Urteil vom 13. Februar 2019, XI R 19/16

Uneinbringlichkeit bei bestehender Aufrechnungslage

ECLI:DE:BFH:2019:U.130219.XIR19.16.0

BFH XI. Senat

UStG § 17 Abs 1, UStG § 17 Abs 2 Nr 1 S 1, UStG § 17 Abs 2 Nr 1 S 2, EGRL 112/2006 Art 90, UStG § 13 Abs 1 Nr 1 Buchst a, InsO § 21 Abs 2 S 1 Nr 2, UStG VZ 2010

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes , 12. Juli 2016, Az: 1 K 1132/13

Leitsätze

1. NV: Allein das Bestehen einer Aufrechnungslage schließt nicht aus, dass eine Forderung uneinbringlich i.S. des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG wird .

2. NV: Zu berichtigen sind bei Uneinbringlichkeit von Forderung und Gegenforderung sowohl der Steuerbetrag als auch der vorgenommene Vorsteuerabzug .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts des Saarlandes vom 13. Juli 2016 1 K 1132/13 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht des Saarlandes zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, erbrachte hauptsächlich an die ... GmbH (Z), einer Schwestergesellschaft im Konzern, umsatzsteuerpflichtige Leistungen. Die Klägerin berechnet ihre Umsätze nach vereinbarten Entgelten.

2 Am ... November 2010 stellte Z Insolvenzantrag, worauf das Insolvenzverfahren über ihr Vermögen im Folgejahr eröffnet wurde.

3 Zum Zeitpunkt des Insolvenzantrags bestanden Forderungen der Klägerin gegen Z in Höhe von 4.026.407,74 € brutto, sowie --nach den Feststellungen eines Umsatzsteuer-Sonderprüfers des damals zuständigen Finanzamts ... (X)-- Verbindlichkeiten der Klägerin gegenüber Z in Höhe von 1.767.320,63 € sowie Darlehensverbindlichkeiten der Klägerin gegenüber Z in Höhe von 2.527.511,73 €.

4 In der Bilanz zum 31. Dezember 2010 schrieb die Klägerin einen Forderungsbetrag von 3.551.000 € brutto gegenüber Z ab.

5 In einer berichtigten Umsatzsteuer-Voranmeldung für Dezember 2010 vom 27. Juli 2011 minderte die Klägerin ihre Umsätze zum Regelsteuersatz. Die Klägerin war der Auffassung, wegen der Ausbuchung von Forderungen gegenüber Z im Zusammenhang mit dem Insolvenzantrag liege eine Änderung der Bemessungsgrundlage vor.

6 Im September 2011 fand bei der Klägerin eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung für den Zeitraum Januar 2010 bis April 2011 statt. Das Finanzamt X folgte der Auffassung des Prüfers, dass keine die Korrektur rechtfertigende

"Uneinbringlichkeit" i.S. des § 17 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) vorgelegen habe, da im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung eine Aufrechnungslage bestanden habe, und erließ am 7. Februar 2012 einen geänderten Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer-Vorauszahlung für Dezember 2010.

7 Aufgrund des gegen den Jahressteuerbescheid 2010 eingelegten Einspruchs setzte das Finanzamt X mit Einspruchsentscheidung vom 9. April 2013 die Umsatzsteuer für 2010 auf 404.498,19 € fest und wies den Einspruch im Übrigen als unbegründet ab. Eine Minderung der Bemessungsgrundlage erfolgte dabei nicht.

8 Das Finanzgericht des Saarlandes (FG) gab der dagegen gerichteten Klage mit Urteil vom 13. Juli 2016 1 K 1132/13, veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1744, statt und entschied, dass die Steuer in Höhe des in den offenen Forderungen (3.551.000 €) enthaltenen Umsatzsteuerbetrags (566.966,27 €) zu mindern sei.

9 Dazu führte es im Wesentlichen aus, dass das bloße Bestehen einer Aufrechnungslage der Uneinbringlichkeit i.S. des § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG nicht entgegenstehe, wenn der Entgeltgläubiger nicht damit habe rechnen müssen, dass eine Gegenforderung des Schuldners bestehe und beide Forderungen in geraumer Zeit durch Aufrechnung erfüllt werden würden. Vorliegend habe die Klägerin zwar gewusst, dass Gegenforderungen der Z bestanden. Aus tatsächlichen Gründen sei aber in dem Zeitpunkt, in dem Z den Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens gestellt hat, nicht mit einer Erfüllung durch Aufrechnung zu rechnen gewesen.

10 Mit seiner Revision rügt der nunmehr für die Besteuerung der Klägerin zuständig gewordene Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Verletzung materiellen Rechts.

