Urteil vom 02. November 2010, VII R 62/10

Unzulässigkeit der Aufrechnung gegen in kritischer Zeit vor Eröffnung eines Insolvenzverfahrens erworbenen Vorsteuervergütungsanspruch - Zweck und Anwendung des § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO - Umsatzsteuerpflichtige Leistung als "Rechtshandlung" - Anfechtbarkeit - Einheitliche Rechtshandlung mit mehreren abtrennbaren Rechtswirkungen

BFH VII. Senat

InsO § 96 Abs 1 Nr 3, InsO § 129, InsO § 130, InsO § 131, InsO § 140 Abs 1, InsO § 140 Abs 3, AO § 226, InsO § 94

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 15. März 2010, Az: 3 K 102/08

Leitsätze

Die Verrechnung von Insolvenzforderungen des Finanzamts mit einem Vorsteuervergütungsanspruch des Insolvenzschuldners ist, sofern bei Erbringung der diesem Anspruch zugrunde liegenden Leistungen die Voraussetzungen des § 130 InsO oder des § 131 InsO vorgelegen haben, unzulässig (Änderung der Rechtsprechung) .

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Verwalter in dem über das Vermögen des X e.V. (im Folgenden: Schuldner) am 1. März 2001 eröffneten Insolvenzverfahren. Er hat im Juli 2002 für den Schuldner betreffend den Zeitraum Januar und Februar 2001 eine Umsatzsteuererklärung abgegeben. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) ist von dieser Erklärung abgewichen und hat eine Steuerberechnung für diesen Zeitraum aufgestellt, in der es einen Vorsteuervergütungsanspruch von ... € ausgewiesen hat. Ferner hat das FA Forderungen in Höhe von ... DM im Insolvenzverfahren angemeldet, die zur Tabelle festgestellt worden sind.

2 Mit Umbuchungsmitteilung vom November 2004 hat das FA vorgenannten Vorsteuervergütungsanspruch mit offenen vorinsolvenzlichen Steuerforderungen verrechnet und hierüber am 13. Mai 2005 einen Abrechnungsbescheid erteilt. Der dagegen vom Kläger erhobene Einspruch führte zur Änderung des Abrechnungsbescheids dahin, dass lediglich ... € gegen Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer und Umsatzsteuer 2000 verrechnet wurden. Dafür hatte das FA aus der Differenz zwischen der Umsatzsteuer 2001 in Höhe von ... DM und den auf den Zeitraum vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens entfallenden Vorsteuern in Höhe von ... DM einen Vergütungsanspruch von ... € als vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet und nicht durch Saldierung gemäß § 16 Abs. 2 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) verbraucht ermittelt. Im Übrigen wurde der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen.

3 Die deswegen erhobene Klage hat das Finanzgericht (FG) abgewiesen. Es urteilte, der vom FA erklärten Aufrechnung stehe das Aufrechnungsverbot des § 96 Abs. 1 Nr. 3 der Insolvenzordnung (InsO) nicht entgegen. Der Abschluss von Verträgen, Lieferungen und sonstigen Leistungen sowie die Erteilung von Rechnungen könnten zwar anfechtbare Rechtshandlungen im Sinne dieser Vorschrift darstellen. Das FA habe die Möglichkeit der Aufrechnung jedoch nicht durch solche Rechtshandlungen erlangt. Denn diese seien zwar Voraussetzung für die Entstehung eines Vorsteuerabzugsrechts, ließen jedoch noch keinen Vorsteuervergütungsanspruch entstehen. Der Schuldner habe das Umsatzsteuerguthaben erst durch die Umsatzsteuererklärung 2001 erlangt, also durch Handlungen, die von dem Kläger selbst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens vorgenommen worden seien. Schon deshalb handele es sich nicht um anfechtbare Rechtshandlungen i.S. der §§ 129 ff. InsO. Etwas anderes ergebe sich auch nicht daraus, dass der Vergütungsanspruch vom FA durch eine abweichende Festsetzung nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens festgesetzt worden sei. Denn auch dies stelle keine anfechtbare Rechtshandlung dar.

