

# Urteil vom 18. February 2020, VII R 39/18

## Zur Anfechtbarkeit der Herstellung einer Aufrechnungslage

ECLI:DE:BFH:2020:U.180220.VIIR39.18.0

BFH VII. Senat

AO § 218, AO § 226, BGB §§ 387ff, BGB § 387, InsO § 95 Abs 1 S 3, InsO § 96 Abs 1 Nr 1, InsO § 96 Abs 1 Nr 3, InsO § 129, InsO § 131 Abs 1 Nr 1, InsO § 140, EnergieStG § 53 Abs 1 S 1 Nr 2, UStG § 21 Abs 2, ZKDV Art 201 Abs 2, EWGV 2913/92 Art 201 Abs 2

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 17. July 2018, Az: 1 K 1257/16

## Leitsätze

1. Einfuhren, die zum Entstehen der Einfuhrumsatzsteuerschuld führen, sowie die Verwendung von Energieerzeugnissen zur gekoppelten Erzeugung von Kraft und Wärme unter den einen Steuerentlastungsanspruch auslösenden Bedingungen sind jeweils Rechtshandlungen i.S. des § 131 Abs. 1 Nr. 1 InsO i.V.m. § 129 Abs. 1 InsO.
2. Die Herstellung einer Aufrechnungslage durch Rechtshandlungen ist ihrerseits eine Rechtshandlung und selbständig anfechtbar.
3. Der für die Anfechtbarkeit wesentliche Zeitpunkt der Vornahme der Rechtshandlung ist (sinngemäß) nach § 140 InsO zu bestimmen. Dabei ist entscheidend, zu welchem Zeitpunkt das Gegenseitigkeitsverhältnis begründet worden ist.
4. Da eine Steuerentlastung nach § 53 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG 2011 nur gewährt wird, wenn die Anlage, in der das Energieerzeugnis verwendet wird, einen Nutzungsgrad von mindestens 70 % bezogen auf den jeweiligen Zeitabschnitt erreicht, entsteht der materiell-rechtliche Anspruch nicht bereits mit der vorschriftsgemäßen Verwendung nachweislich versteuerter Energieerzeugnisse, sondern erst, wenn zusätzlich feststeht, dass der entlastungserhebliche Nutzungsgrad im jeweiligen Zeitabschnitt erreicht und eingehalten wurde.
5. Der Zeitpunkt der Antragstellung ist für die Frage, wann das Gegenseitigkeitsverhältnis begründet worden ist, irrelevant, weil die Stellung des Entlastungsantrags lediglich eine formelle Voraussetzung des Steuerentlastungsanspruchs ist.

## Tenor

Auf die Revision des Klägers werden das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 18.07.2018 - 1 K 1257/16 und der Abrechnungsbescheid vom 16.09.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.06.2016 dahingehend geändert, dass die Masse aus dem Energiesteuerentlastungsbescheid für das Jahr 2011 vom 14.11.2013 noch einen Auszahlungsanspruch in Höhe von 33.098,51 € gegen das Hauptzollamt hat, der nicht durch Aufrechnung erloschen ist.

Im Übrigen wird die Revision zurückgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu 1/10 und das Hauptzollamt zu 9/10 zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 In der Sache wendet sich der Kläger und Revisionskläger (Kläger) als Insolvenzverwalter der C gegen eine Aufrechnung und den dazu gemäß § 218 Abs. 2 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) ergangenen Abrechnungsbescheid

des Beklagten und Revisionsbeklagten (Hauptzollamt --HZA--).

