Urteil vom 12. Juni 2018, VII R 19/16

Insolvenzrechtliches Aufrechnungsverbot bei nachträglichem Verzicht auf Steuerfreiheit nach § 9 UStG

ECLI:DE:BFH:2018:U.120618.VIIR19.16.0

BFH VII. Senat

InsO § 96 Abs 1 Nr 1, UStG § 9, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, EGRL 112/2006 Art 63, EGRL 112/2006 Art 167, UStG § 17, UStG § 14c Abs 1 S 2, UStG § 14c Abs 2 S 3

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 12. Juni 2016, Az: 11 K 10269/15

Leitsätze

1. Da das Recht auf Vorsteuerabzug materiell-rechtlich bereits entsteht, wenn die betreffenden Gegenstände geliefert oder die Dienstleistung erbracht wird, kommt es für die insolvenzrechtliche Begründung des Erstattungsanspruchs auf den Besitz der Rechnung nicht an .

2. Auf den Zeitpunkt der dem Vorsteuerabzug zugrunde liegenden Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen ist auch dann abzustellen, wenn der Anspruch auf Vorsteuerabzug auf einem Verzicht auf Steuerfreiheit nach § 9 UStG beruht .

Tenor

Auf die Revision des Finanzamts wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 13. Juni 2016 11 K 10269/15 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Über das Vermögen der Schuldnerin, der GmbH, wurde am 29. Juni 2009 das Insolvenzverfahren eröffnet. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) wurde zum Insolvenzverwalter bestellt.

2 Die GmbH war auf dem Gebiet des Fahrzeugbaus tätig gewesen. Die notwendigen Betriebsanlagen (Grundstücke, Gebäude, Maschinen und Einrichtungsgegenstände) waren ihr im Rahmen einer Betriebsaufspaltung von der KG gegen Zahlung von ... v.H. des Rohertrags überlassen worden. Umsatzsteuerlich war man vom Vorliegen einer Organschaft i.S. des § 2 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) ausgegangen.

3 Im März 2009 hatte die KG gegenüber dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) geltend gemacht, dass entgegen der bisherigen Annahme die Voraussetzungen für eine umsatzsteuerliche Organschaft nicht vorgelegen hätten. Das FA war dieser Auffassung letztlich gefolgt.

4 Am 27. Juli 2011 stellte die KG dem Kläger eine Rechnung aus, mit der sie erstmals über die von ihr gegenüber der GmbH erbrachten Pachtleistungen für den Zeitraum Januar 2006 bis Februar 2009 abrechnete. Die Rechnung wies Umsatzsteuer in Höhe von ... € aus und wurde dem Kläger im August 2011 übergeben.

5 Die daraufhin vom FA mit Bescheid vom 13. Dezember 2012 geänderte Festsetzung der Umsatzsteuer-Vorauszahlung für August 2011 wies zugunsten des Klägers einen Überschuss in Höhe von ... € aus. Dieses

Guthaben verrechnete das FA am selben Tag mit offenen Steuerforderungen gegen die GmbH aus Umsatzsteuer für die Jahre 2006 bis 2008.

6 Mit Bescheid vom 29. Mai 2013 setzte das FA für 2011 Umsatzsteuer in Höhe von ... € fest. Ein Vergütungsbetrag ergab sich wegen der bereits erfolgten Verrechnung nicht.

7 Der Kläger beantragte mit Schreiben vom 17. Dezember 2014 unter Berufung auf § 96 Abs. 1 Nr. 1 der Insolvenzordnung (InsO) die Auszahlung des Guthabens aus dem Bescheid vom 29. Mai 2013. Das FA lehnte dies mit Abrechnungsbescheid vom 7. Oktober 2015 ab und stimmte einer Sprungklage zu.

8 Die daraufhin erhobene Klage war erfolgreich. Das Finanzgericht (FG) entschied, die erklärte Aufrechnung sei nach § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO unzulässig. Die tatbestandlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug aus den Leistungen der KG an die GmbH seien erstmals im August 2011 durch Erteilung einer entsprechenden Rechnung vollständig erfüllt gewesen, denn die Ausübung des Vorsteuerabzugs setze nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG voraus, dass der Unternehmer eine nach §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitze.