4 Gegen dieses Urteil richtet sich die Revision des Klägers, mit der die Verletzung des materiellen Rechts gerügt wird.

5 Die vom FA erklärte Aufrechnung sei gemäß § 96 Abs. 1 Nr. 3, § 130 Abs. 1 Nr. 2 InsO unwirksam.

6 Das FG sei davon ausgegangen, dass der für die Anfechtung maßgebliche Zeitpunkt dann vorliege, wenn die gesamte Aufrechnungslage erlangt sei. Das widerspreche der höchstrichterlichen Rechtsprechung. Nicht die Aufrechnungslage sei Anfechtungsgegenstand, sondern diejenige Rechtshandlung, die zu einer Aufrechnungsvoraussetzung führe und damit den Rechtsgrund einer Aufrechnungslage schaffe. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sei es für die Anwendung des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO ausreichend, wenn die Aufrechnungslage im Begriff sei zu entstehen und die für die Aufrechnung notwendigen Forderungen in ihrem Kern begründet seien. Diese Sichtweise sei auch für § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO maßgeblich; eine unterschiedliche rechtliche Beurteilung hinsichtlich der beiden vorgenannten Vorschriften führte zu einem Wertungswiderspruch.

7 Es ergebe sich dann auch ein Widerspruch zu § 95 Abs. 1 Satz 1 InsO, der gerade bei im Entstehen begriffenen Aufrechnungslagen eingreife und die Aufrechnung im Insolvenzverfahren zulasse. § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO inkorporiere die Voraussetzungen der Gläubigerbenachteiligung i.S. des § 129 Abs. 1 InsO. Würde sich § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO ausschließlich auf eine vollständig entwickelte Aufrechnungslage beziehen, wie das FG angenommen habe, so würde es immer an der Gläubigerbenachteiligung fehlen, da dem Insolvenzgläubiger bereits eine nach dem Modell des § 95 Abs. 1 Satz 1 InsO schützenswerte Rechtsposition erwachsen wäre. § 95 Abs. 1 Satz 1 InsO verdränge § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO nicht. Entscheidend für die Anwendbarkeit dieser Vorschrift sei, ob eine Handlung die Möglichkeit der Aufrechnung schaffe und damit den Grundstein für eine Aufrechnung lege, sei es durch Begründung der Hauptforderung, sei es durch Begründung der Gegenforderung oder der Gegenseitigkeit. Für die Anfechtbarkeit der Aufrechnungslage sei allein entscheidend, wann das Gegenseitigkeitsverhältnis begründet worden sei (Hinweis auf das Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 11. November 2004 IX ZR 237/03, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht --NJW-RR-- 2005, 487).

8 Die Revision weist ferner darauf hin, dass der Vorsteuervergütungsanspruch i.S. des § 95 Abs. 1 Satz 1 InsO nach der Rechtsprechung des BFH vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstanden sei, weil der zivilrechtliche Sachverhalt, der zur Entstehung führe, in diesem Zeitraum verwirklicht worden sei. § 95 InsO gehe der Regelung des § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO nicht vor (Hinweis auf das vorgenannte Urteil des BGH).

9 Unzutreffend sei auch die Annahme des FG, der Vorsteuervergütungsanspruch entstehe erst mit der Steueranmeldung. In Wahrheit entstehe die Umsatzsteuer in dem Moment, in dem sie berechenbar werde, nämlich mit dem Ende des letzten Tages des betreffenden Veranlagungszeitraums (Hinweis auf das BFH-Urteil vom 9. Mai 1996 V R 62/94, BFHE 181, 188, BStBl II 1996, 662). Auch ein Vergütungsanspruch entstehe wie alle Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, sobald der Tatbestand verwirklicht sei, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpfe. Er entstehe also bereits dann, wenn die Vorsteuerbeträge aus Fremdumsätzen die Umsatzsteuer aus Eigenumsätzen überschritten. Er sei unabhängig davon, ob der Unternehmer eine Steueranmeldung abgebe.

10 Es fehle auch nicht an einer anfechtbaren Rechtshandlung. Als eine solche Rechtshandlung seien Lieferungen oder sonstige Leistungen eines Unternehmers zu qualifizieren. Allein entscheidend sei, ob eine solche Handlung rechtliche Wirkung zeitige und die Befriedigung eines Insolvenzgläubigers ermögliche. Nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats seien steuerrechtliche Vergütungs- und Erstattungsansprüche nach denselben Grundsätzen zu beurteilen, die für die Behandlung von Steueransprüchen maßgeblich seien (Hinweis auf das Urteil vom 31. Mai 2005 VII R 74/04, BFH/NV 2005, 1745). Folglich sei auch die Rechtsprechung des BGH maßgeblich, die umsatzsteuerpflichtige Leistungen des Schuldners an andere Unternehmer als anfechtbare Rechtshandlungen ansehe; für einen Vorsteuervergütungsanspruch könne nichts anderes gelten.