- 2 Die C verheizte im Jahr 2011 in ihrem Blockheizkraftwerk Erdgas zur gekoppelten Erzeugung von Kraft und Wärme und erwirtschaftete dabei einen Anspruch gegen das HZA auf Steuerentlastung gemäß § 53 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Energiesteuergesetzes in der damals geltenden Fassung (EnergieStG 2011) in Höhe von 53.437,30 €.
- 3 Außerdem entstand durch Einfuhren der C vom 17.10.2011 bis zum 14.12.2011 und Annahme der Zollanmeldungen Einfuhrumsatzsteuer (§ 21 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes, Art. 201 Abs. 2 des Zollkodex), die jeweils mit taggleich erstellten Bescheiden in Höhe von insgesamt 35.105,17 € festgesetzt wurde. Davon entfielen 3.086,66 € auf Einfuhrvorgänge in der Zeit vom 17.10.2011 bis zum 13.11.2011 und 32.018,51 € auf Einfuhrvorgänge in der Zeit vom 14.11.2011 bis zum 14.12.2011. Die C blieb die Einfuhrumsatzsteuer und die hierauf angefallenen Säumniszuschläge in Höhe von 1.080 € schuldig, d.h. sie schuldete dem HZA insgesamt 36.185,17 € (= 35.105,17 € + 1.080 €).
- 4 Auf den am 14.12.2011 beim Amtsgericht (Insolvenzgericht) eingegangenen Antrag vom 13.12.2011 wurde am ... das Insolvenzverfahren über das Vermögen der C eröffnet und der Kläger zum Insolvenzverwalter bestellt.
- 5 Am 21.12.2012 (Eingang beim HZA) beantragte der Kläger als Insolvenzverwalter der C die dieser im Zusammenhang mit dem Betrieb des Blockheizkraftwerks im Jahr 2011 gemäß § 53 EnergieStG 2011 zustehende Steuerentlastung.
- 6 Das HZA setzte hierauf die Steuerentlastung mit Bescheid vom 14.11.2013 auf 53.437,30 € fest, rechnete jedoch zugleich gemäß § 226 AO i.V.m. §§ 387 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) den Steuerentlastungsbetrag gegen die Einfuhrumsatzsteuerschulden der C nebst Säumniszuschlägen in Höhe von 36.185,17 € auf und zahlte 17.252,13 € (= 53.437,30 € - 36.185,17 €) an den Kläger aus. Auf Antrag des Klägers erließ es am 16.09.2015 einen Abrechnungsbescheid und bestätigte dabei --insoweit abweichend vom Antrag des Klägers-- die Aufrechnung in Höhe von 36.185,17 €. Einspruch (Einspruchsentscheidung vom 30.06.2016) und Klage waren erfolglos. Das HZA und ihm folgend das Finanzgericht (FG) gingen davon aus, dass der Anspruch auf Steuerentlastung in Höhe von 36.185,17 € durch die Aufrechnung erloschen sei.
- 7 Das FG urteilte, der Aufrechnung habe kein Aufrechnungsverbot entgegengestanden.
- 8 § 96 Abs. 1 Nr. 1 der Insolvenzordnung (InsO) finde keine Anwendung, da der Entlastungsbetrag gemäß § 53 EnergieStG 2011 materiell-rechtlich mit Ablauf des Jahres 2011, also im Kern bereits vor der Insolvenzeröffnung am ... entstanden sei. Es spiele keine Rolle, dass der Entlastungsantrag erst nach Insolvenzeröffnung am 18.12.2012 gestellt und der Entlastungsanspruch erst mit Bescheid des HZA vom 14.11.2013 festgesetzt worden sei.
- 9 Auch das Aufrechnungsverbot des § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO stehe der vom HZA erklärten Aufrechnung nicht entgegen.
- 10 Die Einfuhrvorgänge seien zwar Rechtshandlungen i.S. der §§ 96 Abs. 1 Nr. 3, 129 Abs. 1, 131 Abs. 1 Nr. 1 InsO, jedoch hätten weder die Einfuhr noch das Entstehen der Einfuhrumsatzsteuer zu einer Befriedigung des HZA geführt, die es nicht oder nicht in der Art oder nicht zu der Zeit zu beanspruchen gehabt habe (vgl. § 131 Abs. 1 InsO).
- 11 Der Verbrauch des Erdgases sei schon keine anfechtbare Rechtshandlung i.S. der §§ 96 Abs. 1 Nr. 3, 129 Abs. 1, 131 Abs. 1 Nr. 1 InsO. Selbst wenn man ihn als Rechtshandlung ansehen würde, sei jedoch allenfalls der auf den Gasverbrauch in der gemäß § 131 Abs. 1 Nr. 1 InsO relevanten (kritischen) Zeit vom 14.11. bis 31.12.2011 entfallende Entlastungsanspruch in Höhe von 7.290,80 € oder --nach dem Monatsprinzip--, der auf die Zeit ab dem 01.11.2011 entfallende Entlastungsanspruch in Höhe von 9.203,64 € von der Aufrechnung auszunehmen. Aber auch dann sei die Aufrechnung nicht zu beanstanden, da 17.252,13 € --also weit mehr als 7.290,80 € oder 9.203,64 €-- zugunsten der Masse ausgezahlt worden seien.
- 12 Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 236 veröffentlicht.
- 13 Hiergegen richtet sich die Revision des Klägers.
- 14 Er trägt vor, die Vorentscheidung sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Aufrechnung nicht gegen das Aufrechnungsverbot des § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO i.V.m. § 129 Abs. 1, § 131 Abs. 1 Nr. 1 InsO verstoße. Die Aufrechnungslage sei in einer gemäß § 131 Abs. 1 Nr. 1 InsO anfechtbaren Weise hergestellt worden.
- 15 Nicht nur die Wareneinfuhr, sondern auch die Energieerzeugung durch das Betreiben des Blockheizkraftwerks sei

