Urteil vom 03. August 2022, XI R 44/20

Zur Aufrechnung im Insolvenzverfahren

ECLI:DE:BFH:2022:U.030822.XIR44.20.0

BFH XI. Senat

InsO § 142, InsO § 133, InsO § 129, InsO § 129ff, InsO § 96 Abs 1 Nr 3, UStG § 16, FGO § 119 Nr 6, AO § 226, EStG § 41a

vorgehend FG Nürnberg, 14. Mai 2019, Az: 2 K 798/15

Leitsätze

1. Entsteht ein Vorsteuerberichtigungsanspruch dadurch, dass das Insolvenzgericht einen vorläufigen Insolvenzverwalter mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt bestellt, liegt keine anfechtbare Rechtshandlung vor.

2. Lohnsteuer ist nicht Teil eines Bargeschäfts i.S. des § 142 InsO, wenn es weder zu einer zeitnahen Zahlung derselben noch zu einer zeitnahen Aufrechnung mit dieser gekommen ist.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 14.05.2019 - 2 K 798/15 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Nürnberg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens gegen einen Erstattungsanspruch der Masse mit anderen Steueransprüchen aufrechnen durfte.

2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Insolvenzverwalter über das Vermögen einer verstorbenen Einzelunternehmerin, die einen Großhandel für ... betrieb. Am 23.12.2009 stellten sowohl die Unternehmerin als auch ein Sozialversicherungsträger Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Mit Beschluss vom 28.12.2009 ordnete das zuständige Amtsgericht C (Az. lfd.Nr./Jahr) die vorläufige Insolvenzverwaltung an und bestellte den Kläger zum vorläufigen Insolvenzverwalter. Es bestimmte, dass Verfügungen der Schuldnerin nur mit seiner Zustimmung wirksam seien und der Insolvenzverwalter Forderungen der Insolvenzschuldnerin einziehen dürfe. Am 01.03.2010 wurde das Insolvenzverfahren eröffnet und der Kläger zum Insolvenzverwalter bestimmt.

3 Das FA setzte die Umsatzsteuer 2006 für die Insolvenzschuldnerin zuletzt mit ./. 76.305,52 € fest. Diese Umsatzsteuer beruhte im Wesentlichen auf der Ausbuchung sämtlicher Forderungen gegenüber einem Leistungsempfänger, der im Jahr 2006 die letzten Zahlungen geleistet hatte. Der Bescheid vom 04.06.2013, der an den Kläger gerichtet war, ist bestandskräftig. Unter Berücksichtigung von Vorauszahlungen von 45.361,78 € und Zinsen von 37.712 € ergab sich ein Guthaben von 159.379,30 €. Das FA zahlte das Guthaben nur teilweise aus.

4 Mit Umbuchungsmitteilungen vom 05.06.2013 verrechnete das FA das Guthaben mit Insolvenzforderungen, die bereits zur Tabelle angemeldet waren. Die Lohnsteuer für September bis November 2009 zuzüglich Solidaritätszuschlag und Lohnkirchensteuer sowie Umsatzsteuer für September 2009 und für das Jahr 2009 wurden mit Schreiben des FA vom 11.03.2010 zur Tabelle angemeldet und am 20.05.2010 in voller Höhe festgestellt.

Umsatzsteuer für Februar 2010 in Höhe von 49.413,43 € wurde neben anderen Forderungen am 20.12.2011 vom FA zur Tabelle angemeldet und in der Folge zur Tabelle festgestellt.

5 Mit Schreiben vom 28.10.2015 meldete das FA Umsatzsteuer für das Rumpfwirtschaftsjahr von Januar bis Februar 2010 in Höhe von 9.476,72 € und damit zusammenhängende Vollstreckungskosten von 44,84 € zur Tabelle an. Diese Beträge wurden am 19.08.2016 in voller Höhe festgestellt. Dazu übermittelte das FA dem Kläger eine Steuerberechnung unter dem 21.09.2015, in der es Umsätze zum allgemeinen Steuersatz in Höhe von 27.521 € und eine Vorsteuerberichtigung in Höhe von 54.191,33 € berücksichtigte und 49.944,60 € als schon getilgt ansah.

