

Urteil vom 01. September 2010, VII R 25/09

Insolvenzbeschlagnahme von Umsatzsteuervergütungsansprüchen, auch wenn sie durch Einsatz pfändungsfreier Gegenstände entstanden sind

BFH VII. Senat

InsO § 35, InsO § 55 Abs 1 Nr 1, InsO § 96 Abs 1 Nr 1, AO § 226

vorgehend Sächsisches Finanzgericht, 16. Juli 2008, Az: 2 K 761/08

Leitsätze

NV: Umsatzsteuervergütungsansprüche sind nicht deshalb vom Insolvenzbeschlagnahme frei, weil sie von einem Schuldner während eines Insolvenzverfahrens durch eine Tätigkeit unter Einsatz pfändungsfreier Gegenstände erworben worden sind. Ein Umsatzsteuervergütungsanspruch aufgrund eines Überhangs anrechenbarer Vorsteuer über die Lasten des Unternehmers entstandene Umsatzsteuer fällt vielmehr in die Insolvenzmasse, wenn er während des Insolvenzverfahrens durch eine unternehmerische Tätigkeit des Schuldners entstanden ist, es sei denn, diese ist mit allen Aktiva und Passiva vom Insolvenzverwalter freigegeben worden.

Tatbestand

- 1** I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Insolvenzverwalter in dem Verfahren über das Vermögen des Herrn X (im Folgenden: Schuldner, Insolvenzschuldner). Dieser ist auch während des Insolvenzverfahrens als selbständiger Ingenieur tätig, wofür er seine Büroausstattung nutzt, die der Kläger nicht der Insolvenzmasse "zugeordnet" hat.
- 2** Die gegen den Schuldner festgesetzte Umsatzsteuervorauszahlung Mai 2007 beträgt ./... €., besteht also in einem Vergütungsanspruch. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) hat diesen Betrag mit seiner offenen Umsatzsteuerforderung aus der Zeit vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens sowie mit während des Verfahrens zu Lasten des Schuldners festgesetzten bzw. entstandenen Verspätungs- und Säumniszuschlägen verrechnet. Als der Kläger dem widersprach, hat das FA den in diesem Verfahren angefochtenen Abrechnungsbescheid erlassen.
- 3** Die dagegen erhobene Klage ist ohne Erfolg geblieben. Das Finanzgericht (FG) urteilte, die vom FA erklärte Aufrechnung sei nicht nach § 96 Abs. 1 Nr. 1 der Insolvenzordnung (InsO) unzulässig. Das FA schulde die betreffende Umsatzsteuervergütung nicht zur Insolvenzmasse. Denn die vom Schuldner für die von ihm erbrachten Leistungen geschuldete Umsatzsteuer gehöre nicht zu den Masseschulden, da der Schuldner seine Leistungen unter Einsatz von nach § 811 Abs. 1 Nr. 5 der Zivilprozessordnung unpfändbaren Gegenständen erbracht habe; der zu seinen Gunsten entstandene Anspruch auf Vergütung von Vorsteuer könne nicht anders behandelt werden.
- 4** Gegen dieses Urteil richtet sich die Revision des Klägers, zu deren Begründung im Wesentlichen Folgendes vorgetragen wird:
- 5** Zur Insolvenzmasse gehörten alle, auch die während des Insolvenzverfahrens erlangten Ansprüche des Schuldners, außer unpfändbare Gegenstände. Zu diesen gehörten Umsatzsteuervergütungsansprüche nicht, weil sie keinen Pfändungsschutzregelungen unterlägen. Das Vermögen, welches mit unpfändbaren Gegenständen erworben worden ist, nicht zur Insolvenzmasse gehört, bestimmt § 36 InsO nicht. Das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 7. April 2005 V R 5/04 (BFHE 210, 156, BStBl II 2005, 848) habe lediglich entschieden, dass Umsatzsteuer wegen einer Erwerbstätigkeit des Schuldners, welche mit Hilfe unpfändbarer Gegenstände ausgeführt wird, keine Masseschuld darstellt.
- 6** Der Auffassung des FG, Umsatzsteuervergütungsansprüche seien gleichfalls nicht der Insolvenzmasse zuzuordnen, könne nicht gefolgt werden. Ihr stehe das Urteil des Bundesgerichtshofs vom 12. Januar 2006 IX ZB 239/04 (Neue Juristische Wochenschrift 2006, 1127) entgegen, nach dem Ansprüche auf Erstattung von Einkommensteuer, auch