eine Rechtshandlung i.S. der §§ 96 Abs. 1 Nr. 3, 129 Abs. 1, 131 Abs. 1 Nr. 1 InsO. Letztere gelte gemäß § 140 Abs. 1 InsO mit Ablauf des 31.12.2011 (und nicht am Tag des Energieverbrauchs) als vorgenommen. Da der 31.12.2011 nach der Insolvenzantragstellung am 14.12.2011 liege, fielen die Rechtshandlung, der hieraus resultierende Anspruch der C und die Entstehung einer Aufrechnungslage vollumfänglich in die gemäß § 131 Abs. 1 Nr. 1 InsO relevante Zeit.

- 16 Die Hilfsüberlegung des FG verstoße gegen die Denkgesetze. Da das HZA bereits einen Erstattungsanspruch in Höhe von 17.252,13 € anerkannt habe und dieser Betrag somit nicht mehr streitgegenständlich sei, hätte das FG nicht darauf abstellen dürfen, dass dieser Betrag höher sei als die der C nach dortiger Berechnung noch zustehenden 7.290,80 € oder 9.203,64 €. Das FG hätte der Masse vielmehr zusätzlich zumindest weitere 7.290,80 € oder 9.203,64 € zusprechen müssen.
- 17 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und den Abrechnungsbescheid vom 16.09.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.06.2016 dahingehend zu ändern, dass die Masse aus dem Energiesteuerentlastungsbescheid für das Jahr 2011 vom 14.11.2013 einen Auszahlungsanspruch in Höhe von 36.185,17 € gegen das HZA hat, der nicht durch Aufrechnung erloschen ist.
- 18 Das HZA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 19 Ein Aufrechnungsverbot habe nicht bestanden. Die Rechtsfolge aus der Verwirklichung eines gesetzlichen Tatbestands --hier die Entstehung des Steuerentlastungsanspruchs-- sei keine anfechtbare Rechtshandlung i.S. des § 129 InsO, da sie nicht an ein von einem Willen getragenes Handeln anknüpfe. Nur wer darüber entscheiden könne, ob er eine Leistung erbringe oder verweigere, nehme eine Rechtshandlung vor. Deshalb könne im Streitfall von der Vornahme einer anfechtbaren Rechtshandlung durch das HZA nicht ausgegangen werden. Auch im Übrigen hält das HZA die Vorentscheidung für zutreffend.
- 20 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet (§ 90 Abs. 2, § 121 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

## Entscheidungsgründe

II.

- 21 Die Revision ist teilweise begründet, da die Masse aus dem Energiesteuerentlastungsbescheid für das Jahr 2011 vom 14.11.2013 noch einen Auszahlungsanspruch in Höhe von 33.098,51 € gegen das HZA hat, der nicht durch Aufrechnung erloschen ist. Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass es sich beim Betrieb des Blockheizkraftwerks zur Strom- und Wärmeerzeugung unter Bedingungen, die einen Steuererstattungsanspruch auslösen, nicht um eine Rechtshandlung i.S. der §§ 129 ff. InsO handelt. Die hilfsweise Begründung ist gleichfalls rechtsfehlerhaft. Insoweit verstößt das Urteil gegen Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 22 1. Gemäß § 218 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 AO ergeht u.a. dann ein Abrechnungsbescheid, wenn die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO) und ihr Erlöschen (§ 47 AO) durch Aufrechnung (§ 226 Abs. 1 AO i.V.m. §§ 387 ff. BGB) streitig sind (vgl. z.B. Senatsurteil vom 19.03.2019 - VII R 27/17, BFHE 263, 483, BStBl II 2020, 31). Im Streitfall liegen diese Voraussetzungen vor. Denn es ist streitig, ob der im Energiesteuerentlastungsbescheid vom 14.11.2013 für das Jahr 2011 festgesetzte Steuerentlastungsanspruch gemäß § 53 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG 2011 in Höhe von 36.185,17 € durch Aufrechnung mit der Einfuhrumsatzsteuerschuld nebst Säumniszuschlägen erloschen ist.
- 23 2. Das FG hat rechtsfehlerfrei entschieden, dass die allgemeinen Voraussetzungen für eine Aufrechnung gemäß § 226 AO i.V.m. § 387 ff. BGB erfüllt waren. Es ist ausreichend, dass das HZA die Forderung, mit der es aufgerechnet hat, im Klageverfahren hinreichend spezifiziert hat (vgl. Klein/Rüsken, AO, 14. Aufl., § 218 Rz 31).
- 24 3. § 95 Abs. 1 Satz 3 InsO steht der Aufrechnung nicht entgegen.
- 25 Nach dieser Vorschrift ist eine Aufrechnung nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausgeschlossen, wenn die Forderung, gegen die aufgerechnet werden soll, unbedingt und fällig wird, bevor die Aufrechnung erfolgen kann (vgl. dazu etwa Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 14.06.2007 - IX ZR 56/06, Zeitschrift für Wirtschaftsrecht und Insolvenzpraxis --ZIP-- 2007, 1507, Rz 19 letzter Satz; Schmidt in Kayser/Thole, Heidelberger Kommentar zur Insolvenzordnung, 9. Aufl. 2018, § 95 Rz 10, 13). Hierdurch soll u.a. verhindert werden, dass der