6 Auf Antrag des Klägers erließ das FA am 24.03.2014 einen Abrechnungsbescheid, in dem es von der Wirksamkeit der Aufrechnung ausging. Gegen den Abrechnungsbescheid legte der Kläger Einspruch ein, mit dem er für einen Betrag in Höhe von 61.568,65 € die Unwirksamkeit der Aufrechnung geltend machte. Der Einspruch blieb überwiegend erfolglos. Das FA sah in der Einspruchsentscheidung vom 05.05.2015 im Umfang von 3.636,62 € von der Aufrechnung ab und zahlte diesen Betrag aus. Im verbleibenden Umfang von 57.932,03 € hielt es an der Aufrechnung fest. Dies betraf im Einzelnen die folgenden Steueransprüche:

Lohnsteuer	09/2009	718,24 €
Lohnsteuer	10/2009	718,24 €
Lohnsteuer	11/2009	718,24 €
Umsatzsteuer	09/2009 (zeitanteilig)	1.339,76 €
Umsatzsteuer	2009 (zeitanteilig)	4.847,60 €
Umsatzsteuer	02/2010	49.413,43 €
Solidaritätszuschlag zur Lohnsteuer	09/2009	22,04 €
Solidaritätszuschlag zur Lohnsteuer	10/2009	22,04 €
Solidaritätszuschlag zur Lohnsteuer	11/2009	22,04 €
Lohnkirchensteuer evangelisch	09/2009	20,72 €
Lohnkirchensteuer evangelisch	10/2009	20,72 €
Lohnkirchensteuer evangelisch	11/2009	20,72 €
Lohnkirchensteuer römisch-katholisch	09/2009	16,08 €
Lohnkirchensteuer römisch-katholisch	10/2009	16,08 €
Lohnkirchensteuer römisch-katholisch	11/2009	16,08 €
Gesamtbetrag		**57.932,03 €**

7 Mit der hiergegen gerichteten Klage vertrat der Kläger seine Auffassung weiter, dass die Aufrechnung unzulässig sei. Mit Schreiben vom 23.01.2018 erklärte sich das FA im Klageverfahren bereit, in Höhe von 3.226,64 € die Aufrechnung wegen anfechtbarer Rechtshandlungen als unzulässig zu behandeln. Mit Schreiben vom 11.02.2019 erklärte der Kläger hilfsweise, dass dieser Betrag im Rahmen des § 131 Abs. 1 der Insolvenzordnung (InsO) zu erstatten sei. Die Insolvenzschuldnerin verstarb nach Klageerhebung.

8 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 1383

veröffentlichten Urteil ab. Das FG hielt die im Nachlassinsolvenzverfahren erhobene Klage für zulässig. Es war der Ansicht, dass das Guthaben der Insolvenzschuldnerin durch Aufrechnung des FA erloschen sei. Die Aufrechnung sei nicht deswegen ausgeschlossen, weil das FA den Anspruch auf die Umsatzsteuervorauszahlung für Februar 2010 und auf Lohnsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag und Lohnkirchensteuer durch eine anfechtbare Rechtshandlung erlangt hätte.

9 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Das FG weiche von der gefestigten Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) ab, wenn es die Lohnsteuer als Nebenleistung bzw. Bestandteil des Lohns unter den Begriff des Bargeschäfts nach § 142 InsO einordne. Im Übrigen fehle es in Bezug auf die Lohnsteuer bereits an der Leistung und Gegenleistung. Die Insolvenzschuldnerin habe im Gegenzug zur Lohnsteuerzahlung keine gleichwertige Gegenleistung erhalten. Wenn Lohnsteuerzahlungen nicht von § 142 InsO erfasst würden und damit anfechtbar seien, sei auch die Aufrechnungslage nach § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO in anfechtbarer Weise erlangt.

10 In Bezug auf die Umsatzsteuer trägt der Kläger vor, der Aufrechnung stünden danach § 131 Abs. 1 und § 133 Abs. 1 InsO entgegen. Das Urteil des FG weiche vom Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 24.04.2018 - VII R 24/16 (nicht veröffentlicht) ab. Die anfechtbare Rechtshandlung sei die Herbeiführung der Aufrechnungslage. Diese sei durch die Vorsteuerberichtigung (im Dezember 2009 oder im Februar 2010) und damit in kritischer Zeit herbeigeführt worden. Hilfsweise seien alle Umsatzsteuerforderungen für das Jahr 2009 nach der BGH-Rechtsprechung gemäß § 133 InsO anfechtbar. Weiter hilfsweise sei jedenfalls ein Betrag in Höhe von 3.226,64 € anfechtbar.