9 Mit seiner Revision trägt das FA vor, Vorsteuervergütungsansprüche nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG seien insolvenzrechtlich bereits begründet, wenn bzw. soweit die Leistung ausgeführt sei. Der Erhalt bzw. Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung i.S. des § 14 UStG sei nicht Voraussetzung der insolvenzrechtlichen Begründetheit. Er sei zwar zur Ausübung des Vorsteuerabzugs unerlässlich, stelle aber nur eine "formelle Ausübungsvoraussetzung" dar.

10 Der Kläger erwidert, nach § 16 Abs. 2 Satz 1 UStG seien die in den Besteuerungszeitraum fallenden, nach § 15 UStG abziehbaren Vorsteuerbeträge mit Wirkung für diesen Veranlagungszeitraum abzusetzen. Dieser Anspruch entstehe in dem Veranlagungszeitraum, in dem die Anspruchsvoraussetzungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG insgesamt vorlägen, und setze den Besitz einer nach §§ 14, 14a UStG ausgestellten Rechnung voraus. Hierbei handele es sich nicht um ein nur formelles, sondern um ein materiell-rechtliches Erfordernis. Auch sei allgemein anerkannt, dass die Rechtsausübung des Vorsteuerabzugs nicht auf den Entstehungszeitpunkt zurückwirke; erst in dem Erklärungszeitraum, in dem sowohl die Lieferung oder sonstige Leistung bewirkt worden sei und der Steuerpflichtige eine Rechnung besitze, sei der Vorsteuerabzug gegeben. Des Weiteren habe die KG erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens gemäß § 9 Abs. 1 UStG auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG verzichtet. Erst dieser Verzicht bewirke, dass die betreffende Leistung steuerpflichtig werde und der leistende Unternehmer die auf die Leistung entfallende Umsatzsteuer schulde. Das gelte auch bei einem Verzicht auf die Steuerfreiheit für zurückliegende Zeiträume.

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das angefochtene Urteil verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das FG ist rechtsfehlerhaft zu dem Ergebnis gelangt, § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO stehe der Aufrechnung entgegen.

12 1. Nach § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO ist die Aufrechnung unzulässig, wenn ein Insolvenzgläubiger erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens etwas zur Insolvenzmasse schuldig geworden ist.

13 a) Ob ein Insolvenzgläubiger bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens etwas zur Insolvenzmasse schuldig geworden ist, bestimmt sich nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats danach, ob der Tatbestand, der den betreffenden Anspruch begründet, nach den steuerrechtlichen Vorschriften bereits vor oder erst nach Insolvenzeröffnung vollständig verwirklicht und damit abgeschlossen ist. Entscheidend ist, ob sämtliche materiell-rechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen für die Entstehung eines Erstattungsanspruchs im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bereits erfüllt waren (Senatsurteile vom 8. November 2016 VII R 34/15, BFHE 256, 6, BStBl II 2017, 496, und vom 25. Juli 2012 VII R 29/11, BFHE 238, 307, BStBl II 2013, 36; vgl. auch Senatsurteil vom 18. August 2015 VII R 29/14, BFH/NV 2016, 87, und Senatsbeschluss vom 21. März 2014 VII B 214/12, BFH/NV 2014, 1088).

14 b) Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht materiell-rechtlich, wenn die betreffende Lieferung von Gegenständen

bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird. Auf den Besitz der Rechnung kommt es für die insolvenzrechtliche Begründung des Erstattungsanspruchs nicht an.

15 aa) Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG kann ein Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbetrag abziehen. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG setzt die Ausübung des Vorsteuerabzugs voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt.

16 Auch wenn damit die Ausübung des Vorsteuerabzugs nach den genannten Regelungen den Besitz einer Rechnung voraussetzt, entsteht doch das Recht auf Vorsteuerabzug materiell-rechtlich gemäß Art. 167 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 347/1) --RL 2006/112/EG-- bereits dann, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Gemäß Art. 63 RL 2006/112/EG ist das der Zeitpunkt, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird. Der Rechnungsbesitz ist demzufolge eine nur formelle, nicht aber eine materielle Bedingung für die Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug (so ausdrücklich Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Senatex vom 15. September 2016 C-518/14, EU:C:2016:691, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2016, 2211, Rz 38, mit Anmerkung Wäger; zur Unterscheidung zwischen materiell- und formell-rechtlichen Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug s. auch EuGH-Urteile Volkswagen vom 21. März 2018 C-533/16, EU:C:2018:204, DStR 2018, 676, Rz 40 ff., und Biosafe - Industria de Reciclagens vom 12. April 2018 C-8/17, EU:C:2018:249, DStR 2018, 787, Rz 30 ff.).