Masseschuldner mit der Erfüllung seiner Schuld solange zuwartet, bis er mit seiner Gegenforderung aufrechnen kann (Beuck in Bork/Hölzle, Handbuch Insolvenzrecht, Aufrechnung, Aussonderung, Absonderung, Rz 37; Holzer, Deutsches Steuerrecht 1998, 1268; Uhlenbruck/Sinz, Insolvenzordnung, 15. Aufl., § 95 Rz 19, m.w.N.; vgl. auch Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23.02.2011 - I R 20/10, BFHE 233, 114, BStBl II 2011, 822, Rz 11 ff., und Schmidt in Kayser/Thole, a.a.O., § 95 Rz 13). Im Streitfall ist die Masseforderung auf Steuerentlastung gemäß § 53 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG 2011, gegen die das HZA die Aufrechnung erklärt hat, nicht fällig geworden, bevor die Aufrechnung erfolgen konnte. § 95 Abs. 1 Satz 3 InsO steht einer Aufrechnung somit nicht entgegen.

- 26** 4. Das FG hat auch zutreffend entschieden, dass die Aufrechnung nicht nach § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO unzulässig war, weil das HZA nicht erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens etwas zur Masse schuldig geworden ist.
- 27** 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 Erstattungsansprüchen danach, ob sämtliche materiell-rechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen für die Entstehung eines Erstattungsanspruchs im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bereits erfüllt waren (ständige Rechtsprechung, vgl. etwa Senatsurteile vom 15.01.2019 - VII R 23/17, BFHE 263, 305, BStBl II 2019, 329; vom 25.04.2018 - VII R 18/16, BFH/NV 2018, 1289, und vom 08.11.2016 - VII R 34/15, BFHE 256, 6, BStBl II 2017, 496).
- 28** § 53 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG 2011 begünstigt Energieerzeugnisse, die zur gekoppelten Erzeugung von Kraft und Wärme in ortsfesten Anlagen mit einem Monats- oder Jahresnutzungsgrad von mindestens 70 % verwendet werden. Materiell-rechtlich entsteht somit regelmäßig spätestens mit Ablauf jedes Monats, in dem diese Voraussetzungen erfüllt sind, ein Teilanspruch auf Steuerentlastung. Der bei Einhaltung eines Jahresnutzungsgrads von 70 % gegebenenfalls über die Summe der Teilansprüche hinausgehende Teil des Steuerentlastungsanspruchs entsteht materiell-rechtlich (spätestens) mit Ablauf des Jahres.
- 29** Zwar entsteht der materiell-rechtliche Anspruch des § 53 EnergieStG 2011 an sich bereits mit der vorschriftsgemäßen Verwendung nachweislich versteuerter Energieerzeugnisse (vgl. Senatsurteil vom 20.09.2016 - VII R 7/16, BFHE 255, 360, zu § 51 Abs. 1 EnergieStG 2011). Da § 53 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG 2011 jedoch neben der Verwendung des Energieerzeugnisses zusätzlich verlangt, dass die Anlage, in der dies erfolgt ist, einen Nutzungsgrad von mindestens 70 % bezogen auf den jeweiligen Zeitabschnitt erreicht, kann der materiell-rechtliche Anspruch erst entstehen, wenn zusätzlich feststeht, dass der entlastungserhebliche Nutzungsgrad im jeweiligen Zeitabschnitt erreicht und eingehalten wurde. Dies ist regelmäßig erst nach Ablauf des Zeitabschnitts der Fall.
- 30** Im Streitfall lässt sich der Tabelle auf Bl. 24 der Verwaltungsakte, auf die das FG Bezug genommen hat, entnehmen, dass die Anlage im Jahr 2011 in allen Monaten außer April und September den Monatsnutzungsgrad von 70 % erreicht hat. Somit ist (spätestens) mit Ablauf aller Monate des Jahres 2011 außer April und September materiell-rechtlich jeweils bereits ein Teilanspruch auf Steuerentlastung entstanden. Dass im Streitfall besondere Umstände vorgelegen hätten, die bei der Ermittlung der materiell-rechtlichen Ansprüche einer monatsweisen Betrachtung entgegenstehen, hat das FG nicht festgestellt. Im Gegenteil kann aus den Hilferwägungen des FG (auch wenn das FG seine Berechnung im Widerspruch zu der Tabelle auf Bl. 24 der Verwaltungsakte auf die unzutreffende Annahme gestützt hat, dass in allen Monaten des Jahres 2011 hinsichtlich Energieverbrauch und Erzeugung von Wärme und Strom gleiche Verhältnisse geherrscht haben, und deshalb von unzutreffenden Beträgen ausgegangen ist) geschlossen werden, dass keine einer monatsweisen Betrachtung entgegenstehende Umstände vorliegen.
- 31** Wenn die Anlage --wie im Streitfall-- einen Jahresnutzungsgrad von 70 % erreicht, den Nutzungsgrad von 70 % jedoch bei einer Einzelbetrachtung in einzelnen Monaten (im Streitfall im April und September 2011) verfehlt, entsteht ein Teil des Steuerentlastungsanspruchs (in Höhe der Differenz zwischen dem Entlastungsanspruch für das Jahr und der Summe der monatlichen Entlastungsansprüche) materiell-rechtlich erst dann, wenn feststeht, dass der Jahresnutzungsgrad von 70 % erreicht worden ist, also (regelmäßig) nach Ablauf des Jahres.
- 32** Der gemäß § 53 Abs. 1 Satz 1 EnergieStG 2011 erforderliche Antrag spielt in diesem Zusammenhang keine Rolle. Er ist keine materiell-rechtliche, sondern lediglich eine formelle Voraussetzung des Steuerentlastungsanspruchs (vgl. etwa Senatsurteile in BFHE 255, 360, zu § 51 EnergieStG; vom 18.08.2015 - VII R 29/14, BFH/NV 2016, 87, für den Antrag, die bisher der Umsatzsteuer unterworfenen Umsätze aus Spielautomaten in unmittelbarer Anwendung des Art. 13 Teil B Buchst. f der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern steuerfrei zu belassen; Senatsbeschluss vom 21.03.2014 - VII B 214/12, BFH/NV 2014, 1088, für den Antrag auf Investitionszulage). Dies wird auch vom Kläger im Revisionsverfahren nicht mehr in Frage gestellt.