11 Der Kläger beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben sowie den Abrechnungsbescheid vom 24.03.2014 (in Gestalt der Einspruchsentscheidung) dahingehend zu ändern, dass die Aufrechnung in voller Höhe, also in Höhe von 57.932,03 €, für unzulässig erklärt wird und dieser Betrag der Insolvenzmasse erstattet wird.

12 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

13 Es trägt vor, dass der BFH hinsichtlich der Lohnsteuer bisher noch nicht entschieden habe, ob es sich bei Lohnsteuerzahlungen um anfechtbare Rechtshandlungen i.S. des § 129 InsO handele. Die Aufrechnung der Umsatzsteuerforderungen für das Jahr 2009 und für September 2009 seien zulässig. Eine Anfechtungsmöglichkeit nach § 133 InsO bestehe nicht. Die für die Insolvenzanfechtung maßgebliche Rechtshandlung sei die dem einzelnen Umsatz zugrunde liegende Leistungserbringung. Diese liege außerhalb des Dreimonatszeitraums der §§ 130, 131 InsO.

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Revision des Klägers ist begründet. Die Vorentscheidung ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

15 1. Das Urteil der Vorinstanz ist nicht mit Gründen versehen und verletzt daher Bundesrecht. Es kann danach keinen Bestand haben.

16 a) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist eine Entscheidung i.S. des § 119 Nr. 6 FGO nicht mit Gründen versehen, wenn das FG einen selbständigen Anspruch oder ein selbständiges Angriffs- oder Verteidigungsmittel mit Stillschweigen übergeht oder einen bestimmten Sachverhaltskomplex überhaupt nicht berücksichtigt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 29.11.2000 - I R 16/00, BFH/NV 2001, 626, unter II.2.; vom 24.04.2008 - IV R 69/05, BFH/NV 2008, 1550, unter II.B.2.b; vom 18.06.2009 - V R 4/08, BFHE 226, 382, BStBl II 2010, 310, Rz 14; vom 09.02.2012 - V R 40/10, BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844, Rz 38). Unter selbständigen Ansprüchen und selbständigen Angriffs- und Verteidigungsmitteln sind dabei die eigenständigen Klagegründe und solche Angriffs- und Verteidigungsmittel zu verstehen, die den vollständigen Tatbestand einer mit selbständiger Wirkung ausgestatteten Rechtsnorm bilden (vgl. dazu BFH-Urteile vom 02.10.2001 - IX R 25/99, BFH/NV 2002, 363, unter II.2.a; in BFHE 226, 382, BStBl II 2010, 310, Rz 14).

17 b) Im Streitfall ist das FG nicht auf den vom Kläger im finanzgerichtlichen Verfahren hilfsweise geltend gemachten selbständigen Anspruch eingegangen, dass selbst bei einer Betrachtung entsprechend dem FA (d.h. bei einem Abstellen auf die Eingangsleistungen, die dem insolvenzbedingten Vorsteuerberichtigungsanspruch zugrunde lagen), die Aufrechnung in Höhe von 3.226,64 € anfechtbar sei. Damit hat das FG den diesbezüglichen Vortrag des Klägers übergangen und damit einen eigenständigen Klagegrund unerörtert gelassen, der den Tatbestand einer mit selbständiger Wirkung ausgestatteten Rechtsnorm (§ 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO) bildet, ohne dass das angefochtene Urteil dabei erkennen lässt, aus welchen Gründen dieser vom Kläger hilfsweise geltend gemachte Anspruch vom FG abgelehnt wurde, obwohl es hierauf auch nach der eigenen materiell-rechtlichen Beurteilung des FG (vgl. BFH-Beschluss vom 19.12.2016 - XI B 57/16, BFH/NV 2017, 599, Rz 25) ankam.