11 Das FA beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

12 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

13 Im Streitfall war im Revisionsverfahren ein gesetzlicher Beteiligtenwechsel eingetreten. Danach ist das Finanzamt ... (C) mit Wirkung vom ... zuständig geworden, das damit nunmehr Beklagter und Revisionskläger ist. Das Rubrum des Verfahrens ist entsprechend zu ändern (vgl. allgemein Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 31. Mai 2017 XI R 39/14, BFH/NV 2017, 1330, Rz 23; vom 14. September 2017 IV R 51/14, BFHE 259, 31, BStBl II 2018, 78, Rz 12, jeweils m.w.N.).

III.

14 Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

15 Zwar hat das FG zu Recht angenommen, dass das Bestehen einer Aufrechnungslage einer Berichtigung der geschuldeten Umsatzsteuer nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1, Abs. 1 Satz 1 UStG nicht entgegen steht. Aufgrund der Feststellungen des FG kann der Senat jedoch nicht entscheiden, ob im Streitjahr die geschuldete Umsatzsteuer im geltend gemachten Umfang zu berichtigen ist, da insbesondere Feststellungen zu einer möglichen Vorsteuerkorrektur gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1, Abs. 1 Satz 2 UStG bezüglich Forderungen der Z gegen die Klägerin fehlen.

16 1. a) Ändert sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, hat der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen. Ebenfalls ist der Vorsteuerabzug bei dem Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt wurde, nach § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG zu berichtigen.

17 Dies gilt nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG sinngemäß, wenn das vereinbarte Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung, sonstige Leistung oder einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb uneinbringlich geworden

ist. Wird das Entgelt nachträglich vereinnahmt, sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug erneut zu berichtigen (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG).

18 b) Unionsrechtlich beruhen diese Vorschriften auf Art. 90 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Nach Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL wird im Falle der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes die Steuerbemessungsgrundlage unter den von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert. Art. 90 Abs. 2 MwStSystRL erlaubt den Mitgliedstaaten, im Fall der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung des Preises nach der Bewirkung des Umsatzes vom Grundsatz der Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage abzuweichen.

19 Diese Bestimmung ist Ausdruck eines Grundsatzes der MwStSystRL, nach dem Bemessungsgrundlage die tatsächlich erhaltene Gegenleistung ist - daraus folgt, dass die Steuerverwaltung als Mehrwertsteuer keinen höheren als den dem Steuerpflichtigen gezahlten Betrag erheben darf (Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Lombard Ingatlan Lízing vom 12. Oktober 2017 C-404/16, EU:C:2017:759, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2017, 1172, Rz 26; Tratave vom 6. Dezember 2018 C-672/17, EU:C:2018:989, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2019, 114, Rz 29, jeweils m.w.N.).

20 c) Wird das Entgelt vollständig oder teilweise nicht bezahlt, ohne dass es zu einer Auflösung oder Annullierung des Vertrags kommt, schuldet der Leistungsempfänger weiter das vereinbarte Entgelt und dem Verkäufer steht grundsätzlich immer noch seine Forderung zu, die er vor Gericht geltend machen kann (vgl. EuGH-Urteile Almos Agrarkülkereskedelmi vom 15. Mai 2014 C-337/13, EU:C:2014:328, HFR 2014, 641, Rz 25; Lombard Ingatlan Lízing, EU:C:2017:759, HFR 2017, 1172, Rz 29).

21 Uneinbringlich i.S. von § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG ist dieses Entgelt, wenn bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen ist, dass der Leistende die Entgeltforderung (ganz oder teilweise) jedenfalls auf absehbare Zeit rechtlich oder tatsächlich nicht durchsetzen kann (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 24. Oktober 2013 V R 31/12, BFHE 243, 451, BStBl II 2015, 674, Rz 19; vom 1. März 2016 XI R 9/15, BFH/NV 2016, 1310, Rz 17; vom 15. Dezember 2016 V R 26/16, BFHE 256, 571, BStBl II 2017, 735, Rz 13; vom 29. März 2017 XI R 5/16, BFHE 257, 465, BStBl II 2017, 738, Rz 19).