- 33** 5. Das FG hat jedoch verkannt, dass die Aufrechnung gemäß § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO teilweise unwirksam war. Denn anders als das FG entschieden hat, hat das HZA die Möglichkeit zur Aufrechnung in Höhe von 33.098,51 € (= 32.018,51 € Einfuhrumsatzsteuer aus den Einfuhren nach dem 13.11.2011 + 1.080 € Säumniszuschläge) durch eine i.S. der §§ 129, 131 Abs. 1 Nr. 1 InsO anfechtbare Rechtshandlung erlangt. Insoweit kann der Kläger die Forderung der Masse geltend machen, als sei die Aufrechnung nicht erfolgt (vgl. Senatsurteile vom 05.05.2015 - VII R 37/13, BFHE 249, 418, BStBl II 2015, 856, und vom 02.11.2010 - VII R 62/10, BFHE 232, 290, BStBl II 2011, 439, Rz 16; BGH-Urteile vom 20.04.2017 - IX ZR 252/16, BGHZ 214, 350; vom 22.10.2009 - IX ZR 147/06, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2010, 413, und vom 29.06.2004 - IX ZR 195/03, BGHZ 159, 388, unter 2.a; Urteil des Bundessozialgerichts --BSG-- vom 31.05.2016 - B 1 KR 38/15 R, BSGE 121, 194). Der angefochtene Abrechnungsbescheid und die diesen bestätigende Vorentscheidung sind in diesem Umfang rechtswidrig und verletzen den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 34** a) Die Einfuhren, die zum Entstehen der Einfuhrumsatzsteuerschulden führten, stellten Rechtshandlungen i.S. des § 131 Abs. 1 Nr. 1 InsO i.V.m. § 129 Abs. 1 InsO dar (vgl. BGH-Urteil in HFR 2010, 413). Gleiches gilt für die Verwendung von Energieerzeugnissen zur gekoppelten Erzeugung von Kraft und Wärme unter den einen Steuererstattungsanspruch auslösenden Bedingungen.
- 35** Der Begriff der Rechtshandlung i.S. der §§ 129 ff. InsO ist weit auszulegen. Als Rechtshandlung kommt jede Handlung in Betracht, die zum Erwerb einer Gläubiger- oder Schuldnerstellung führt, d.h. ein von einem Willen getragenes Handeln, das rechtliche Wirkungen auslöst und das Vermögen des Schuldners zum Nachteil der Insolvenzgläubiger verändern kann (BGH-Urteil in HFR 2010, 413, unter 2.b aa). Erfasst werden nicht nur Rechtsgeschäfte, sondern auch rechtsgeschäftsähnliche Handlungen und Realakte, denen das Gesetz Rechtswirkungen beimisst (BGH-Urteile in HFR 2010, 413, unter 2.b aa, und vom 14.12.2006 - IX ZR 102/03, BGHZ 170, 196, unter 3.a, zum Einbringen einer Sache, das zu einem Vermieterpfandrecht führt, und vom 09.07.2009 - IX ZR 86/08, ZIP 2009, 1674, unter 2.c aa, zum Brauen von Bier, das die Biersteuer und die Sachhaftung des Bieres entstehen lässt). Dass die Rechtswirkungen (unabhängig vom Willen der Beteiligten) kraft Gesetzes anfallen, ist dabei unbeachtlich (vgl. Senatsurteil in BFHE 232, 290, BStBl II 2011, 439, Rz 19 ff., unter Aufgabe der früheren Rechtsprechung im Senatsurteil vom 16.11.2004 - VII R 75/03, BFHE 208, 296, BStBl II 2006, 193).