wenn sie vor oder während des Insolvenzverfahrens erworben worden sind, der Insolvenzmasse zuzuordnen seien. Auch das Urteil des BFH vom 16. Januar 2007 VII R 4/06 (BFHE 216, 385, BStBl II 2007, 747) stütze die Auffassung des FG nicht; die dort für eine Aufrechnung als erforderlich angesehene vorherige Saldierung der Umsatzsteuerpositionen sei im Streitfall erfolgt. Die vom FG zugelassene Aufrechnung des Vergütungsanspruchs gegen Insolvenzforderungen führe zu einer Benachteiligung der übrigen Gläubiger und räume dem FA Befriedigung sogar noch vor den Massegläubigern ein.

- 7** Die Revision trägt ferner vor, der Kläger habe im Rahmen seines Berichts zur Vermögenssituation des Schuldners lediglich ausgeführt, dass dieser bestimmte Gegenstände zur Fortführung seiner beruflichen Tätigkeit benötige, sodass diese nicht der Insolvenzmasse zuzuordnen seien. Von einer Freigabe mit Hilfe dieser Gegenstände erwirtschafteter Forderungen sei nicht die Rede gewesen.
- 8** Neuerwerb sei das Vermögen, welches der Schuldner nach Verfahrenseröffnung mittels bereits der Insolvenzmasse zugehörigen Vermögens erwirbt und welches nicht dem Pfändungsschutz unterliegt. Hierzu zählten auch Umsatzsteuervergütungsansprüche, welche folglich dem Aufrechnungsverbot des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO unterlägen. Es komme allein darauf an, dass es sich dabei um neu erworbenes Vermögen handelt, nicht, wie dieses erworben wurde; neu erworbenes Vermögen könne also nicht analog der Massesurrogation als ebenfalls nicht der Insolvenzmasse zugehörig behandelt werden. Der Gesetzgeber habe den Neuerwerb bewusst den Neugläubigern entzogen und vorrangig die Insolvenzgläubiger auch aus dem Neuerwerb befriedigen wollen.
- 9** Der Kläger beantragt sinngemäß, das Urteil des FG und die angegriffenen Verwaltungsentscheidungen aufzuheben.
- 10** Das FA beantragt, die Revision des Klägers zurückzuweisen.
- 11** Es beruft sich im Wesentlichen auf das Urteil des BFH in BFHE 210, 156, BStBl II 2005, 848 und meint, es erschließe sich nicht, weshalb § 36 InsO für Umsatzsteuerverbindlichkeiten aus einer insolvenzfreien Tätigkeit, nicht aber für daraus herrührende Umsatzsteuervergütungsansprüche gelten solle. Anderenfalls komme es nämlich zu einer Schlechterstellung des FA bei einer Freigabe: Würde eine selbständige Tätigkeit im Rahmen des Insolvenzverfahrens ohne Freigabe ausgeführt, wäre die laufende Umsatzsteuer Masseschuld, die mit der laufenden Vorsteuer als Masseforderung aufgerechnet werden könnte.
- 12** Im Übrigen weist das FA darauf hin, dass ihm der Kläger mit Schreiben vom 27. Juni 2006 mitgeteilt habe, dass die Tätigkeit des Schuldners "weder mit Mitteln der Masse noch durch die Masse selbst" erfolge; hierin sei eine Freigabe der durch die freiberufliche Tätigkeit des Schuldners erworbenen Vermögensgegenstände zu sehen.