22 Dabei ist --wovon die Vorinstanz zu Recht ausgeht-- bei der Auslegung des Begriffs der Uneinbringlichkeit i.S. von § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG im Rahmen des für die Mitgliedstaaten bestehenden Regelungsspielraums sowohl der Gleichheitsgrundsatz als auch der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten (EuGH-Urteile Di Maura vom 23. November 2017 C-246/16, EU:C:2017:887, HFR 2018, 79, Rz 25 ff.; Tratave, EU:C:2018:989, UR 2019, 114, Rz 35; BFH-Urteile vom 8. März 2012 V R 49/10, BFH/NV 2012, 1665, Rz 23; in BFHE 243, 451, BStBl II 2015, 674, Rz 13, 18 ff.; BFH-Beschluss vom 21. Juni 2017 V R 51/16, BFHE 258, 505, Rz 49 f., 65 f., 78). Dies gilt insbesondere im Hinblick auf die Unterschiede zwischen der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten und nach vereinnahmten Entgelten nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a und b UStG insoweit, als der nach vereinbarten Entgelten versteuernde Unternehmer die für den Steuertatbestand der entgeltlichen Leistung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG entstehende Umsatzsteuer gegenüber dem Steuergläubiger vorfinanzieren muss, wenn er die Leistung vor der Entgeltvereinnahmung erbringt (BFH-Urteile in BFH/NV 2012, 1665, Rz 23; in BFHE 243, 451, BStBl II 2015, 674, Rz 20). Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ist dabei gewahrt, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis für eine wahrscheinlich länger dauernde Nichtzahlung beibringen bzw. eine hinreichende Wahrscheinlichkeit für den Ausfall der Schuld darlegen kann (EuGH-Urteile Di Maura, EU:C:2017:887, HFR 2018, 79, Rz 27; Tratave, EU:C:2018:989, UR 2019, 114, Rz 34).

23 d) Nicht uneinbringlich ist eine Forderung dagegen, wenn deren Schuldner, der Leistungsempfänger, mit einer ihm gegenüber dem Leistenden, dem Gläubiger, zustehenden unbestrittenen Forderung aufrechnet. Denn die Aufrechnung (§ 387 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) bewirkt, dass die Forderungen, soweit sie sich decken, als in dem Zeitpunkt erloschen gelten, in welchem sie zur Aufrechnung geeignet einander gegenübergetreten sind (§ 389 BGB).

24 Uneinbringlich ist die Entgeltforderung jedoch, wenn der Schuldner mit einer Forderung aufrechnet, die der Gläubiger (der leistende Unternehmer) substantiiert bestreitet; denn auch in diesem Fall muss der Gläubiger damit rechnen, dass der Schuldner auf absehbare Zeit das vereinbarte Entgelt unter Hinweis auf die Aufrechnung mit der angeblichen Gegenforderung nicht bezahlen wird (BFH-Urteil vom 20. Juli 2006 V R 13/04, BFHE 214, 471, BStBl II 2007, 22, unter II.1.b, Rz 13). Zur Beurteilung der Uneinbringlichkeit im Hinblick auf eine mögliche Aufrechnungslage ist dementsprechend entscheidend, ob der Gläubiger der Entgeltforderung damit rechnen muss,

dass eine Gegenforderung des Schuldners besteht und beide Forderungen in geraumer Zeit durch Aufrechnung erfüllt werden. Ob dies der Fall ist, ist im Wesentlichen eine Tatfrage (BFH-Beschluss vom 15. April 2004 V B 162/03, BFH/NV 2004, 1122, unter II., Rz 12; BFH-Urteil in BFHE 214, 471, BStBl II 2007, 22, unter II.1.b, Rz 13).

25 e) Ebenso wie ein Forderungsverzicht zur Minderung der Bemessungsgrundlage führt (vgl. BFH-Urteil vom 28. September 2000 V R 37/98, BFH/NV 2001, 491, unter II.3., Rz 15; BFH-Beschluss vom 18. Februar 2008 XI B 185/07, BFH/NV 2008, 1209, unter I., Rz 2), führt auch ein vertraglich vereinbarter Einforderungsverzicht (pactum de non petendo) zur Minderung der Bemessungsgrundlage wegen rechtlicher Undurchsetzbarkeit (vgl. BFH-Beschlüsse vom 10. März 1983 V B 46/80, BFHE 138, 107, BStBl II 1983, 389, unter 2., Rz 12; vom 7. Januar 1998 V B 106/97, BFH/NV 1998, 1003, unter II.1.a, Rz 11). Gleiches gilt für die Vereinbarung eines Aufrechnungsverbots. Dieses kann sowohl konkludent (zur Sicherung eines gemeinsamen Vertragszwecks) als auch für den Fall von Zahlungsschwierigkeiten zur Sicherung der Liquidität wirksam vereinbart werden (vgl. Erman/ Wagner, BGB, 15. Aufl., § 387 Rz 43; Staudinger/Gursky, BGB § 387 Rz 202, 212, 250).

