Urteil vom 25. Juli 2012, VII R 56/09

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteilen vom 25.07.2012 VII R 29/11, VII R 30/11 und VII R 44/10 - Aufrechnung im Insolvenzverfahren - Maßgeblichkeit der Verwirklichung des materiell-rechtlichen Berichtigungstatbestands des § 17 Abs. 2 UStG - Erledigung einer Aufrechnungserklärung durch Möglichkeit der Saldierung nach § 16 UStG - Änderung der Rechtsprechung - Bindung an Feststellung des FG zum Inhalt des angefochtenen Bescheids

BFH VII. Senat

InsO § 96, UStG § 17 Abs 2, FGO § 118 Abs 2, UStG § 16, InsO § 38

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 24. Juni 2009, Az: 6 K 2636/08

Leitsätze

1. NV: Ein aus der Berichtigung der Umsatzsteuer gemäß § 17 Abs. 2 UStG herrührender Vergütungsanspruch wird i.S. des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO nicht schon mit der (später) zu berichtigenden Steuer begründet, sondern durch die Verwirklichung der Tatbestandsmerkmale der Berichtigungsvorschrift des § 17 Abs. 2 UStG. Werden diese vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens verwirklicht, greift das Aufrechnungsverbot des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO mithin nicht ein, und zwar auch dann nicht, wenn die Steuer i.S. des § 13 UStG erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens entsteht .

2. NV: Eine vom FA erklärte Aufrechnung wird in der Regel gegenstandslos, wenn die aufgerechneten Beträge im Rahmen der Jahressteuerfestsetzung oder bei der zwecks Anmeldung zur Insolvenztabelle durchzuführenden Steuerberechnung gemäß § 16 UStG in eine Saldierung einzubeziehen, die betreffenden Beträge also dem gleichen Besteuerungszeitraum zuzuordnen sind .

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Verwalter in dem über das Vermögen der X GmbH (im Folgenden: Schuldnerin) am 3. Dezember 2001 eröffneten Insolvenzverfahren. Die Schuldnerin hatte von verschiedenen Kunden vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens Anzahlungen in Höhe von rund 5,2 Mio. DM erhalten. Die von der Schuldnerin versprochenen Leistungen sind nicht ausgeführt worden. Der Kläger hat noch im Dezember 2001 gemäß § 103 Abs. 2 Satz 1 der Insolvenzordnung (InsO) Nichterfüllung der von der Schuldnerin geschlossenen Verträge gewählt. Die Anzahlungen sind jedoch offenbar erst 2002 oder 2003 von Banken, die sich verbürgt hatten, an die Kunden der Schuldnerin zurückgezahlt worden.

2 Der Kläger hat für die Schuldnerin am 24. Januar 2003 unter der Steuer-Nummer, welche die Beteiligten übereinstimmend als die für die Zeit nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens vergebene bezeichnen, eine Umsatzsteuer-Erklärung abgegeben, in der er --für Dezember 2001-- Umsätze von 896.151 € (entspricht 1.752.719 DM) und --nach Berücksichtigung anderer Berechnungspositionen-- Umsatzsteuer von 12.587,86 € erklärt hat. Für den Zeitraum vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens ist eine Umsatzsteuer-Erklärung erst am 30. Januar 2004 abgegeben worden; darin sind Umsätze von 25.248.364 DM erklärt worden, was unter Berücksichtigung anderer Berechnungspositionen zu einer Umsatzsteuer von 1.492.751 DM (entspricht 763.231,47 €) geführt hat. Mit zwei Erklärungen vom 1. März 2006 hat der Kläger diese Erklärungen zu berichtigen versucht, indem er die in der Zeit vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens getätigten Umsätze um den (Netto-)Betrag der Anzahlungen (4.489.264 DM) auf 29.737.628 DM erhöhte und die in der Erklärung für die Zeit nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens erklärten Umsätze um den gleichen Betrag verminderte. Da das Veranlagungs-Finanzamt dem die Zustimmung verweigerte, ist Klage erhoben worden, welche rechtskräftig abgewiesen worden ist (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 2. September 2010 V R 34/09, BFHE 231, 321, BStBl II 2011, 991).