Entscheidungsgründe

- 13** II. Die Revision des Klägers ist begründet. Das Urteil des FG verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Sache bedarf jedoch weiterer Klärung in tatsächlicher Hinsicht und geht daher zurück an das FG.
- 14** 1. Bundesrecht verletzt die vom FG angestellte Erwägung, Umsatzsteuervergütungsansprüche könnten insolvenzrechtlich nicht anders bewertet werden als positive Umsatzsteueransprüche, mithin seien sie, obgleich Neuerwerb (§ 35 InsO), stets wie Umsatzsteuerschulden aus einer Tätigkeit des Insolvenzschuldners unter Einsatz pfändungsfreier Gegenstände vom Insolvenzbeschluss frei.
- 15** Nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut des § 35 InsO erfasst das Insolvenzverfahren auch das Vermögen des Schuldners, das er während des Verfahrens erlangt. Ein Umsatzsteuervergütungsanspruch, wie er bei einem Überhang anrechenbarer Vorsteuer über die zu Lasten des Unternehmers entstandene Umsatzsteuer entsteht, stellt einen solchen Vermögensgegenstand dar, der mithin in die Insolvenzmasse fällt, wenn er während des Insolvenzverfahrens durch eine unternehmerische Tätigkeit des Schuldners entstanden ist. Das bedarf an sich keiner Vertiefung. Dass aufgrund mithilfe unpfändbarer Gegenstände ausgeführter Leistungen entstandene Umsatzsteuer nicht i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO durch Handlungen des Insolvenzverwalters oder in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet wird, mithin keine Masseverbindlichkeit darstellt, wie der BFH in BFHE 210, 156, BStBl II 2005, 848 entschieden hat, enthält nicht unmittelbar eine Antwort auf die Frage, ob ein Umsatzsteuervergütungsanspruch eines Insolvenzschuldners, der mithilfe unpfändbarer Gegenstände unternehmerisch tätig ist, abweichend von § 35 InsO dem insolvenzfreien Vermögen des Schuldners zuzuordnen ist. Eine diesbezügliche unmittelbare, rechtslogische Verknüpfung der auf

diese beiden vorgenannten Fragen zu erteilenden Antworten will offenbar auch das FG nicht behaupten. Es genügt aber nach Auffassung des erkennenden Senats, um von § 35 InsO abzuweichen, nicht die --an sich zutreffende-- Erkenntnis des FG, dass die Verwandtschaft beider vorgenannter Umsatzsteueransprüche ihre gleichlaufende insolvenzrechtliche Behandlung erwarten lässt oder sogar nahelegt. Im Übrigen weist das FA zu Recht darauf hin, dass § 35 InsO keinen Anhalt dafür bietet zu berücksichtigen, wie Neuerwerb entstanden ist, sondern lediglich auf die Tatsache abstellt, dass dem Schuldner neue Vermögensgegenstände zugefallen sind.

