Urteil vom 18. August 2015, VII R 29/14

Insolvenzrechtliches Aufrechnungsverbot bei antragsabhängigem Erstattungsanspruch

BFH VII. Senat

InsO § 94, InsO § 96 Abs 1 Nr 1, InsO § 96 Abs 1 Nr 3, UStG § 4 Nr 9, EWGRL 388/77 Art 13 Teil B Buchst f

vorgehend FG Düsseldorf, 14. Mai 2014, Az: 12 K 4478/11 AO

Leitsätze

NV: Auch wenn der Antrag, die bisher der Umsatzsteuer unterworfenen Umsätze aus Spielautomaten in unmittelbarer Anwendung des Art. 13 Teil B Buchst. f der Richtlinie 77/388 EWG steuerfrei zu belassen, erst durch den Insolvenzverwalter gestellt wird, ist das FA den daraus resultierenden Erstattungsanspruch nicht erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens zur Insolvenzmasse schuldig geworden. Das Aufrechnungsverbot des § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO besteht nicht .

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 15. Mai 2014 12 K 4478/11 AO wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Insolvenzverwalter über das Vermögen des A, der Inhaber mehrerer Spielhallen war.

2 Für die Jahre 1999 bis 2002 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) Umsatzsteuer unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest. Nachdem A ab dem Vorauszahlungszeitraum Februar 2001 zunächst nach Mahnung leistete, zahlte er nach Vollstreckungsankündigung am 22. Mai 2003 auf Rückstände ab November 2002 einen nicht ausreichenden Tilgungsbetrag (5.000 €). Wegen der Restforderung unternahm das FA weitere Vollstreckungsversuche. Im Juni 2003 gingen Drittschuldnerzahlungen ein. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) waren die Umsatzsteuern der Jahre 1999 bis 2002 vollständig getilgt, als ein Sozialversicherungsträger wegen rückständiger Beiträge Mai bis August 2004 am 20. Oktober 2004 den Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des A stellte.

3 Am 17. März 2005 wurde das Insolvenzverfahren eröffnet. Das FA meldete festgesetzte rückständige Steuern zur Insolvenztabelle an, die sich nach diversen Änderungen insgesamt auf rund 160.000 € beliefen.

4 Auf Antrag des Klägers, die bisher der Umsatzsteuer unterworfenen Umsätze aus den Spielautomaten in unmittelbarer Anwendung des Art. 13 Teil B Buchst. f der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) steuerfrei zu belassen, änderte das FA am 30. Januar 2006 erklärungsgemäß die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2002. Das nunmehr festgesetzte Guthaben von insgesamt über 222.000 € verrechnete es mit den angemeldeten rückständigen Steuern und kehrte die Differenz der Insolvenzmasse aus.

5 Einspruch und Klage gegen den darüber erteilten Abrechnungsbescheid, den der Kläger im Wesentlichen mit einem Verbot der Aufrechnung rückständiger Steuern gegen den vermeintlich erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstandenen Erstattungsanspruch begründete, blieben erfolglos.

6 Das FG urteilte, das FA habe gegen die bereits gezahlte und aufgrund der geänderten Bescheide für die Jahre 1999 bis 2002 zu erstattende Umsatzsteuer mit Insolvenzforderungen aufrechnen dürfen. Zwar ergebe sich das Aufrechnungsrecht nicht aus § 94 der Insolvenzordnung (InsO), weil der Erstattungsanspruch des Schuldners noch der Ausübung des Wahlrechts durch den Kläger zur unmittelbaren Anwendung von Art. 13 Teil B Buchst. f der Richtlinie 77/388/EWG und der entsprechenden Änderung der Umsatzsteuerbescheide bedurft habe. Jedoch gestatte § 95 Abs. 1 Satz 1 InsO die Aufrechnung, weil der Umsatzsteuererstattungsanspruch bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens aufschiebend bedingt entstanden sei. Das FA sei die Erstattung nicht i.S. des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO erst nach Verfahrenseröffnung zur Masse schuldig geworden, vielmehr sei sie "ihrem Kern nach" --unter der aufschiebenden Bedingung der späteren Änderung der den Zahlungen zu Grunde liegenden Bescheide-- bereits vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstanden. Zu erstatten sei die vor Insolvenzeröffnung aufgrund der Umsätze des Schuldners für die Jahre 1999 bis 2002 entstandene und gezahlte Umsatzsteuer, weil die Umsatzsteuerfestsetzungen dieser Jahre nach Insolvenzeröffnung geändert worden seien. Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 25. Juli 2012 VII R 29/11 (BFHE 238, 307, BStBl II 2013, 36). Anders als in jenem Fall eines Berichtigungsanspruchs nach § 17 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) --in welchem der für den Berichtigungsanspruch maßgebliche umsatzsteuerliche Sachverhalt erst nach Insolvenzeröffnung erfüllt worden sei, weil erst infolge der Zahlungsunfähigkeit/Überschuldung davon auszugehen war, dass die Rechnung nicht mehr beglichen werde-- sei der steuerliche Sachverhalt in Gestalt der Ausführung von Spielautomatenumsätzen in den Jahren 1999 bis 2002 unverändert geblieben. Der nach Insolvenzeröffnung gestellte Antrag des Klägers auf unmittelbare Anwendung des Art. 13 Teil B Buchst. f der Richtlinie 77/388/EWG und auf Änderung der bisherigen Umsatzsteuerbescheide nach Maßgabe der neu eingereichten berichtigten Umsatzsteuererklärungen habe den zu besteuernden Lebensvorgang nicht nachträglich verändert, sondern nur die durch die Ausübung des Wahlrechts bedingte Rechtswidrigkeit der ursprünglichen Steuerfestsetzungen eintreten lassen.