18 c) Der Kläger hat diesen Verfahrensfehler, auf dem das FG-Urteil beruht (§ 119 Nr. 6 FGO), in seiner Revisionsbegründung hinreichend gerügt; denn er hat hilfsweise eingewendet, dass das FA im finanzgerichtlichen Verfahren eingeräumt habe, dass der insolvenzbedingte Berichtigungsanspruch in Höhe von 3.226,64 € auf Eingangsleistungen, die in kritischer Zeit bezogen worden seien, beruhe. Es liegt auch kein Ausnahmefall vor, bei dem der Verfahrensfehler unbeachtlich ist, da das übergangene Angriffs- oder Verteidigungsmittel ungeeignet war und eine erneute Entscheidung des FG deshalb nur zu einer Bestätigung des Urteils führen könnte (vgl. BFH-Urteil in BFHE 226, 382, BStBl II 2010, 310, Rz 16).

19 2. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat kann nicht entscheiden, ob die Gegenforderung, mit der das FA aufgerechnet hat, besteht.

20 a) Die Gegenforderung Februar 2010, mit der das FA aufgerechnet hat, ergab sich im Wesentlichen aus dem insolvenzbedingten Vorsteuerberichtigungsanspruch. Dieser ist materiell-rechtlich bei der Berechnung der sich für den Besteuerungszeitraum 2009 ergebenden Umsatzsteuer zu erfassen (BFH-Urteil vom 08.08.2013 - V R 18/13, BFHE 242, 433, BStBl II 2017, 543). Auf dieser Grundlage bezieht sich die vom FA erklärte Aufrechnung mit der Gegenforderung Februar 2010 auf eine im Wesentlichen nicht bestehende Gegenforderung.

21 b) Die Aufrechnungserklärung des FA kann daher nur dann wirksam sein, wenn zur Umsatzsteuer Februar 2010 eine bestandskräftig wirksame Steuerfestsetzung (§ 124 Abs. 2 der Abgabenordnung --AO--) vorläge, bei der der insolvenzbedingte Vorsteuerberichtigungsanspruch erfasst worden wäre. Im Streitfall ist zwar das Vorliegen einer derartigen Steuerfestsetzung im Hinblick auf die Insolvenzeröffnung am 01.03.2010 auszuschließen.

22 c) Eine vergleichbare Bindungswirkung kann sich aber aus der Feststellung zur Insolvenztabelle nach § 178 Abs. 3 InsO ergeben (vgl. hierzu auch BFH-Urteil vom 21.11.2013 - V R 21/12, BFHE 244, 70, BStBl II 2016, 74, Rz 23). Ob eine derartige Feststellung vorliegt, ist aber aufgrund widersprüchlicher Feststellungen des FG hierzu (vgl. hierzu allgemein z.B. BFH-Urteil vom 20.10.2021 - XI R 24/20, BFH/NV 2022, 620, Rz 22) unklar.

23 Denn im Streitfall hat das FG zum einen festgestellt, dass die vom FA zur Tabelle angemeldete Umsatzsteuer für Februar 2010 in Höhe von 49.413,43 € am 20.12.2011 zur Tabelle festgestellt worden sei. Zum anderen hat das FG auch festgestellt, dass das FA mit Schreiben vom 28.10.2015 Umsatzsteuer für das Rumpfwirtschaftsjahr von Januar bis Februar 2010 in Höhe von 9.476,72 € zur Tabelle angemeldet habe. Diese Tabellenanmeldung habe auf einer Steuerberechnung vom 21.09.2015 beruht, der Umsätze zum Regelsteuersatz in Höhe von 27.521 €, ein Vorsteuerberichtigungsbetrag in Höhe von 54.191,33 € sowie eine bereits erfolgte Tilgung in Höhe von 49.944,60 € zugrunde lagen. Dies spricht dafür, dass das FA, wie der Kläger in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat vorgetragen hat, mit Schreiben vom 28.10.2015 seine frühere Forderungsanmeldung im Hinblick auf die vorliegend streitige Aufrechnung herabgesetzt hat, so dass der Betrag, mit dem das FA die Aufrechnung erklärt hat, somit als nicht zur Tabelle festgestellt anzusehen wäre. Letzteres erscheint auch deshalb naheliegend, da es ansonsten zu einer (teilweisen) Doppelbefriedigung des FA durch Aufrechnung und quotaler Tilgung der eingetragenen Insolvenzforderung gekommen wäre, obwohl der zur Aufrechnung berechtigte Gläubiger seine Forderung nur dann in voller Höhe anmelden kann, wenn er auf die Aufrechnung verzichtet (vgl. Uhlenbruck/Sinz, Insolvenzordnung, 15. Aufl., § 174 Rz 8, und Preuß in Jaeger, Insolvenzordnung, § 174 Rz 25).