- 36** Im Streitfall waren deshalb sowohl die Einfuhren, die zum Entstehen der Einfuhrumsatzsteuerschulden führten, als auch das Verheizen von Erdgas zur gekoppelten Erzeugung von Kraft und Wärme unter Bedingungen, die (wie im Streitfall) einen Steuererstattungsanspruch auslösten, Rechtshandlungen i.S. von § 131 Abs. 1 Nr. 1 InsO i.V.m. § 129 Abs. 1 InsO (vgl. BGH-Urteil in HFR 2010, 413), denen das Gesetz Rechtswirkungen beimisst.
- 37** b) Die Herstellung einer Aufrechnungslage durch Rechtshandlungen ist ihrerseits eine Rechtshandlung und selbständig anfechtbar.
- 38** Berufet sich der Insolvenzverwalter (hier der Kläger) auf die Unwirksamkeit der Aufrechnung nach § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO (vgl. BGH-Urteil in BGHZ 159, 388, unter 2.a), führt dies dazu, dass dem Anfechtungsgegner (hier also dem HZA) für die Zeit des Insolvenzverfahrens die Aufrechnung versagt ist und die aufrechenbaren Forderungen in dieser Zeit unabhängig voneinander bestehen bleiben (vgl. etwa Senatsurteil in BFHE 249, 418, BStBl II 2015, 856, Rz 9; BGH-Urteil in BGHZ 159, 388, unter 2.a; Uhlenbruck/Borries/Hirte, a.a.O., § 129 Rz 67).
- 39** Im Streitfall lagen, wie unter 5.a ausgeführt, mit den Einfuhren, die zum Entstehen der Einfuhrumsatzsteuerschulden führten, und dem Verheizen von Erdgas unter den einen Steuererstattungsanspruch auslösenden Bedingungen Rechtshandlungen vor, durch die eine Aufrechnungslage hergestellt wurde. Die Herstellung der Aufrechnungslage durch die genannten Rechtshandlungen ist nach den dargestellten Rechtsgrundsätzen ihrerseits eine Rechtshandlung.
- 40** Die Herstellung einer Aufrechnungslage durch Rechtshandlungen wirkt grundsätzlich gläubigerbenachteiligend i.S. des § 129 Abs. 1 InsO, da sich die Befriedigungsmöglichkeiten der übrigen Insolvenzgläubiger durch eine wirksame Aufrechnung eines Insolvenzgläubigers verschlechtern (vgl. BGH-Urteil in HFR 2010, 413; Senatsurteil in BFHE 232, 290, BStBl II 2011, 439, Rz 22 ff.; Uhlenbruck/Borries/Hirte, a.a.O., § 129 Rz 66). Entgegenstehende Umstände liegen im Streitfall nicht vor.
- 41** c) Die Herstellung einer Aufrechnungslage ist gemäß § 131 Abs. 1 InsO anfechtbar, wenn dadurch dem Insolvenzgläubiger --hier dem HZA-- (im nach den Nrn. 1 bis 3 der Vorschrift relevanten Zeitraum) eine Sicherung oder Befriedigung gewährt wird, die dieser nicht oder nicht in der Art oder nicht zu der Zeit zu beanspruchen hatte (sog. inkongruente Deckung).