11 Schließlich rügt die Revision eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes durch das FG, weil ein vergleichbarer Sachverhalt ohne sachlichen Grund anders als von der ordentlichen Gerichtsbarkeit behandelt werde. Die Zuständigkeit der Finanzgerichtsbarkeit für die Entscheidung eines insolvenzanfechtungsrechtlich zu beurteilenden Falles ergebe sich überdies aus einer zufälligen Zuweisung, da die Zuständigkeit der Finanzgerichtsbarkeit nur durch den steuerrechtlichen Abrechnungsbescheid begründet werde, welcher den tatsächlichen Gehalt des Rechtsstreits nicht berücksichtige.

12 Die Revision weist abschließend darauf hin, dass das FA unstreitig Kenntnis von der Anordnung einer vorläufigen Insolvenzverwaltung hatte und durch dessen Aufrechnungserklärung die Befriedigungsmöglichkeit der konkurrierenden Insolvenzgläubiger verschlechtert werde.

13 Das FA hat mitgeteilt, dass es nicht beabsichtige, zur Revisionsbegründung Stellung zu nehmen.

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Revision des Klägers ist begründet und führt zur Aufhebung des Urteils des FG und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das Urteil des FG verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 FGO). Der Vorsteuervergütungsanspruch des Schuldners ist nicht durch Verrechnung mit den gegen ihn gerichteten Forderungen des FA erloschen, sofern die dem Vergütungsanspruch zugrundeliegenden Umsätze unter den Voraussetzungen des § 130 oder § 131 InsO von dem Insolvenzschuldner getätigt worden sind, was noch vom FG aufzuklären sein wird. Die Aufrechnungserklärung des FA wäre nämlich dann insoweit gemäß § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO unwirksam und der angefochtene Bescheid rechtswidrig, so dass er den Kläger in seinen Rechten verletzte (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

15 1. Nach § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO ist eine Aufrechnung unzulässig, wenn ein Insolvenzgläubiger die Möglichkeit der Aufrechnung durch eine anfechtbare Rechtshandlung erlangt hat. Die Vorschrift verfolgt das Ziel, den Anfechtungsvorschriften der InsO (§§ 129 ff. InsO) im Hinblick auf eine von einem Insolvenzgläubiger erklärte Aufrechnung in dem Sinne Geltung zu verschaffen, dass einer etwaigen Aufrechnungserklärung die Rechtswirkung genommen und dadurch eine anderenfalls etwa notwendige Anfechtung der betreffenden Rechtsvorgänge seitens des Insolvenzverwalters überflüssig wird (vgl. Windel in Jaeger, Insolvenzordnung, § 96 Rz 45 f.; Uhlenbruck, Insolvenzordnung, 13. Aufl., § 96 Rz 46; Bork, Zeitschrift für das gesamte Insolvenzrecht --ZinsO-- 2003, 686, 687). Sie ist dahin zu verstehen, dass der Erwerb der Möglichkeit der Aufrechnung zugunsten eines späteren Insolvenzgläubigers erfolgt sein muss, dieser also nicht etwa bereits beim Erwerb dieser Möglichkeit Insolvenzgläubiger, mithin das Insolvenzverfahren beim Erwerb noch nicht anhängig gewesen sein muss. Vielmehr schränkt § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO gerade § 94 InsO ein, der grundsätzlich eine vor Verfahrenseröffnung eingetretene Aufrechnungslage während des Insolvenzverfahrens fortbestehen lässt und die Abgabe einer Aufrechnungserklärung während desselben zulässt (Uhlenbruck, a.a.O., § 96 Rz 46; vgl. auch Onusseit, Festschrift für Walter Gerhardt, 2004, S. 725, 737 ff.).