7 Die Aufrechnung sei nicht gemäß § 96 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. § 133 Abs. 1 InsO ausgeschlossen. Soweit die festgesetzten Umsatzsteuern durch Beitreibungsmaßnahmen oder Verrechnung getilgt worden seien, habe das FA sie nicht durch eine Rechtshandlung des Schuldners erlangt und eigene Rechtshandlungen des FA wären nur innerhalb der Fristen der §§ 130, 131 InsO anfechtbar gewesen. Zahlungen des A seien nicht nach § 133 Abs. 1 InsO anfechtbar, weil vom Kläger weder dargelegt noch nachgewiesen worden sei, dass mit dem Vorsatz gezahlt worden sei, die Gläubiger zu benachteiligen und das FA dies gewusst habe. Das Urteil des FG ist abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1362.

8 Mit seiner Revision macht der Kläger geltend, die Aufrechnung des FA sei --entgegen der Auffassung des FG-- unzulässig, weil das FA die mit den Änderungsbescheiden festgesetzten Erstattungen erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zur Insolvenzmasse schuldig geworden sei. Erst mit der Entscheidung des Gerichtshofs Europäischen Union (EuGH) Linneweber und Akritidis vom 17. Februar 2005 C-453/02 und C-462/02 (EU:C:2005:92) und nachfolgend des BFH vom 12. Mai 2005 V R 7/02 (BFHE 210, 164, BStBl II 2005, 617) könne sich ein Aufsteller von Geldspielautomaten auf die Steuerfreiheit seiner Umsätze nach Art. 13 Teil B Buchst. f der Richtlinie 77/388/EWG in dem Sinne berufen, dass die Vorschrift des § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG keine Anwendung finde. Im Anschluss daran habe der BFH mit Urteil vom 31. August 2011 X R 19/10 (BFHE 234, 420, BStBl II 2012, 190) entschieden, dass Umsatzsteuererstattungsansprüche im Zusammenhang mit dem Betrieb von Geldspielautomaten zum ersten Bilanzstichtag zu aktivieren seien, der auf die Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 8. Januar 2003 VII R 7/02 (BFHE 200, 475, BFH/NV 2003, 575) folge. Diese wirtschaftlich an § 266 des Handelsgesetzbuchs ausgerichtete Betrachtungsweise decke sich mit dem steuerrechtlichen Entstehen des Erstattungsanspruchs aus Umsatzsteuer. Danach sei der Erstattungsanspruch erst aufgrund geänderter Bescheide nach korrigierten Umsatzsteuererklärungen im Januar 2006 sowohl wirtschaftlich als auch steuerrechtlich entstanden. Dies entspreche auch der Rechtsprechung des erkennenden Senats zum Verbot der Aufrechnung mit einer aufgrund Berichtigung gemäß § 17 Abs. 2 UStG entstandenen steuerlichen Forderung (Senatsurteil in BFHE 238, 307, BStBl II 2013, 36), wonach es im Rahmen des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO nicht auf die Verwirklichung des zivilrechtlichen Sachverhalts ankomme, sondern darauf, wann die Forderung des Insolvenzschuldners umsatzsteuerrechtlich begründet sei.