- 42** Hat der Insolvenzgläubiger einen Zahlungsanspruch und kann er keine Befriedigung durch Aufrechnung beanspruchen, ist die Herstellung einer Aufrechnungslage durch Rechtshandlungen regelmäßig inkongruent und anfechtbar, weil sie dem Insolvenzgläubiger eine Befriedigung gewährt, die er nicht in der Art beanspruchen konnte (vgl. etwa BGH-Urteile vom 09.02.2006 - IX ZR 121/03, ZIP 2006, 818, unter 1. f., und in BGHZ 159, 388, unter 2.b; Senatsurteil vom 02.11.2010 - VII R 6/10, BFHE 231, 488, BStBl II 2011, 374, Rz 41). Dies gilt nicht, wenn besondere Umstände vorliegen, wonach die Aufrechnung den Ansprüchen des Gläubigers, die dieser zu der Zeit und in der Art zu beanspruchen hatte, entspricht bzw. gleichwertig ist (vgl. BGH-Urteile vom 11.02.2010 - IX ZR 104/07, ZIP 2010, 682, Rz 27, und in ZIP 2006, 818, unter 2.; vgl. u.a. auch BGH-Urteil vom 05.04.2001 - IX ZR 216/98, BGHZ 147, 233, und Senatsurteil in BFHE 231, 488, BStBl II 2011, 374, Rz 41).
- 43** Eine derartige Ausnahme liegt im Streitfall nicht vor, da sich die Aufrechnungsbefugnis nicht aus dem zwischen dem Schuldner und dem Gläubiger zuerst entstandenen Rechtsverhältnis ergibt, die Ansprüche nicht auf demselben Rechtsgeschäft oder Rechtsverhältnis beruhen (wie etwa im Fall des BGH-Urteils in ZIP 2010, 682) und auch sonst keine Umstände vorliegen, wonach die Aufrechnung dem Anspruch des HZA auf Zahlung entspricht.
- 44** Unerheblich ist es, ob die Forderung des Schuldners oder des Insolvenzgläubigers früher entstanden oder fällig geworden ist (vgl. etwa BGH-Urteile in ZIP 2007, 1507, unter 2.a aa, und in BGHZ 159, 388, unter 2.a). Aus dem Senatsurteil in BFHE 232, 290, BStBl II 2011, 439, den dort in Bezug genommenen Urteilen sowie dem BGH-Urteil in BGHZ 170, 196 folgt nichts anderes. Insbesondere wird dort nicht dargelegt, dass oder weshalb es für die Subsumtion eines Sachverhalts unter § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO i.V.m. § 131 Abs. 1 Nr. 1 InsO einen Unterschied machen könnte, ob die Forderung des Schuldners oder die des Insolvenzgläubigers früher entstanden oder fällig geworden ist.
- 45** § 142 InsO kommt im Streitfall u.a. deshalb nicht zur Anwendung, weil die Vorschrift nur bei kongruenten Rechtshandlungen anwendbar ist (BGH-Urteil in ZIP 2010, 682, unter 3.) und weil das Vorliegen eines Bargeschäfts voraussetzt, dass die Leistung des anderen Teils tatsächlich in das Aktivvermögen des Schuldners gelangt ist (BGH-Urteil in ZIP 2010, 682, unter 3.b cc).
- 46** d) Die Voraussetzungen für die spätere Aufrechnung wurden im Streitfall materiell-rechtlich (nur) zum Teil in dem gemäß § 131 Abs. 1 Nr. 1 InsO relevanten letzten Monat vor dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens verwirklicht. In Höhe von 3.086,66 € (Einfuhrvorgänge bzw. Einfuhrumsatzsteuerbescheide vom 17.10.2011, vom 28.10.2011 und vom 31.10.2011) wurden sie bereits vor der gemäß § 131 Abs. 1 Nr. 1 InsO relevanten Zeit verwirklicht.
- 47** aa) Auch im Anwendungsbereich des § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO i.V.m. § 131 Abs. 1 Nr. 1 InsO ist der für die Anfechtbarkeit wesentliche Zeitpunkt der Vornahme der Rechtshandlung (sinngemäß) nach § 140 InsO zu bestimmen (vgl. etwa Senatsurteil in BFHE 232, 290, BStBl II 2011, 439, Rz 29 ff.). Da es sich um die Verknüpfung gegenseitiger Forderungen handelt, kommt es dabei entscheidend darauf an, wann das Gegenseitigkeitsverhältnis (im Kern) begründet worden ist, und nicht darauf, ob die Forderung des Schuldners oder des Insolvenzgläubigers früher entstanden oder wann welche Forderung fällig geworden ist (vgl. BGH-Urteil in ZIP 2007, 1507, unter 2.a aa und unter 2.a bb (1); vgl. auch § 140 Abs. 3 InsO und dazu BSG-Urteil in BSGE 121, 194, Rz 31, 33 ff.). Entsprechend der zitierten Rechtsprechung zu § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO (vgl. u.a. Senatsurteil in BFHE 263, 305, BStBl II 2019, 329) ist maßgeblich, wann die materiell-rechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen für die Entstehung der aufzurechnenden Ansprüche erfüllt waren, nicht, wann sie sich aufrechenbar gegenüberstanden.
- 48** bb) In Höhe von 3.086,66 € ist die Aufrechnungslage materiell-rechtlich bereits vor dem 14.11.2011 entstanden, da zuvor in dieser Höhe Einfuhrumsatzsteuer aus den Einfuhrvorgängen und Einfuhrumsatzsteuerbescheiden vom 17.10.2011, vom 28.10.2011 und vom 31.10.2011 angefallen war und der C materiell-rechtlich bereits deutlich höhere Ansprüche i.S. des § 53 EnergieStG 2011 aus den Monaten Januar bis August 2011 (außer April) zustanden. Der gemäß § 53 Abs. 1 Satz 1 EnergieStG 2011 erforderliche Entlastungsantrag ist, wie ausgeführt, keine materiell-rechtliche, sondern lediglich eine formelle Voraussetzung des Steuerentlastungsanspruchs.
- 49** Insoweit ist die Revision zurückzuweisen.
- 50** cc) In Höhe von 32.018,51 € ist die Einfuhrumsatzsteuerschuld jedoch erst in der Zeit vom 14.11.2011 bis zum 14.12.2011 und damit innerhalb des gemäß § 131 Abs. 1 Nr. 1 InsO relevanten letzten Monats vor dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstanden. Auch die Säumniszuschläge (§ 240 AO) sind in vollem Umfang erst nach Beginn dieses Zeitraums, d.h. innerhalb des letzten Monats vor dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens am 14.12.2011, oder nach diesem Antrag angefallen. Die Einfuhrumsatzsteuer war, auch soweit