- 16** Freilich ist einzuräumen, dass es weitgehend vom Zufall abhängt, ob sich anrechenbare Vorsteuer in einer Verminderung der Umsatzsteuerzahllast, mithin unter den vorgenannten Voraussetzungen in einer verminderten Belastung des insolvenzfremden Vermögens des Schuldners, oder --außer bei Freigabe-- in einem die Insolvenzmasse mehrenden Vergütungsanspruch niederschlägt. Dies bietet indes keine ausreichend tragfähige Grundlage für die Annahme, es entspreche Sinn und Zweck des § 35 InsO, den Vergütungsanspruch vom Insolvenzbeschluss freizustellen. Denn aus der Sicht der Insolvenzordnung und der von ihr geschützten Interessen der Gläubigergemeinschaft kommt es entscheidend darauf an, die Insolvenzmasse zu mehren, auch wenn bei einer anderen Gestaltung des Geschehensablaufs dazu mangels eines Neuerwerbs des Schuldners keine Möglichkeit bestanden hätte, wie es z.B. auch dann eintreffen kann, wenn der Schuldner einem aufrechnungsberechtigten Altgläubiger eine entgeltliche Leistung ohne Vorkasse erbracht hat, statt dafür einen anderen Abnehmer zu suchen, der sich der Begleichung des Entgelts im Wege der Aufrechnung nicht entziehen kann.
- 17** 2. Der Rechtsauffassung des FG, Umsatzsteuervergütungsansprüche, die von einem Schuldner während eines Insolvenzverfahrens durch eine Tätigkeit unter Einsatz pfändungsfreier Gegenstände erworben worden sind, seien vom Insolvenzbeschluss frei, kann mithin nicht gefolgt werden. Gleichwohl ist nicht auszuschließen, dass im Streitfall der strittigen Verrechnung der Umsatzsteuervergütung gegen vorinsolvenzliche Umsatzsteuerschulden ein Aufrechnungsverbot nicht entgegenstand und der angefochtene Bescheid daher vom FG im Ergebnis zu Recht als rechtmäßig angesehen worden ist.
- 18** Wie nämlich der erkennende Senat in seinem Beschluss vom 1. September 2010 VII R 35/08 (BFHE 230, 490), auf dessen Gründe wegen der Einzelheiten ergänzend Bezug genommen wird, entschieden hat, fällt ein durch eine gewerbliche Tätigkeit eines Schuldners, die der Insolvenzverwalter durch Freigabe von Gegenständen der Insolvenzmasse aus dem Insolvenzbeschluss ermöglicht hat, erworbener Umsatzsteuervergütungsanspruch nicht in die Insolvenzmasse und kann vom Finanzamt mit vorinsolvenzlichen Steuerschulden verrechnet werden. Denn Schuldner und Gläubiger solcher Forderungen ist ungeachtet ihrer Entstehung vor bzw. nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens der Insolvenzschuldner; diese sind also nicht etwa verschiedenen Rechtspersönlichkeiten zuzuordnen, so dass es an der Aufrechnungsvoraussetzung der Gegenseitigkeit (§ 226 Abs. 1 der Abgabenordnung, § 387 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) fehlte. Auch die Aufrechnungsverbote des § 96 Abs. 1 InsO stehen der Verrechnung von Insolvenzforderungen und aus dem Insolvenzbeschluss freigegebenen Forderungen des Insolvenzschuldners nicht entgegen.
- 19** 3. Es ist indes bislang nicht ausreichend geklärt, ob der strittige Vergütungsanspruch vom Kläger --mit der Tätigkeit des Schuldners während des Insolvenzverfahrens-- vorab freigegeben worden ist. Die diesbezüglichen Erklärungen des Klägers sind vom FG nicht festgestellt und jedenfalls nicht ausdrücklich gewürdigt worden. Aus der Feststellung, der Kläger habe die vom Schuldner für seine Tätigkeit benutzten Gegenstände nicht der Insolvenzmasse "zugeordnet", lässt sich eine Freigabe nicht ohne weiteres herleiten, da nach den Gründen des Urteils des FG zu vermuten ist, dass damit lediglich auf die --dort erwähnte-- Unpfändbarkeit jener Gegenstände hingewiesen werden sollte.
- 20** Freilich spricht das FG im vorletzten Absatz der Entscheidungsgründe von "der insolvenzfremden Tätigkeit des Schuldners". Auch das soll aber offenbar nur besagen, dass die Tätigkeit nicht unter Einsatz von Mitteln der Insolvenzmasse ausgeführt worden ist; denn in dem vorausgehenden Satz lässt das FG ausdrücklich offen, ob die vom Schuldner aufgrund dieser Tätigkeit erlangten Entgelte gemäß § 35 InsO in die Masse fallen, was nicht ernstlich in Betracht käme, wenn Ansprüche (und Schulden) aus der Tätigkeit des Insolvenzschuldners umfassend freigegeben worden wären.
- 21** Deshalb muss die Sache gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO an das FG zurückverwiesen werden, damit dieses in dem Tatrichter obliegender Würdigung der Gesamtumstände des Falles darüber befindet, ob von einer Freigabe auszugehen ist. Anderenfalls müsste der Abrechnungsbescheid aufgehoben werden, weil der in ihm festgestellte Aufrechnung des nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründeten Vorsteuervergütungsanspruchs (Neuerwerb der Masse) mit vorinsolvenzlichen Steuerschulden § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO ungeachtet dessen entgegensteht, dass

für den betreffenden Neuerwerb unpfändbare und mithin nicht zur Insolvenzmasse gehörige Gegenstände eingesetzt worden sind. Dasselbe gälte insoweit, als das FA mit erst während des Insolvenzverfahrens entstandenen Säumniszuschlägen und während des Verfahrens festgesetzten Verspätungszuschlägen aufgerechnet hat, weil solche Forderungen nicht i.S. des § 38 InsO im Zeitpunkt der Eröffnung des Verfahrens "begründet" waren, also nicht gegen Neuerwerb verrechnungsfähige Insolvenzforderungen und nach dem Urteil des BFH in BFHE 210, 156, BStBl II 2005, 848 auch keine Masseverbindlichkeiten sind.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de