9 Im Übrigen hält der Kläger das Aufrechnungsverbot des § 96 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. §§ 133 und 134 InsO für einschlägig. So komme es nicht darauf an, ob den Parteien die Inkongruenz bewusst oder bekannt gewesen sei. Von der jedenfalls "drohenden" Inkongruenz sei mit Kenntnis des erstinstanzlichen Urteils des FG Münster vom 26. Oktober 2001 5 K 4280/00 U (EFG 2002, 501 - Vorinstanz zu BFH V R 7/02) auszugehen. Ferner habe die Finanzverwaltung Kenntnis von der Zahlungsunfähigkeit des A gehabt, wie sich aus der Nichtzahlung fälliger Steuerverbindlichkeiten

und der späteren Beitreibung der Steuerforderungen ergebe. Außerdem begründeten die seinerzeit den Umsatzsteuerzahlungen zu Grunde liegenden Steuerbescheide keinen Rechtsgrund für das "Behaltendürfen", weil sie materiell-rechtlich rechtswidrig und noch nicht bestandskräftig gewesen seien.

10 Der Kläger beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und den Abrechnungsbescheid dahin zu ändern, dass ein Guthaben in Höhe von 160.371 € ausgewiesen wird.

11 Das FA schließt sich den Ausführungen des FG mit ergänzenden Ausführungen an und beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

12 II. Die Revision ist unbegründet. Das Urteil des FG entspricht dem Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend erkannt, dass der angefochtene Abrechnungsbescheid rechtmäßig ist. Das FA war berechtigt, mit seinen zur Insolvenztabelle angemeldeten Steuerforderungen gegen den sich aufgrund der geänderten Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2002 ergebenden Erstattungsanspruch aufzurechnen.

13 1. Allerdings war das FA nicht schon nach § 94 InsO zur Aufrechnung berechtigt. Denn zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens standen sich die Insolvenzforderungen des FA und der Umsatzsteuer-Erstattungsanspruch noch nicht in der nach § 226 der Abgabenordnung i.V.m. § 387 des Bürgerlichen Gesetzbuchs vorausgesetzten Weise aufrechenbar gegenüber. Vielmehr bestand der Rechtsgrund für das Behaltendürfen der durch vollziehbare Bescheide festgesetzten und von A bereits entrichteten Umsatzsteuern 1999 bis 2002 jedenfalls so lange fort, wie die (verfahrensrechtliche) Voraussetzung für die Änderung dieser Bescheide noch nicht erfüllt war. Diese Voraussetzung, die Geltendmachung des sich unmittelbar aus Art. 13 Teil B Buchst. f der Richtlinie 77/388/EWG ergebenden Rechtsanspruchs auf die Steuerbefreiung der Umsätze aus den Glücksspielautomaten, ist erst mit dem Antrag des Klägers --und damit nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens-- eingetreten.

14 2. Nachdem das FA auf Antrag des Klägers die Umsatzsteuer-Änderungsbescheide 1999 bis 2002 erlassen hatte (zur Zulässigkeit, Erstattungsbescheide über vorinsolvenzliche Umsatzsteuerguthaben nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens zu erlassen, vgl. Senatsurteil in BFHE 238, 307, BStBl II 2013, 36, m.w.N.) und (spätestens) damit die Aufrechnungslage entstanden war, war das FA auch nicht durch ein insolvenzrechtliches Verbot gemäß § 96 Abs. 1 InsO an der Aufrechnung mit seinen Insolvenzforderungen gegen diese Erstattungsansprüche gehindert.

15 a) Die Aufrechnung war nicht gemäß § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO unzulässig, weil das FA die Erstattungen nicht erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens zur Insolvenzmasse schuldig geworden ist.

16 Wie das FG zutreffend ausgeführt hat, besteht das Aufrechnungsverbot nach der Senatsrechtsprechung nicht, wenn die Forderung "ihrem Kern nach" bereits vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet ist, d.h. sämtliche materiell-rechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen für die Entstehung des Erstattungsanspruchs im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erfüllt waren (Senatsurteil vom 17. April 2007 VII R 27/06, BFHE 217, 8, BStBl II 2009, 589, m.w.N.). Anders als offenbar der Kläger meint, kommt der Senat auch unter Berücksichtigung der Entscheidung in BFHE 238, 307, BStBl II 2013, 36 nicht zu einem anderen Ergebnis. Der Senat hatte in jener Entscheidung über die insolvenzrechtliche Begründung des Berichtigungsanspruchs nach § 17 Abs. 2 UStG zu befinden. Für die dort geregelten Fälle --in denen das Uneinbringlichwerden der Forderung im Zeitpunkt der Entstehung der Umsatzsteuer noch ungewiss ist-- gewährt das UStG einen eigenständigen Berichtigungsanspruch und bestimmt für dessen Entstehung den Voranmeldungszeitraum der Uneinbringlichkeit.