16 a) Das FA ist im Streitfall Insolvenzgläubiger; denn es hat gegen den Schuldner vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründete (Steuer-)Forderungen, die nicht beglichen worden sind (vgl. § 38 InsO). Fraglich und für die Beurteilung der Streitsache entscheidend ist, ob das FA die Möglichkeit der Aufrechnung i.S. des § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO "durch eine anfechtbare Rechtshandlung" erlangt hat, sofern es --wie hier einstweilen unterstellt werden soll-- unter den in § 130 InsO oder § 131 InsO bezeichneten Voraussetzungen, insbesondere etwa in Kenntnis der Zahlungsunfähigkeit des Steuerschuldners (§ 130 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 InsO), Schuldner eines Anspruchs desselben, wie im Streitfall des Vergütungsanspruchs des Schuldners aufgrund eines Vorsteuerüberhangs, oder Gläubiger von Steuerforderungen gegen den (späteren) Insolvenzschuldner geworden ist. Denn ob das eine oder das andere eingetroffen ist, ist für die Anwendung des § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO ohne Belang. Die Vorschrift nimmt einer Aufrechnungserklärung ihre Wirksamkeit (d.h.: erklärt sie für unzulässig) ungeachtet dessen, ob die anfechtbare Rechtshandlung --wie hier-- die Begründung der Haupt- oder ob sie die Begründung einer Gegenforderung zur Folge hat. Danach zu unterscheiden gäbe weder der Wortlaut noch der eben erläuterte Sinn der Vorschrift irgendeinen Anhaltspunkt. Die anfechtbare Rechtshandlung kann also sowohl eine Vermehrung der Schulden des Insolvenzschuldners als auch eine Verringerung seines Aktivvermögens auslösen (Uhlenbruck, a.a.O., § 96 Rz 47; MünchKommInso/Kirchhof, 2. Aufl., § 129 Rz 100, beide mit zahlr. Nachw.).

17 b) Der erkennende Senat hat in seinem Urteil vom 16. November 2004 VII R 75/03 (BFHE 208, 296, BStBl II 2006, 193) erkannt, § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO hindere die Aufrechnung des Finanzamts mit Steuerforderungen aus der Zeit vor Eröffnung eines Insolvenzverfahrens gegen einen durch einen Vorsteuerüberhang ausgelösten Vergütungsanspruch des Insolvenzschuldners (dort aufgrund der Vorsteuer aus dem Vergütungsanspruch eines vorläufigen Insolvenzverwalters), der in "kritischer" Zeit vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens seinen Entstehungsgrund hat, nicht; denn es fehle in einem solchen Fall an einer Rechtshandlung, weil die Verpflichtung des Schuldners zur Vergütung der Tätigkeit eines vorläufigen Insolvenzverwalters nicht auf einer vertraglichen Vereinbarung, sondern auf dessen Bestellung durch das Insolvenzgericht und der von diesem vorgenommenen Festsetzung seiner Vergütung beruhe, die vom vorläufigen Insolvenzverwalter für die Ausführung seiner Leistung zu entrichtende Umsatzsteuer --wie jede Steuer-- kraft Gesetzes entstehe und das Gleiche für die damit korrespondierende Berechtigung des Leistungsempfängers (Insolvenzschuldner) zum Vorsteuerabzug nach § 15 UStG gelte.

18 Demgegenüber hat der BGH in seinem Urteil vom 22. Oktober 2009 IX ZR 147/06 (Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2010, 413) darauf hingewiesen, dass Steuertatbestände in der Regel an Rechtshandlungen des Steuerpflichtigen oder Dritter anknüpfen und hieraus die Steuerpflicht ableiten, so wie es auch bei umsatzsteuerpflichtigen Leistungen der Fall sei, die zum Entstehen einer Steuerforderung des Finanzamts führen. Das ändert aber nach Auffassung des BGH nichts daran, dass die betreffenden (umsatzsteuerpflichtigen) Leistungen, welche zum Entstehen der Steuerforderung führen, eine Rechtshandlung i.S. des § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO darstellen.

