

Beschluss vom 25. April 2018, VII R 18/16

Zum Aufrechnungsverbot gemäß § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO

ECLI:DE:BFH:2018:B.250418.VIIR18.16.0

BFH VII. Senat

InsO § 96 Abs 1 Nr 1, UStG § 14c Abs 1 S 2, UStG § 17 Abs 1, AO § 226

vorgehend FG Saarbrücken, 31. Mai 2016, Az: 2 K 1184/14

Leitsätze

1. NV: Die Aufrechnung des Finanzamts gegen Umsatzsteuer-Erstattungsansprüche aufgrund von Rechnungsberichtigungen während des Insolvenzverfahrens mit Steuerforderungen aus der Zeit davor ist unzulässig .
2. NV: Im Fall der Berichtigung eines unrichtigen Steuerausweises gemäß § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG wird das Finanzamt erst dann "etwas schuldig", wenn die Berichtigung zugegangen ist .

Tenor

Die Revision des Finanzamts gegen das Urteil des Finanzgerichts des Saarlandes vom 1. Juni 2016 2 K 1184/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat das Finanzamt zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) wendet sich gegen die Änderung eines Abrechnungsbescheids durch das Finanzgericht (FG), das die Aufrechnung des FA gegen Umsatzsteuer-Erstattungsansprüche aufgrund von Rechnungsberichtigungen während des Insolvenzverfahrens mit Steuerforderungen aus der Zeit davor für unzulässig erklärt hat.
- 2 Bei einer Prüfung stellte sich heraus, dass die GmbH, deren Insolvenzverwalter der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist, im Jahr 2007 --also vor Insolvenzeröffnung am 1. April 2012-- gegenüber ausländischen Geschäftspartnern Rechnungen mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer erstellt und die Steuer an das FA abgeführt hatte. Der Kläger berichtigte die Rechnungen gemäß § 14c Abs. 1 Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) i.V.m. § 17 Abs. 1 UStG und reichte eine geänderte Umsatzsteuer-Voranmeldung für September 2012 ein. Das FA kam zu der Auffassung, dass aufgrund der Rechnungsberichtigung ein Erstattungsanspruch zugunsten der GmbH gegeben sei, und stimmte der Voranmeldung zu, erklärte jedoch die Aufrechnung mit vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstandenen Umsatzsteueransprüchen. Es erließ den streitgegenständlichen Abrechnungsbescheid, wonach der Umsatzsteuer-Erstattungsanspruch durch Aufrechnung erloschen sei. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhob der Kläger Klage.
- 3 Das FG änderte den Abrechnungsbescheid. Es urteilte, der Erstattungsanspruch sei nicht durch Aufrechnung (§ 226 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO-- i.V.m. §§ 387 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs, §§ 94 ff. der Insolvenzordnung --InsO--) erloschen, da der Umsatzsteuer-Erstattungsanspruch erst im September 2012 entstanden, das FA somit erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens etwas zur Insolvenzmasse schuldig geworden sei; eine Aufrechnung mit vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstandenen Umsatzsteueransprüchen sei daher gemäß § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO unzulässig. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 354 veröffentlicht.

- 4 Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision. Es trägt vor, der Abrechnungsbescheid sei rechtmäßig; der Erstattungsanspruch sei durch Aufrechnung erloschen. § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO stehe einer Aufrechnung nicht entgegen. Zwar sei der Erstattungsanspruch abgabenrechtlich erst im Zeitpunkt der Rechnungsberichtigung entstanden, in insolvenzrechtlicher Hinsicht sei er jedoch "im Kern" --bedingt durch die Rechnungsberichtigung-- bereits im Zeitpunkt der Ausgabe der unzutreffenden Rechnungen begründet worden. Es sei nämlich von Anfang an falsch gewesen, Umsatzsteuer auszuweisen; der Umsatzsteuererstattungsanspruch beruhe darauf, dass der Sachverhalt später rechtlich anders beurteilt worden sei.

Entscheidungsgründe

II.