3 Das beklagte und revisionsklagende Finanzamt (FA) hat auf Antrag des Klägers einen Abrechnungsbescheid erlassen (Bescheid vom 6. November 2008). In diesem Bescheid, der Gegenstand dieses Verfahrens ist, wird für die Zeit vor Insolvenzeröffnung ein Umsatzsteuer-Soll von 763.231,47 € ausgewiesen (entsprechend der vorgenannten

Umsatzsteuer-Erklärung vom 30. Januar 2004) und für die Zeit nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens ein Umsatzsteuer-Soll von 12.587,86 € (entsprechend vorgenannter Umsatzsteuer-Erklärung vom 24. Januar 2003). Letzterem Betrag wird ein --im Einzelnen erläuterter-- Betrag der Summe von Tilgungen in gleicher Höhe gegenübergestellt, dem ersteren ein Tilgungsbetrag von nur 584.641,79 €. Ferner heißt es in dem Bescheid:

4 "Die Bemessungsgrundlage wurde nach § 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG berichtigt, da der Insolvenzverwalter die Nichterfüllung von Verträgen nach § 103 Abs. 2 InsO ausübte. Der Umsatzsteuer-Erstattungsanspruch, der aus dieser Änderung der Bemessungsgrundlage resultiert, ist insolvenzrechtlich bereits im Zeitpunkt der Besteuerung des für die Lieferung oder sonstige Leistung vereinbarten Entgelts begründet worden. Eine wirksame Aufrechnung n. § 226 AO mit Insolvenzforderungen war somit möglich."

5 Der Kläger hat gegen den Bescheid erfolgreich Sprungklage erhoben. In dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1793 veröffentlichten Urteil des Finanzgerichts (FG) heißt es, das FA habe einen Abrechnungsbescheid über ein Guthaben von 12.587,86 € erlassen und festgestellt, dass der Umsatzsteuer-Erstattungsanspruch, der aus der Berichtigung der Bemessungsgrundlage gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 3 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) resultiere, insolvenzrechtlich bereits im Zeitpunkt der Besteuerung des für die Lieferung bzw. sonstige Leistung vereinbarten Entgelts begründet worden und deshalb eine wirksame Aufrechnung mit Insolvenzforderungen möglich gewesen sei. Der Abrechnungsbescheid sei rechtswidrig, insoweit er die aus den Berichtigungen gemäß § 17 UStG resultierenden Erstattungsansprüche dem Zeitraum vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens zuordne und damit die Aufrechnung dieser Erstattungsansprüche mit Steuerforderungen berücksichtige. Denn der Aufrechnung stehe § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO entgegen.

6 Gegen dieses Urteil richtet sich die Revision des FA. Es trägt vor, eine Aufrechnungslage habe bestanden und die Aufrechnung sei auch nicht gemäß § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO ausgeschlossen. Hierfür bezieht sich das FA im Wesentlichen auf die Rechtsprechung des erkennenden Senats. Es beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

7 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

8 II. Die Revision des FA ist begründet und führt zur Aufhebung des Urteils des FG und zur Zurückverweisung der Sache an dieses zur erneuten Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

9 1. Die Sache muss zurück an das FG gehen, weil der Sachverhalt nicht in einer Weise geklärt ist, welche dem Senat eine abschließende Entscheidung ermöglicht.

10 Das FG hat dem angefochtenen Abrechnungsbescheid einen Inhalt beigelegt, den dieser offensichtlich nicht hat. Der in dem FG-Urteil genannte, angeblich verrechnete Betrag von 12.587,86 € ist in dem Abrechnungsbescheid nicht als Guthaben, sondern als ein getilgtes Soll der Umsatzsteuer nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausgewiesen. Dies hat der erkennende Senat unbeschadet des § 118 Abs. 2 FGO zu berücksichtigen, weil der Inhalt des angefochtenen Bescheids nach dieser Vorschrift als (stillschweigend) festgestellt anzusehen ist. Die eben bezeichnete, ausdrückliche Feststellung in dem Urteil des FG steht zu diesem Inhalt des angefochtenen Bescheids in Widerspruch, so dass sie der Revisionsentscheidung nicht zugrunde gelegt werden kann.

11 Die Annahme des FG, es gehe dem FA um eine Verrechnung des vorgenannten Betrages mit Insolvenzforderungen, steht übrigens auch in Widerspruch zu dem Inhalt der Steuerakte, aus der sich ebenfalls ergibt, dass dieser Betrag eine Umsatzsteuer-Zahlschuld, nicht einen Vergütungsanspruch verkörpert.