19 Der erkennende Senat folgt nach erneuter rechtlicher Prüfung dieser Beurteilung des BGH.

20 aa) Der in diesem Zusammenhang entscheidende Begriff "Rechtshandlung" ist in § 129 InsO als Handlung definiert, die vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens vorgenommen worden ist und die Insolvenzgläubiger benachteiligt; er bezeichnet also, wie es der Senat in seinem Urteil in BFHE 208, 296, BStBl II 2006, 193 einleitend ausgeführt hat, ein von einem Willen getragenes Handeln, das rechtliche Wirkungen auslöst und das Vermögen des Schuldners zum Nachteil der Insolvenzgläubiger verändern kann. Umsatzsteuer (auch: zu vergütende Umsatzsteuer) entsteht zwar von Gesetzes wegen --sowohl die Steuerschuld des Leistenden wie der Anspruch des Leistungsempfängers auf Anrechnung der im an den Leistenden zu entrichtenden Entgelt enthaltenen sog. Vorsteuer--, das Entstehen von Umsatzsteuer bzw. Vorsteuer setzt jedoch voraus, dass eine Leistung erbracht wird. Diese Leistungserbringung sieht der erkennende Senat in Übereinstimmung mit dem BGH und der auch im Schrifttum allgemein vertretenen Auffassung als eine Rechtshandlung i.S. des § 129 InsO an.

21 Eine Leistungserbringung mag zwar kein Rechtsgeschäft sein, aber sie ist eine Rechtshandlung. Dass die (unter den weiteren Voraussetzungen der §§ 130 ff. InsO anfechtbare) Rechtshandlung unmittelbar und unabhängig vom Hinzutreten etwaiger weiterer Umstände (hier insbesondere der späteren Abgabe einer Umsatzsteueranmeldung bzw. der abweichenden Berechnung der maßgeblichen Vergütung durch das FA) eine Aufrechnungslage zum Entstehen bringen müsste, setzt § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO nicht voraus. Er verlangt lediglich, dass die Rechtshandlung vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens vorgenommen worden ist, dass sie irgendeine Voraussetzung für die Aufrechnungsmöglichkeit des Insolvenzschuldners geschaffen hat (vgl. Uhlenbruck, a.a.O., § 96 Rz 47) und dass die Rechtshandlung die Insolvenzgläubiger benachteiligt. Wenn es an Letzterem auch im Hinblick auf die Leistungserbringung als solcher fehlen mag --der Verpflichtung zur Zahlung des Entgelts für die vom Schuldner in Anspruch genommenen Leistungen steht gegenüber, dass zugunsten des Insolvenzschuldners (möglicherweise zumindest) gleichwertige Leistungen erbracht worden sind--, fehlt es daran nicht im Hinblick auf die durch die Leistungserbringung und den daraus folgenden Anspruch auf Anrechnung von Vorsteuer ausgelöste Möglichkeit des FA zur Aufrechnung seiner vorinsolvenzlich begründeten Forderungen.

22 Die Leistungserbringung zeitigte im Streitfall neben einem Anspruch auf das Leistungsentgelt u.a. das Entstehen einer Aufrechnungslage für das FA. Dadurch sind die übrigen Gläubiger des Schuldners benachteiligt. Denn durch eine Aufrechnung erhält das FA nach Art einer abgesonderten Befriedigung vollständige Befriedigung für seine verrechneten Forderungen, für die es sonst, weil es sich um Insolvenzforderungen handelt, nur mit einer Befriedigung nach Maßgabe der im Insolvenzverfahren errechneten Quote rechnen könnte.

23 Hat eine (an sich einheitliche) Rechtshandlung in solcher Weise mehrere, abtrennbare Rechtswirkungen, darf deren anfechtungsweise Rückgewähr nicht mit der Begründung ausgeschlossen werden, dass die Handlung auch sonstige, für sich nicht anfechtbare Folgen ausgelöst habe (BGH-Urteil vom 5. April 2001 IX ZR 216/98, BGHZ 147, 233). Denn Gegenstand der Anfechtung ist nicht die Rechtshandlung selbst, sondern angefochten wird eine bestimmte gläubigerbenachteiligende Wirkung, die durch eine Rechtshandlung ausgelöst wird (BGH-Urteil vom 21. Januar 1999 IX ZR 329/97, Zeitschrift für Wirtschaftsrecht --ZIP-- 1999, 406, mit Schrifttumsnachweisen; vgl. statt aller auch MünchKommInso/Kirchhof, a.a.O., § 129 Rz 56a). Es ist folglich belanglos, ob die Eingangsumsätze, aus denen die betroffenen Vorsteuerbeträge herrühren, im Interesse der Masse lagen und insofern als solche nicht anfechtbar sind. Einen Rechtsgrundsatz, dass mehrere durch eine Handlung ausgelöste Rechtswirkungen nur ganz oder gar nicht anfechtbar sind, gibt es nicht (siehe auch Rz 11 des BGH-Urteils in HFR 2010, 413). Das gilt auch für solche Folgen --z.B. eine Aufrechnungslage--, die im Kausalverlauf einen Schritt ferner liegen als nähere, unanfechtbare Rechtsfolgen, z.B. ein die Aufrechnungslage herbeiführender Vertragsschluss (BGH-Urteil in BGHZ 147, 233).