17 Auch der Bundesfinanzhof (BFH) knüpft an diese Rechtsprechung an und unterscheidet zwischen der Entstehung und der Ausübung des Rechts zum Vorsteuerabzug (BFH-Urteil vom 20. Oktober 2016 V R 26/15, BFHE 255, 348, DStR 2016, 2967). Dass der BFH in dem Besitz der Rechnung eine materielle Anspruchsvoraussetzung für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug sieht (BFH-Urteil in BFHE 255, 348, DStR 2016, 2967, Rz 17), ist demzufolge für die Frage nach dem Zeitpunkt der materiell-rechtlichen Entstehung dieses Anspruchs ohne Bedeutung (vgl. auch BFH-Urteil vom 14. März 2012 XI R 23/10, BFH/NV 2012, 1672).

18 bb) Auf den Zeitpunkt der dem Vorsteuerabzug zugrunde liegenden Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen ist auch dann abzustellen, wenn der Anspruch auf Vorsteuerabzug auf einem Verzicht auf die Steuerfreiheit nach § 9 UStG beruht; denn der Verzicht wirkt hinsichtlich der Entstehung des Anspruchs auf den Veranlagungszeitraum zurück, in dem der Umsatz ausgeführt wurde (s. BFH-Urteile vom 23. Oktober 2003 V R 2/02, BFHE 203, 410, BStBl II 2004, 39, unter II.2.b bb; vom 28. November 2002 V R 54/00, BFHE 200, 38, BStBl II 2003, 175, unter II.2.; ebenso hinsichtlich der Rückgängigmachung des Verzichts: BFH-Urteile vom 10. Dezember 2009 XI R 7/08, BFH/NV 2010, 1497; vom 1. Februar 2001 V R 23/00, BFHE 194, 493, BStBl II 2003, 673; vgl. auch Wenzel in Rau/ Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 9 Rz 125).

19 In diesem Punkt unterscheidet sich der Verzicht auf Steuerfreiheit nach § 9 UStG von einer Berichtigung des Steuerbetrags nach § 14c Abs. 1 Satz 2 oder Abs. 2 Satz 3 UStG; denn die Berichtigung wirkt nicht auf den Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnung zurück (BFH-Beschluss vom 31. Mai 2017 V B 5/17, BFH/NV 2017, 1202, Rz 7, m.w.N., und BFH-Urteil vom 26. Januar 2012 V R 18/08, BFHE 236, 250, BStBl II 2015, 962). Daher lässt sich die Rechtsprechung des erkennenden Senats zu § 14c UStG (Senatsurteil in BFHE 256, 6, BStBl II 2017, 496, und Senatsbeschluss vom 25. April 2018 VII R 18/16) nicht auf den vorliegenden Streitfall übertragen.

20 Dasselbe gilt für die Rechtsprechung des erkennenden Senats zu § 17 Abs. 2 UStG (Senatsurteil in BFHE 238, 307, BStBl II 2013, 36).

21 2. Im Streitfall hat der Kläger erst im August 2011 eine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis über die von der KG bis einschließlich Februar 2009 erbrachten Pachtleistungen erhalten. Mit dieser Rechnung hat die KG die Pachtleistungen als steuerpflichtige Umsätze behandelt und demzufolge auf die Steuerfreiheit der Pachtleistungen verzichtet (§ 4 Nr. 12 Buchst. a i.V.m. § 9 Abs. 1 UStG; vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 203, 410, BStBl II 2004, 39). Der Verzicht auf die Steuerfreiheit bewirkte rückwirkend, dass der Umsatz steuerpflichtig ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 203, 410, BStBl II 2004, 39, unter II.2.b bb). Auch wenn der Kläger seinen Anspruch erst mit dem Erhalt der Rechnung geltend machen konnte, ändert dies nach den dargelegten Grundsätzen nichts an dem Umstand, dass das Recht auf den Vorsteuerabzug materiell-rechtlich bereits zum Zeitpunkt der jeweiligen Pachtleistung entstanden ist, also i.S. des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

22 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de