12 Der erkennende Senat vermag dem angefochtenen Abrechnungsbescheid ebenfalls nicht mit hinreichender Klarheit zu entnehmen, welche Erstattungsforderungen der Schuldnerin gegen welche (vorinsolvenzlichen) Steuerschulden derselben vom FA verrechnet worden sind und worin überhaupt eine hinreichend bestimmte (und nur deshalb wirksame) Aufrechnungserklärung liegen soll. Dem in dem Abrechnungsbescheid in Übereinstimmung mit der vom Kläger abgegebenen Umsatzsteuer-Erklärung von 2004 ausgewiesenen Umsatzsteuer-Soll des Zeitraums vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens, mithin den Insolvenzforderungen, ist eine Reihe von "tilgenden" Beträgen gegenübergestellt. Diese weitgehend aus nicht selbsterklärenden Abkürzungen bestehende Gegenüberstellung genügte indes den Anforderungen an eine Aufrechnungserklärung, sollte diese damit überhaupt beabsichtigt sein,

umso weniger, als eine wenigstens betragsmäßige Übereinstimmung zwischen den strittigen, angeblich gemäß § 17 UStG entstandenen Vergütungsforderungen und den vorgenannten Beträgen nicht ohne Weiteres erkennbar ist.

13 Zudem ist vom FG nicht festgestellt worden und auch sonst nicht klar erkennbar, ob und in welcher Weise solche Forderungen vom Veranlagungs-FA festgesetzt bzw. ob sie mit Feststellungswirkung erklärt worden sind. Nur solche außerhalb des Abrechnungsverfahrens zu treffenden Festsetzungen könnten jedoch Grundlage einer Aufrechnung sein. Denn in dem Abrechnungsbescheid selbst war von dem FA nicht zu entscheiden (und ist auch nicht erkennbar entschieden worden), ob ein Anspruch (hier: aufgrund des § 17 UStG) entstanden oder nicht entstanden ist (was überdies in die Zuständigkeit des Veranlagungs-Finanzamts fällt und grundsätzlich nicht Gegenstand eines Abrechnungsbescheids sein kann); es war im Abrechnungsbescheid nur zu entscheiden, ob der Anspruch erfüllt worden ist, infolge einer in dem Bescheid enthaltenen Aufrechnungserklärung erloschen ist odgl. Im Rahmen einer Steuerfestsetzung wäre auch zunächst darüber zu entscheiden, ob die gemäß § 17 UStG zu berücksichtigenden Beträge, die keine selbständigen Ansprüche, sondern bloße Rechnungsposten darstellen, ggf. mit in den entsprechenden Besteuerungszeiträumen entstandenen Umsatzsteuerforderungen gemäß § 16 UStG zu saldieren sind (vgl. dazu BFH-Urteil vom 24. November 2011 V R 13/11, BFHE 235, 137, BStBl II 2012, 298).

14 In der Logik der vom Kläger 2006 abgegebenen und im Rechtsbehelfsverfahren verfolgten Berichtigungserklärungen läge im Übrigen die Annahme, dass weder die Anzahlungen als solche noch die Wahl der Nichterfüllung bzw. die Rückzahlung der Anzahlungen durch die Bürgen bislang umsatzsteuerlich durch entsprechende Festsetzungen berücksichtigt worden sind. Dies könnte darauf beruhen, dass der Kläger --ebenso wie der Bericht über die Umsatzsteuer-Sonderprüfung vom 4. Oktober 2005-- diese Vorgänge (zunächst) als "nicht steuerbar" angesehen hat. Dann aber fehlte es für eine Aufrechnung von positiver und negativer Umsatzsteuer von vornherein an einer Grundlage. Der Bescheid müsste insoweit geändert werden, als er in seinem verfügenden Teil (angeblich) die Feststellung enthält, dass Insolvenzforderungen durch Aufrechnung (teilweise, in welchem Umfang?) getilgt worden sind. Diese Feststellung wäre zwar für sich genommen für den Kläger günstig und daher nicht geeignet, ihn in seinen Rechten zu verletzen; sie schlösse jedoch die belastende Feststellung ein, dass (wodurch festgesetzte?) Ansprüche der Schuldnerin auf Umsatzsteuervergütung erloschen sind.