24 Die bei einer durch die Unwirksamkeitsanordnung des § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO, wie dargelegt, erübrigten Insolvenzanfechtung zu beanspruchende Rückgewähr der Aufrechnungslage bestünde demgemäß nicht etwa in der Rückabwicklung des durch die vom Schuldner getroffene Leistungsvereinbarung begründeten Rechtsverhältnisses, sondern in der Durchsetzung seiner Steuervergütungsforderung unabhängig von der Gegenforderung des FA.

Dementsprechend lässt § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO völlig unberührt, dass die Vergütungsforderung des Schuldners zwar (gegenüber der Masse) befriedigt werden muss, allerdings (sofern eine anfechtbare Rechtshandlung vorliegt) nicht im Wege der Aufrechnung zur Befriedigung für alte Schulden des Insolvenzschuldners verwendet werden darf (vgl. BGH-Urteil in BGHZ 147, 233).

25 bb) An den Voraussetzungen des § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO fehlt es auch nicht deshalb, weil die gläubigerbenachteiligende Wirkung der durch die Inanspruchnahme von Leistungen seitens des Schuldners ausgelösten Aufrechnungslage deshalb in Zweifel gezogen werden müsste, weil es an der erforderlichen Kausalität der Rechtshandlung für die anfechtungsrelevante Rechtsfolge --die Aufrechnungslage-- fehlte. Anfechtbarkeit setzt allerdings einen solchen Kausalzusammenhang voraus (MünchKommInso/ Kirchhof, a.a.O., § 129 Rz 169; Dauernheim, Frankfurter Kommentar zur Insolvenzordnung, 5. Aufl., § 129 Rz 40). Der erforderliche Ursachenzusammenhang zwischen der angefochtenen Rechtshandlung und der Beeinträchtigung des Gläubigerzugriffs auf die Masse ist jedoch schon dann gegeben, wenn die Rechtshandlung im natürlichen Sinne eine (nicht hinwegzudenkende) Bedingung für die Gläubigerbenachteiligung darstellt; er setzt nicht voraus, dass ggf. ein weiterer Umstand, der zu der angefochtenen Rechtshandlung hinzutritt und erst mit dieser zusammen die Gläubigerbenachteiligung auslöst, seinerseits durch eine anfechtbare Rechtshandlung verursacht ist (BGH-Urteil vom 9. Dezember 1999 IX ZR 102/97, BGHZ 143, 246), und er wird durch das Hinzutreten solcher weiteren Umstände auch nicht etwa unterbrochen.

26 cc) Schließlich fehlt es für die Anwendung des § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO auch nicht daran, dass das FA --wie diese Vorschrift sinngemäß voraussetzt-- infolge einer vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens begangenen Rechtshandlung in den Genuss einer Aufrechnungsmöglichkeit gelangt ist.

27 Die als Anknüpfungspunkt der Anfechtung maßgebliche Rechtshandlung, das Erbringen der Leistung, ist gleichsam im natürlichen Sinne vor diesem Zeitpunkt vorgenommen worden. Durch sie ist der Vorsteuervergütungsanspruch zwar noch nicht steuer(verfahrens)rechtlich begründet worden, wohl aber als insolvenzrechtlicher Anspruch. Denn für das insolvenzrechtliche Begründetsein einer Forderung oder eines Anspruchs kommt es nach der ständigen Rechtsprechung des erkennenden Senats (vgl. dazu zusammenfassend Rüsken, ZIP 2007, 2053) nicht auf das Entstehen im steuer(verfahrens)rechtlichen Sinn, sondern auf die Verwirklichung des Lebenssachverhalts an, der die betreffenden steuerrechtlichen Folgen hat. Aber schon die tatsächliche Verwirklichung des Besteuerungstatbestandes lässt den steuerlichen Anspruch aufschiebend bedingt durch das Eintreten der steuerverfahrensrechtlichen Voraussetzungen seiner Wirksamkeit entstehen (vgl. statt aller Senatsurteil vom 17. April 2007 VII R 27/06, BFHE 217, 8, BStBl II 2009, 589, und Frotscher, Besteuerung bei Insolvenz, 7. Aufl., S. 95, m.w.N. aus der Rspr.).