24 3. Für das weitere Verfahren weist der Senat in rechtlicher Hinsicht mit Bindungswirkung nach § 126 Abs. 5 FGO auf Folgendes hin:

25 a) Sollte es an einer den insolvenzbedingten Vorsteuerberichtigungsanspruch umfassenden Tabelleneintragung Umsatzsteuer für Februar 2010 fehlen, hätte das FG zu entscheiden, ob die vom FA abgegebene Aufrechnungserklärung gleichwohl wirksam sein könnte. Dies könnte sich daraus ergeben, dass sich die Umbuchungsmitteilung des FA nicht nur auf die Umsatzsteuer für Februar 2010, sondern auch auf die Umsatzsteuer

für das Jahr 2009 bezog, bei deren Berechnung der insolvenzbedingte Vorsteuerberichtigungsanspruch materiell-rechtlich zu erfassen ist (BFH-Urteil in BFHE 242, 433, BStBl II 2017, 543). Für eine derartige Auslegung (§ 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) der Aufrechnungserklärung des FA könnte sprechen, dass es letztlich im Rahmen der zahlreichen Einzelpositionen umfassenden Umbuchungsmitteilung nur um eine betragsmäßige Verschiebung geht.

26 b) Sollte die Aufrechnungserklärung des FA einer derartigen Auslegung zugänglich sein, hätte das FG über die Höhe des sich für den Besteuerungszeitraum 2009 aufrechenbar ergebenden Umsatzsteueranspruchs zu entscheiden. Dabei hat das FG von Folgendem auszugehen:

27 aa) Der BGH hat zu § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO entschieden, dass die gläubigerbenachteiligende Wirkung, die mit der Herstellung einer Aufrechnungslage eintritt, selbständig angefochten werden kann. Danach stellen Handlungen des Schuldners oder Dritter, die zum Entstehen einer Umsatzsteuerschuld führen, eine Rechtshandlung dar, durch die das Schuldnervermögen belastet wird. Er verweist hierfür darauf, dass Steuertatbestände --wie bei der Umsatzsteuer-- "in der Regel" ihrerseits an Rechtshandlungen des Steuerpflichtigen oder Dritter anknüpfen und gerade die Geschäfte des Schuldners und Steuerpflichtigen zum Entstehen der Steuerforderung des FA führen. Hieraus leitet der BGH ab, dass das FA "die Möglichkeit der Aufrechnung (...) in anfechtbarer Weise erlangt", wenn es zwischen der "Antragstellung und Eröffnung entstanden[e] Umsatzsteuerforderungen" aus monatlichen Vorauszahlungsfestsetzungen gegen Ansprüche der Masse aufrechnet (BGH-Urteil vom 22.10.2009 - IX ZR 147/06, Wertpapier-Mitteilungen/Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht --WM-- 2009, 2394). Dem hat sich der BFH insbesondere für die umgekehrte Fallgestaltung, dass für einen Voranmeldungszeitraum in sog. kritischer Zeit ein Vergütungsanspruch (§ 168 Satz 2 AO) festzusetzen ist, angeschlossen (BFH-Urteil vom 02.11.2010 - VII R 62/10, BFHE 232, 290, BStBl II 2011, 439).

28 bb) Diese Rechtsprechung zur anfechtbaren Herstellung einer Aufrechnungslage betrifft Steuer- und Vergütungsansprüche, die sich aufgrund einer Steuerberechnung gemäß §§ 16 ff. des Umsatzsteuergesetzes (UStG) für einen Voranmeldungszeitraum ergeben, ist aber für die Steuerberechnung durch Saldierung einzelner Besteuerungsgrundlagen ohne Bedeutung. Denn diese Steuerberechnung ist weder eine Aufrechnung noch eine anfechtbare Rechtshandlung, so dass sie als solche auch nicht den Beschränkungen der §§ 94 ff. InsO unterliegt (BFH-Urteile vom 24.11.2011 - V R 13/11, BFHE 235, 137, BStBl II 2012, 298, Rz 21 ff.; ebenso vom 25.07.2012 - VII R 44/10, BFHE 238, 302, BStBl II 2013, 33, Rz 10).