es sich um Einfuhrvorgänge im Oktober 2011 handelte, erst ab dem 16.11.2011 fällig, da in den Bescheiden bis dahin ein Zahlungsaufschub gewährt worden war.

- 51** Die Masse hat somit aus dem Energiesteuerentlastungsbescheid für das Jahr 2011 vom 14.11.2013 noch einen Auszahlungsanspruch in Höhe von 33.098,51 € (32.018,51 € aus den Einfuhrvorgängen bzw. Einfuhrumsatzsteuerbescheiden vom 14.11.2011 bis zum 14.12.2011 nebst 1.080 € Säumniszuschläge), der nicht durch Aufrechnung erloschen ist.
- 52** Insoweit hat die Revision Erfolg.
- 53** e) Zu einer Saldierung mit den bereits ausgezahlten 17.252,13 € besteht --anders als das FG in seinen Hilferwägungen angenommen hat-- kein Anlass. Insgesamt belief sich der Anspruch der Masse auf 53.437,30 €. Hiervon wurden 17.252,13 € ausgezahlt. 36.185,17 € waren somit noch streitgegenständlich. In Höhe von 3.086,66 € ist der Auszahlungsanspruch durch Aufrechnung erloschen, in Höhe von 33.098,51 € besteht weiterhin ein Auszahlungsanspruch.
- 54** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.
- 55** 7. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO).

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