15 Der erkennende Senat vermag die für eine abschließende Entscheidung erforderliche Klarheit über den der rechtlichen Beurteilung zugrunde zu legenden Sachverhalt auch weder aus dem Klageantrag bzw. den diesbezüglichen Erläuterungen des Klägers noch aus dem Tenor des FG-Urteils zu gewinnen. Welche verfügenden Regelungen des angefochtenen Bescheids das FG und der Kläger für rechtswidrig halten und worin sie die beanstandete "Zuordnung" von Erstattungsansprüchen zum Zeitraum vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens erblicken, ist offengeblieben. Der vom Kläger formulierte und vom FG aufgenommene Verpflichtungsantrag ist mangels Bestimmtheit keine geeignete Grundlage einer abschließenden Sachentscheidung; er würde überhaupt nur "passen", wenn es um die Verpflichtung des FA zu einer Ermessensentscheidung ginge, was bei Anfechtung eines Abrechnungsbescheids bzw. dem Begehren, anders abzurechnen, offenkundig nicht der Fall ist.

16 Sollten aus erstatteten Anzahlungen resultierende Umsatzsteuervergütungssprüche, d.h. etwaige diesbezügliche Saldi, tatsächlich festgesetzt und in dem angefochtenen Bescheid verrechnet worden sein, käme es allerdings für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit desselben nicht darauf an, ob diese --der eingangs erwähnten Entscheidung des V. Senats des BFH möglicherweise widersprechenden-- Festsetzungen zu Recht ergangen sind. Sollte es sich insofern um erst aufgrund der Bürgenzahlungen im Jahr 2002 oder später getroffene Festsetzungen handeln, wäre allerdings zu berücksichtigen, dass der angefochtene Bescheid sich auf solche Festsetzungen nicht bezieht und deshalb ihretwegen auch nicht ohne Weiteres aufrechterhalten werden könnte.

17 2. Für den Fall, dass sich im zweiten Rechtsgang ergeben sollte, dass ein Umsatzsteuervergütungsanspruch der Schuldnerin --ggf. nach Saldierung gemäß § 16 Abs. 1 UStG-- festgesetzt worden ist, weist der erkennende Senat gemäß § 126 Abs. 5 FGO auf Folgendes hin:

18 Nach der bisherigen Rechtsprechung des Senats gestattete § 95 Abs. 1 Satz 1 InsO, der Vorrang vor § 96 Abs. 1 InsO beansprucht, eine Aufrechnung während des Insolvenzverfahrens demjenigen Insolvenzgläubiger, der gegen den Insolvenzschuldner eine vor Verfahrenseröffnung begründete Forderung besitzt, bei welcher eine Bedingung erst während des Insolvenzverfahrens eintritt. Ob ein Erstattungs- oder Vergütungsanspruch in diesem Sinne bedingt vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet ist, hing nach dieser Rechtsprechung des Senats davon ab, ob die betreffende Forderung des Steuerpflichtigen "ihrem Kern nach" bereits vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet ist, der Sachverhalt, der zu der Entstehung des steuerlichen Anspruchs führt, somit vor Eröffnung des

Insolvenzverfahrens verwirklicht worden ist (vgl. statt aller Senatsurteile vom 17. April 2007 VII R 27/06, BFHE 217, 8, BStBl II 2009, 589, und vom 21. September 1993 VII R 119/91, BFHE 172, 308, BStBl II 1994, 83).

19 Das anzunehmen hatte der Senat in der Regel für gerechtfertigt gehalten, wenn eine Steuer, die vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstanden ist, zu erstatten oder zu vergüten oder in anderer Weise dem Steuerpflichtigen wieder gutzubringen ist. Ein diesbezüglicher Anspruch des Steuerpflichtigen werde dann nicht erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet, sondern stelle eine vor Eröffnung des Verfahrens aufschiebend bedingt begründete Forderung dar, gegen welche die Finanzbehörde gemäß § 95 InsO im Verfahren aufrechnen könne, wenn das als aufschiebende Bedingung zu behandelnde, die Erstattung, Vergütung oder sonst die Rückführung der steuerlichen Belastung auslösende Ereignis selbst --z.B. die Notwendigkeit einer Berichtigung der Umsatzsteuer gemäß § 17 UStG (vgl. Senatsurteil vom 4. August 1987 VII R 11/84, BFH/NV 1987, 707, und Senatsbeschluss vom 6. Oktober 2005 VII B 309/04, BFH/NV 2006, 369)-- nach Eröffnung des Verfahrens eintrete. Insbesondere in den Fällen des § 17 UStG entstehe zwar ein steuerverfahrensrechtlich selbständiger Anspruch, der jedoch kompensatorischen Charakter habe, indem er die ursprünglich vorgenommene Besteuerung ausgleiche und die damals für ein bestimmtes Ereignis erhobene Steuer aufgrund eines späteren, entgegengesetzten Ereignisses zurückführe.