28 § 140 Abs. 1 InsO ändert daran nichts. Denn § 140 Abs. 3 InsO lässt den Eintritt einer solchen Bedingung für die Bestimmung des Zeitpunkts außer Betracht, in dem die Rechtshandlung als vorgenommen anzusehen ist, welcher sonst durch § 140 Abs. 1 InsO auf den Zeitpunkt gelegt wird, in dem die Rechtswirkungen der Rechtshandlung eintreten (i.e.: die Aufrechnungslage entsteht). Das gilt nicht nur für Forderungen des Finanzamts, sondern auch für steuerliche Forderungen des Steuerpflichtigen.

29 Allerdings wird in der Rechtsprechung des BGH und im Schrifttum die Auffassung vertreten, § 140 Abs. 3 InsO sei unmittelbar nur bei Rechtsgeschäften anwendbar, weil andere Rechtshandlungen nicht bedingt oder befristet sein könnten (BGH-Urteil vom 14. Dezember 2006 IX ZR 102/03, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2007, 1588; vgl. auch Henckel in Jaeger, a.a.O., § 140 Rz 50). Das trifft freilich nur für eine rechtsgeschäftliche Bedingung zu, nicht aber für vom Gesetz aufgestellte "Bedingungen", unter denen nach vorgenannter Rechtsprechung des Senats Ansprüche der hier strittigen Art stehen. § 140 Abs. 3 InsO ist daher nach Auffassung des erkennenden Senats in dem hier strittigen Zusammenhang unmittelbar zumindest aber entsprechend anzuwenden (vgl. zu dieser Möglichkeit auch die Urteile des BGH in NJW 2007, 1588, und vom 14. Juni 2007 IX ZR 56/06, NJW 2007, 2640).

30 § 140 Abs. 3 InsO verfolgt nämlich das Ziel, Ansprüche als insolvenzfest zu erhalten, obwohl sich der Rechtserwerb erst in kritischer Zeit vollendet hat, wofür dann keine Rechtfertigung besteht, wenn der Anfechtungsgegner vor Beginn jenes "kritischen" Zeitraums noch keine unentziehbare Rechtsposition erlangt hatte (BGH-Urteil in NJW 2007, 2640). Denn § 140 Abs. 1 InsO beruht auf dem Rechtsgedanken, "dass der Zeitpunkt entscheiden soll, in dem durch die Handlung eine Rechtsposition begründet worden ist, die bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens ohne die Anfechtung beachtet werden müsste" (BGH-Urteil vom 22. Januar 2004 IX ZR 39/03, BGHZ 157, 350). Mit der Leistungserbringung wird aber aufgrund der einschlägigen Regelungen des UStG eine gleichsam automatisch ablaufende Ereigniskette in Gang gesetzt (ähnlich wie in den in § 140 Abs. 2 InsO ausdrücklich geregelten Fällen),

weil der Insolvenzschuldner gegenüber dem leistenden Unternehmer Anspruch auf Ausweisung der Umsatzsteuer und gegenüber dem Finanzamt auf deren Berücksichtigung als Vorsteuer hat; es hängt also nicht etwa von einer im ungewissen Belieben Dritter stehenden Handlung ab, ob die rechtliche Wirkung der Leistungserbringung nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens eintritt.

31 § 140 Abs. 1 InsO hat im Gegensatz hierzu sog. mehraktige Rechtshandlungen im Blick, die anfechtbar bleiben sollen, auch wenn der erste Akt noch in "unkritischer" Zeit vorgenommen worden ist (etwa eine Abtretung künftiger Forderungen oder eine Vorausverpfändung sowie eine Pfändung einer künftigen Forderung, welche erst mit deren Entstehen rechtliche Wirkung i.S. des § 140 Abs. 1 InsO entfalten sollen; vgl. BGH-Urteil vom 20. März 2003 IX ZR 166/02, BFH/NV 2004, Beilage 2, 179). Eine solche mehraktige Rechtshandlung i.S. des § 140 Abs. 1 InsO liegt aber hier nicht deshalb vor, weil die steuerrechtlichen Wirkungen einer anfechtbaren Rechtshandlung aufgrund steuerverfahrensrechtlicher Regelungen erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens eintreten, wenn anders nicht der grundsätzliche Vorrang des Insolvenzrechts vor dem Steuerverfahrensrecht missachtet werden soll (vgl. statt aller Urteil des Senats vom 17. Dezember 1998 VII R 47/98, BFHE 188, 149, BStBl II 1999, 423).