17 Der im Streitfall zu beurteilende Erstattungsanspruch weist eine vergleichbare Besonderheit in seiner Entstehung nicht auf. Materiell-rechtlich waren die Umsätze aus den Glücksspielautomaten bereits in den Veranlagungszeiträumen 1999 bis 2002 in unmittelbarer Anwendung des Art. 13 Teil B Buchst. f der Richtlinie 77/388/EWG steuerfrei. Denn nach der Linneweber und Akritidis Entscheidung des EuGH (EU:C:2005:92) hat diese Bestimmung seit ihrem Inkrafttreten (so der EuGH in Rz 41 der Entscheidung) unmittelbare Wirkung in dem Sinne, dass sich ein Veranstalter oder Betreiber von Glücksspielen oder Glücksspielgeräten vor den nationalen Gerichten auf sie berufen kann, um die Anwendung mit dieser Bestimmung unvereinbaren innerstaatlichen Rechtsvorschriften --§ 4 Nr. 9 Buchst. b Satz 1 UStG i.d.F. vom 21. Februar 2005, gültig bis 5. Mai 2006-- zu verhindern. Der Umstand, dass sich der Betreiber der Geräte auf die Bestimmung "berufen kann", sie also geltend machen muss, ändert nichts daran, dass der Rechtsanspruch auf Erstattung kraft Gesetzes ohne weitere Rechtshandlung eines Beteiligten (vgl.

dazu BFH-Urteil vom 23. Februar 2012 I R 20/10, BFHE 233, 114, BStBl II 2011, 822) in dem Zeitpunkt entstanden ist, in dem die Umsatzsteuer für diese Umsätze entrichtet worden ist. Für den insoweit vergleichbaren Fall einer erst während des Insolvenzverfahrens beantragten Investitionszulage hat der Senat bereits entschieden, dass für die insolvenzrechtliche Begründung dieses Anspruchs nicht erforderlich ist, dass der Investitionszulageantrag bereits gestellt war (Senatsbeschluss vom 21. März 2014 VII B 214/12, BFH/NV 2014, 1088).

18 b) Ein Aufrechnungsverbot des FA ergibt sich auch nicht aus § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO. Denn das FA hat die Möglichkeit der Aufrechnung nicht durch eine anfechtbare Rechtshandlung erlangt.

19 aa) Die Anfechtungsmöglichkeiten nach § 130 und § 131 InsO scheitern --unbeschadet der vom FG insoweit erörterten weiteren Voraussetzungen-- bereits daran, dass Rechtshandlungen, deren Anfechtung in Betracht kommen könnte, jedenfalls nicht innerhalb des zweiten oder dritten Monats vor dem Eröffnungsantrag vorgenommen worden sind. Nach den Feststellungen des FG erfolgte die letzte Zahlung des Schuldners A an das FA am 22. Mai 2003 und damit mehr als drei Monate vor dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens am 20. Oktober 2004. Auch Rechtshandlungen des FA (insbesondere Vollstreckungsmaßnahmen) sind nach den Feststellungen des FG nicht innerhalb der genannten Fristen vorgenommen worden.

20 bb) Nach § 133 Abs. 1 InsO sind Rechtshandlungen des Schuldners anfechtbar, die dieser mit dem Vorsatz, seine Gläubiger zu benachteiligen, vorgenommen hat, wenn der andere Teil, hier das FA, zur Zeit der Handlung den Vorsatz des Schuldners kannte, wobei die Kenntnis der drohenden Zahlungsunfähigkeit und der Gläubigerbenachteiligung die Vermutung der Kenntnis der Gläubigerbenachteiligungsabsicht des Schuldners begründet. Nach den Feststellungen des FG, an die der Senat mangels entsprechender Verfahrensrügen gebunden ist (§ 118 Abs. 2 FGO), kann von einem Vorsatz des A, seine Gläubiger zu benachteiligen, jedoch nicht ausgegangen werden.

21 3. Die Revision war daher mit der Folge zurückzuweisen, dass der Kläger die Kosten zu tragen hat (§ 135 Abs. 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de