeit der Leistungsempfänger ergeben habe.
- 23** Da für einen nach dem materiellen Recht von vornherein nicht existenten Anspruch keine materiell-rechtlichen

Entstehungsvoraussetzungen bestehen, kann es hierfür auch keinen "materiellen Rechtsgrund" geben. Es ist entgegen dem FG-Urteil auch nicht möglich, den Rechtsgrund für einen bei der Steuerfestsetzung 2013 berücksichtigten Berichtigungsanspruch in dem bereits mit der Insolvenzeröffnung in 2010 entstandenen Berichtigungsanspruch zu sehen. Hiergegen spricht bereits, dass es sich um zwei in ihren Voraussetzungen völlig unterschiedliche Ansprüche handelt. So kommt es für den wohl in 2010 tatsächlich entstandenen Berichtigungsanspruch auf die Insolvenzeröffnung über das Vermögen des Leistenden --oder im Fall der vorherigen Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters mit allgemeinen Zustimmungsvorbehalt auf diese Bestellung (BFH-Urteil in BFHE 247, 460, BStBl II 2015, 506)-- an, während der vom FA festgesetzte Berichtigungsanspruch auf Zahlungsausfälle und damit auf Umstände in der Person des jeweiligen Leistungsempfängers abstellt.

- 24** 3. Die Sache ist spruchreif.
- 25** a) Besteht für einen Vergütungsanspruch, den das FA für einen Besteuerungszeitraum nach Insolvenzeröffnung erstmals festsetzt, aufgrund der Rechtswidrigkeit dieser Steuerfestsetzung kein materieller Rechtsgrund, wird das FA diesen Vergütungsanspruch erst mit der Festsetzung (und damit vorliegend nach der Insolvenzeröffnung) zur Masse schuldig.
- 26** Dies unterscheidet den Streitfall von einer Erstattungsfestsetzung zugunsten des Steuerpflichtigen als Korrektur einer vorherigen rechtswidrigen (oder anderweitig überhöhten) Festsetzung, bei der dann auf den die Erstattungsforderung begründenden Sachverhalt abzustellen sein kann (vgl. zur "Rechtsgrundlegung" für eine Erstattung von Einkommensteuer bereits mit der Leistung der entsprechenden Vorauszahlungen BFH-Urteil vom 28.02.2012 - VII R 36/11, BFHE 236, 202, BStBl II 2012, 451, Rz 10). Maßgeblich für diese Differenzierung ist, dass die Berichtigung nach § 17 UStG einen eigenständigen Anspruch mit jeweils eigenen materiell-rechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen gewährt, an die sich besondere Rechtsfolgen knüpfen, denen keine Rückwirkung zukommt, was auf den Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO aufgrund zu hoher oder materiell-rechtlich nicht geschuldeter Vorauszahlungen nicht zutrifft (BFH-Urteil in BFHE 266, 121, Rz 22).
- 27** Da es sich zudem vorliegend um eine Steuerfestsetzung für einen Besteuerungszeitraum nach Insolvenzeröffnung handelt, ist nicht zu entscheiden, ob dasselbe für eine rechtswidrige Steuervergütungsfestsetzung für einen Zeitraum vor Insolvenzeröffnung gelten würde.
- 28** b) Unerheblich ist, dass dem FM, dem Landesamt und dem FA die Rechtswidrigkeit der Steuerfestsetzung von vornherein bekannt war und sie dabei davon ausgingen, im Festsetzungsverfahren entgegen und im Erhebungsverfahren entsprechend der BFH-Rechtsprechung zu entscheiden. Damit wurde verkannt, dass es bei der Prüfung des insolvenzrechtlichen Aufrechnungsverbots auf den festgesetzten Vergütungsanspruch ankommt und dementsprechend dieser Prüfung kein anderer als der festgesetzte Anspruch zugrunde zu legen ist.
- 29** Dementsprechend ist auch ohne Bedeutung, dass die Aufrechnung zulässig gewesen wäre, wenn das FA entgegen seiner Weisungslage den Berichtigungsanspruch entsprechend der BFH-Rechtsprechung für den Besteuerungszeitraum der Insolvenzeröffnung (BFH-Urteil vom 16.12.2008 - VII R 17/08, BFHE 224, 463, BStBl II 2010, 91, unter II.2.) im Rahmen der Steuerberechnung für den vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil (BFH-Urteile in BFHE 235, 137, BStBl II 2012, 298, Rz 14, und in BFHE 262, 214, BStBl II 2019, 356, Rz 17) mit der Folge einer Vergütungsfestsetzung für diesen Besteuerungszeitraum berücksichtigt hätte. Derart hypothetische Betrachtungen sind weder im Festsetzungs- noch im Erhebungsverfahren anzustellen. Hiergegen spricht auch, dass dann eine vorrangige Verrechnung mit anderen Besteuerungsgrundlagen dieses Besteuerungszeitraums im Rahmen der vorinsolvenzrechtlichen Steuerberechnung vorzunehmen gewesen wäre, was z.B. zur Minderung einer für diesen Besteuerungszeitraum bestehenden Steuerforderung geführt hätte.
- 30** c) Ob der Berichtigungsanspruch bereits mit der Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt entstanden sein könnte (vgl. BFH-Urteil in BFHE 247, 460, BStBl II 2015, 506), ist für die hier zu treffende Entscheidung unerheblich.
- 31** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de