20 Wie der erkennende Senat jedoch in seinem Urteil VII R 29/11 vom 25. Juli 2012, BFHE 238, 307, auf das zur Vermeidung von Wiederholungen ergänzend Bezug genommen wird, im Einzelnen ausgeführt und begründet hat, ist an dieser mit der neueren Rechtsprechung insbesondere des für Umsatzsteuer zuständigen V. Senats des BFH um der Wiederherstellung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung willen nicht festzuhalten. Ein aus der Berichtigung der Umsatzsteuer gemäß § 17 Abs. 2 UStG herrührender Vergütungsanspruch wird i.S. des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO nicht schon mit der (später) zu berichtigenden Steuer begründet, sondern durch die Verwirklichung der Tatbestandsmerkmale der Berichtigungsvorschrift des § 17 Abs. 2 UStG. Werden diese vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens verwirklicht, greift das Aufrechnungsverbot des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO mithin nicht ein, und zwar auch dann nicht, wenn die Steuer i.S. des § 13 UStG erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens entsteht (BFH-Urteile vom 29. Januar 2009 V R 64/07, BFHE 224, 24, BStBl II 2009, 682, und zuletzt vom 8. März 2012 V R 24/11, BFHE 236, 274, BStBl II 2012, 466; vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 19. Juli 2007 IX ZR 81/06, Zeitschrift für Wirtschaftsrecht 2007, 1612). Auf den Zeitpunkt der Abgabe einer Steueranmeldung oder des Erlasses eines Steuerbescheids, in dem der Berichtigungsfall erfasst wird, kommt es in diesem Zusammenhang selbstredend nicht an.

21 Ferner hat der Senat in den Urteilen VII R 30/11 und VII R 44/10 vom 25. Juli 2012, BFHE 238, 302 entschieden, dass ein Abrechnungsbescheid hinsichtlich einer vom FA erklärten Aufrechnung in der Regel gegenstandslos ist, wenn die aufgerechneten Beträge im Rahmen der Festsetzung oder bei der zwecks Anmeldung zur Insolvenztabelle durchzuführenden Steuerberechnung gemäß § 16 UStG in eine Saldierung einzubeziehen, die betreffenden Beträge also dem gleichen Besteuerungszeitraum zuzuordnen sind. Wie das Urteil in BFHE 235, 137, BStBl II 2012, 298 angenommen hat, wäre eine solche Saldierung ggf. ungeachtet des § 96 InsO zulässig, dessen entsprechende Anwendung der BFH in diesem Zusammenhang nicht in Betracht gezogen hat.

22 Sollte auch im Streitfall trotz des Urteils des BFH in BFHE 231, 321, BStBl II 2011, 991 davon auszugehen sein, dass positive und negative Umsatzsteuer aus den streitigen Anzahlungen in demselben Besteuerungszeitraum angefallen sind, weil die Schuldnerin noch im Jahr 2001 zahlungsunfähig geworden ist oder weil der Berichtigungstatbestand des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG stets mit Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Unternehmers wegen dessen eine "logische Sekunde" vor derselben wegfallenden Empfangszuständigkeit verwirklicht wird (vgl. BFH-Urteil vom 9. Dezember 2010 V R 22/10, BFHE 232, 301, BStBl II 2011, 996 für den Fall noch nicht entrichteter Entgelte), so könnte einer entsprechenden Abrechnung des FA § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO nicht entgegengehalten werden.

23 Von einer Stellungnahme zu diesen Fragen kann der erkennende Senat in dieser Entscheidung jedoch angesichts des, wie ausgeführt, in wesentlichen Punkten ungeklärten Sachverhalts absehen, zumal vieles dafür spricht, dass jene Fragen sich im zweiten Rechtsgang mangels festgesetzter Umsatzsteuer und Vergütung nicht stellen werden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de