26 f) Zur Annahme der Uneinbringlichkeit reicht zwar grundsätzlich die Stellung eines Insolvenzantrags nicht aus (BFH-Urteil vom 8. August 2013 V R 18/13, BFHE 242, 433, BStBl II 2017, 543, Rz 41). Uneinbringlichkeit tritt jedoch ein, wenn das Insolvenzgericht gemäß § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 der Insolvenzordnung (InsO) dem Schuldner ein allgemeines Verfügungsverbot auferlegt oder allgemein anordnet, dass seine Verfügungen nur noch mit Zustimmung des vorläufigen Verwalters wirksam sind (BFH-Urteile in BFHE 242, 433, BStBl II 2017, 543, Rz 42; vom 3. Juli 2014 V R 32/13, BFHE 246, 264, BStBl II 2017, 666, Leitsatz; vom 24. September 2014 V R 48/13, BFHE 247, 460, BStBl II 2015, 506, Rz 30; vom 1. März 2016 XI R 21/14, BFHE 253, 445, BStBl II 2016, 756, Rz 20 f., jeweils m.w.N.).

27 2. Gemessen daran tragen die tatsächlichen Feststellungen des FG sein Urteil nicht.

28 a) Im vorliegenden Fall war die Steuer für die Leistungen der Klägerin, die der Sollbesteuerung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG unterlag, mit der Leistungserbringung an Z entstanden. Die daraus resultierenden Entgeltforderungen bestanden im Streitjahr. Insbesondere sind sie --unabhängig von einer möglichen Aufrechnungslage-- mangels wirksamer Aufrechnungserklärung nicht durch Aufrechnung erloschen.

29 b) Aufgrund der Feststellungen des FG kann der Senat jedoch nicht beurteilen, ob nicht bereits im Streitjahr durch Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters sowohl die Forderungen der Klägerin gegen Z im Streitjahr als auch --mit Auswirkung auf den Korrekturumfang-- die Gegenforderungen der Z gegen die Klägerin uneinbringlich i.S. des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG waren.

30 c) Das FG hat außerdem weder Feststellungen dazu getroffen, ob und wann die Klägerin gegenüber Z erklärt hat, auf die Einforderung ihrer Forderungen zu verzichten, noch dazu, ob ein konzerninternes Aufrechnungsverbot vereinbart wurde. Ohne auf die Auswirkungen des Insolvenzantrags und ggf. der Bestellung eines Insolvenzverwalters einzugehen, ist das FG im Streitfall davon ausgegangen, dass im Zeitpunkt des Antrags auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens mit einer Zahlung auf die Forderungen durch Z bzw. mit der Erfüllung ihrer Entgeltforderung durch wirksame Aufrechnung für die Klägerin nicht mehr zu rechnen war.

31 aa) Diese auf tatsächlichem Gebiet liegende Würdigung ist zwar revisionsrechtlich insoweit nicht zu beanstanden, als das FG zu Recht die wirtschaftliche und geschäftliche Realität als ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und dementsprechend auch zur Beurteilung des Charakters einer Forderung berücksichtigt hat (vgl. EuGH-Urteil T - 2 vom 22. Februar 2018 C-396/16, EU:C:2018:109, HFR 2018, 345, Rz 43, m.w.N.).

32 bb) Allerdings fehlen Feststellungen zu Anhaltspunkten, die belegen können, dass die Forderungen bereits im Streitjahr tatsächlich nicht durchsetzbar waren. Solche Feststellungen waren notwendig, da --trotz Insolvenzantrags am ... November 2010-- nicht die Umsatzsteuer-Voranmeldung für November, sondern die für Dezember berichtigt wurde. Zudem erfolgte die Berichtigung erst am 27. Juli 2011, nachdem Z bereits von einem neuen Eigentümer übernommen worden war.

33 cc) Außerdem hat das FG nicht festgestellt, ob es --ausgehend von Forderungen der Klägerin gegen Z zum ... November 2010 in Höhe von 4.026.407,74 € (brutto)-- bis Ende des Streitjahres zu einer Vereinnahmung von Teilen dieses Entgelts kam bzw. warum die Klägerin in der Bilanz zum 31. Dezember 2010 nur noch Forderungen in Höhe von 3.551.000 € (brutto) abschrieb.

34 d) Schließlich hat das FG zwar die Feststellungen des Umsatzsteuer-Sonderprüfers wiedergegeben, wonach zum Zeitpunkt des Antrags auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Z ausweislich verschiedener Kreditoren- bzw. Sachkonten Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen der Klägerin gegenüber Z in Höhe von 1.767.320,63 € bestanden. Allerdings fehlen Feststellungen des FG dazu, ob diese Forderungen der Z aufgrund der vom FG festgestellten Abhängigkeiten zwischen der Klägerin und Z --unabhängig von eventuellen früheren Verfügungsbeschränkungen nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 InsO (s. dazu unter III.2.b)-- im Streitjahr ebenfalls uneinbringlich geworden sind und ob und in welcher Höhe die Klägerin deswegen einen aufgrund dieser Leistungen vorgenommenen Vorsteuerabzug gemäß § 17 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG im Streitjahr zu berichtigen hat.

35 e) Das FG wird im zweiten Rechtsgang die erforderlichen Feststellungen zu treffen haben.

36 3. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de