- 5 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 6 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen. Das Urteil entspricht Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die Aufrechnung ist gemäß § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO unzulässig.
- 7 1. Gemäß § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO ist die Aufrechnung unzulässig, wenn ein Insolvenzgläubiger erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens etwas zur Insolvenzmasse schuldig geworden ist.
- 8 Ob ein Insolvenzgläubiger vor oder nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens etwas zur Insolvenzmasse schuldig geworden ist, bestimmt sich nach der Senatsrechtsprechung in den Fällen der Umsatzsteuerberichtigung nach § 17 Abs. 2 UStG danach, wann der Tatbestand, der den Anspruch begründet, nach den steuerrechtlichen Vorschriften vollständig verwirklicht und damit abgeschlossen ist. Entscheidend ist, ob sämtliche materiell-rechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen für die Entstehung eines Erstattungsanspruchs im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bereits erfüllt waren (Senatsurteil vom 8. November 2016 VII R 34/15, BFHE 256, 6, BStBl II 2017, 496, Anm. Krüger in BFH/PR 2017, 203; de Weerth, Insolvenzurechtliches Aufrechnungsverbot bei unberechtigtem Umsatzsteuer-Ausweis, Entscheidungen zum Wirtschaftsrecht 2017, 343). Entsprechendes gilt für die Umsatzsteuerberichtigung nach § 17 Abs. 1 UStG.
- 9 Im Fall eines unrichtigen Steuerausweises gemäß § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG wird das FA frühestens im Besteuerungszeitraum der Berichtigung gemäß § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG etwas schuldig; die Berichtigung wirkt nicht auf den Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnungen zurück (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. Oktober 2016 XI R 43/14, BFHE 255, 474, BFH/NV 2017, 408, Rz 35 ff.; vgl. auch Senatsurteil in BFHE 256, 6, BStBl II 2017, 496 zu § 14c Abs. 2 UStG). Solange der Steuerbetrag gegenüber dem Leistungsempfänger nicht gemäß § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG berichtigt ist, besteht die Umsatzsteuerschuld gemäß § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG materiell-rechtlich fort und hat das FA einen rechtlichen Grund i.S. des § 37 Abs. 2 AO, die Steuer zu behalten. Daran hat sich durch die Urteile des Gerichtshofes der Europäischen Union Senatex vom 15. September 2016 C-518/14 (EU:C:2016:691, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2016, 1029) und Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos C-516/14 (EU:C:2016:690, Deutsches Steuerrecht 2016, 2216) sowie die BFH-Urteile vom 20. Oktober 2016 V R 26/15 (BFHE 255, 348, BFH/NV 2017, 252), V R 54/14 (BFH/NV 2017, 488) und V R 64/14 (BFH/NV 2017, 490) nichts geändert. Diese Urteile betreffen die Frage, ob eine Rechnungsberichtigung für Zwecke des Vorsteuerabzugs auf den Zeitpunkt der erstmaligen Rechnungserteilung zurückwirkt; sie sind für die sich aus § 14c UStG ergebende Steuerschuld ohne Bedeutung (Senatsurteil in BFHE 256, 6, BStBl II 2017, 496; BFH-Urteil in BFHE 255, 474, BFH/NV 2017, 408; BFH-Beschluss vom 31. Mai 2017 V B 5/17, BFH/NV 2017, 1202, Rz 7).
- 10 Die Berichtigung des Steuerbetrags gegenüber dem Leistungsempfänger gemäß § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG ist auch nicht, wie das FA u.a. unter Bezugnahme auf das BFH-Urteil vom 23. Februar 2011 I R 20/10 (BFHE 233, 114, BStBl II 2011, 822) oder das Urteil des FG Schleswig-Holstein vom 22. Juni 2010 4 K 80/07 (EFG 2011, 394) vorträgt, eine reine Verfahrenshandlung, die --wie etwa das Geltendmachen eines gesetzlichen Anspruchs im Fall des Senatsurteils vom 18. August 2015 VII R 29/14 (BFH/NV 2016, 87)-- nur vom Entschluss des Anspruchstellers abhängt. Eine Berichtigung gegenüber dem Leistungsempfänger, wie sie § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG verlangt, setzt den Zugang der Berichtigung bei diesem voraus (vgl. etwa BFH-Urteil in BFHE 255, 474, BFH/NV 2017, 408, Rz 26; Urteil des FG München vom 19. Mai 2010 3 K 1180/08, EFG 2010, 1934, Rz 19). Das Entstehen des Anspruchs ist nach den steuerrechtlichen Vorschriften deshalb nicht bereits mit Erteilung der unrichtigen Rechnung, sondern erst

nach Zugang der Berichtigung des Steuerbetrags beim Leistungsempfänger verwirklicht. Der Zugang ist im Fall des § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG Teil der materiell-rechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen, die erfüllt sein müssen, damit ein Erstattungsanspruch entsteht (für den abweichend formulierten § 14c Abs. 2 UStG im Senatsurteil in BFHE 256, 6, BStBl II 2017, 496, Rz 22, offengelassen).

- 11** 2. Im Streitfall sind die Rechnungen erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens gemäß § 14c Abs. 1 UStG berichtigt worden; ob § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG weitere (ungeschriebene) Tatbestandsmerkmale enthält, die gegebenenfalls auch erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens erfüllt worden sind (vgl. hierzu das anhängige Verfahren XI R 28/16; zum bisherigen Stand der Rechtsprechung vgl. BFH-Urteil in BFHE 255, 474, BFH/NV 2017, 408, Rz 41), kann dahinstehen. Das FA ist nach den genannten Grundsätzen im Hinblick auf die Berichtigung der Steuerbeträge gegenüber den Leistungsempfängern im Jahr 2012 jedenfalls erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens etwas zur Insolvenzmasse schuldig geworden.
- 12** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de