32 dd) Selbst wenn man indes § 140 Abs. 3 InsO nicht anwenden würde, müsste die Klage im Streitfall Erfolg haben, weil die Aufrechnung dann aufgrund des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO --erst recht-- unzulässig wäre. Würde nämlich --entgegen der Rechtsprechung des Senats-- die insolvenzrechtliche Beachtlichkeit der Aufrechnungslage erst in dem Zeitpunkt angenommen, in dem auch die steuerverfahrensrechtlichen Voraussetzungen für eine Aufrechnung eingetreten sind, durch Saldierung gemäß § 16 UStG also ein --wie das FG meint-- "erfüllbarer Anspruch" auch steuerverfahrensrechtlich entstanden ist, so bedeutete dies, dass das FA die Vorsteuervergütung erst infolge von Ereignissen schuldig geworden wäre, die das Aufrechnungsverbot des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO auslösten, weil sie nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens eingetreten sind.

33 2. Die Entscheidung hängt nach alledem davon ab, ob das FA im Streitfall die Möglichkeit der Aufrechnung unter den Voraussetzungen des § 130 InsO oder des § 131 InsO erlangt hat oder sich --was freilich nicht ernstlich in Betracht zu ziehen ist-- die Anfechtbarkeit seiner Aufrechnungsmöglichkeit anderweit ergibt.

34 Dazu hat das FG entsprechend seinem Rechtsstandpunkt nichts festgestellt. Aus seinem Urteil ergibt sich zwar, dass die Vorsteuer, die auf die betreffenden Umsätze entfällt, in Voranmeldungszeiträumen nach dem Insolvenzantrag erfasst worden ist. Das lässt es naheliegend erscheinen, dass die betreffenden Leistungen nach dem Insolvenzantrag oder in der Zeit unmittelbar vor demselben und damit unter den Voraussetzungen des § 131 Abs. 1 Nr. 1 InsO bzw., sofern der Schuldner damals bereits zahlungsunfähig war, in dem in § 131 Abs. 1 Nr. 2 InsO bezeichneten Zeitraum in Anspruch genommen worden sind. In diesem Fall griffe für die durch die betreffenden Umsätze begründete Umsatzsteuervergütung das Aufrechnungsverbot des § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO ein, weil dem FA im Weiteren die Möglichkeit einer Aufrechnung und damit einer Befriedigung seiner Steuerforderungen gegen den Schuldner verschafft worden ist, welche das FA nicht i.S. des § 131 Abs. 1 InsO gegenüber dem Schuldner beanspruchen konnte. Nach der Rechtsprechung des BGH ist nämlich § 131 InsO einschlägig (und nicht ein Fall einer sog. kongruenten Deckung gemäß § 130 InsO gegeben), wenn sich die Aufrechnungsbefugnis nicht aus dem zwischen dem Schuldner und dem Gläubiger zuerst entstandenen Rechtsverhältnis ergibt (BGH-Urteil vom 9. Februar 2006 IX ZR 121/03, NJW-RR 2006, 1062; vgl. u.a. auch BGH-Urteil in BGHZ 147, 233). Im Streitfall bestand ein Anspruch des FA auf Begleichung der Steuern durch Zahlung, nicht aber darauf, dem FA die Möglichkeit einer Erfüllung des Vergütungsanspruchs des Schuldners durch Aufrechnung zu verschaffen; diese ist erst dadurch entstanden, dass der Schuldner (insolvenzrechtlich vor Verfahrenseröffnung entstandene) anrechenbare Vorsteuern entrichtet hat (vgl. Bork, ZinsO 2003, 686, 689; Onusseit, a.a.O., S. 725, 741, beide mit zahlr. Nachw.).

35 Die Sache muss mithin gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO zur weiteren tatsächlichen Aufklärung zurück an das FG gehen, das, wenn sich die eben erläuterten Annahmen als unzutreffend erweisen sollten, § 130 InsO zu prüfen haben wird.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de