29 cc) Der Rechtsprechung zur anfechtbaren Herstellung einer Aufrechnungslage kommt zudem nur eingeschränkte Bedeutung zu, da auch im Insolvenzfall für das Steuerschuldverhältnis die nach Maßgabe der Regelungen des UStG zu berechnende "Jahressteuer" für den jeweiligen Besteuerungszeitraum des § 16 Abs. 1 Satz 2 UStG maßgeblich ist, sobald die Jahressteuer entstanden ist und berechnet werden kann. Dabei verwirklicht sich die nach § 16 UStG vorzunehmende Steuerberechnung "gleichsam automatisch", wenn wegen der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens eine Steuer nicht mehr festgesetzt werden kann. Eine Aufrechnung mit Ansprüchen und gegen Ansprüche aus Voranmeldungszeiträumen desselben Besteuerungszeitraums wird somit "gegenstandslos", da die diesen Ansprüchen zugrundeliegenden Besteuerungsgrundlagen in die Jahressteuer eingegangen und nach Maßgabe des § 16 UStG zu saldieren sind (BFH-Urteil in BFHE 238, 302, BStBl II 2013, 33, Rz 7 ff.). Im Hinblick hierauf erübrigt sich die Betrachtung nach einem Steuer- oder Vergütungsanspruch, der sich nach dem BGH-Urteil in WM 2009, 2394 und nach dem BFH-Urteil in BFHE 232, 290, BStBl II 2011, 439 für Voranmeldungszeiträume in kritischer Zeit ergibt.

30 dd) Gleichwohl ist die anfechtungsrechtliche Betrachtung nach den Urteilen des BGH in WM 2009, 2394 und des BFH in BFHE 232, 290, BStBl II 2011, 439 auch für die Frage, inwieweit das FA mit einem sich für den Besteuerungszeitraum ergebenden Steueranspruch aufrechnen kann, nicht völlig bedeutungslos. Denn ergibt sich aufgrund der Steuerberechnung durch vorrangige Saldierung aller Besteuerungsgrundlagen dieses Zeitraums ein Steueranspruch, ist zu prüfen, inwieweit einer Aufrechnung mit diesem Steueranspruch als Gegenforderung § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO entgegensteht.

31 Hierfür ist zu ermitteln, welche der im Rahmen der Steuerberechnung für den Besteuerungszeitraum saldierten Besteuerungsgrundlagen auf Rechtshandlungen in kritischer Zeit beruhen. Dies erfordert eine eigenständige Saldierung der steuererhöhenden und steuermindernden Besteuerungsgrundlagen, die sich aus Ausgangs- und Eingangsleistungen in kritischer Zeit ergeben. Beruht ein sich für den Besteuerungszeitraum ergebender Steueranspruch von z.B. 15.000 € in Höhe von 5.000 € auf den gesondert zu saldierenden Besteuerungsgrundlagen aufgrund von Rechtshandlungen in kritischer Zeit, ist die Aufrechnung nach § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO nur in einem Umfang von 10.000 € zulässig. Hatte der Steuerpflichtige auf den Steueranspruch nicht in die Masse

zurückzugewährende Zahlungen von z.B. 2.000 € geleistet, mindert dies die Aufrechnungsmöglichkeit in entsprechender Höhe.

32 ee) Die sich auf dieser Grundlage stellende Frage, ob der insolvenzbedingte Vorsteuerberichtigungsanspruch als Rechtshandlung in kritischer Zeit anzusehen sein könnte, so dass die sich hieraus ergebende Steuererhöhung dem Aufrechnungsverbot des § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO unterliegt, ist zu verneinen.

33 (1) Zwar ist bei der Prüfung, ob der insolvenzbedingte Vorsteuerberichtigungsanspruch auf einer anfechtbaren Rechtshandlung beruht, entgegen der Rechtsauffassung des FG nicht auf die Eingangsleistungen abzustellen, sondern auf die Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt durch das Insolvenzgericht als Berichtigungsereignis, wie sich aus der geänderten BFH-Rechtsprechung zur korrespondierenden Betrachtung bei § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO ergibt (BFH-Urteil vom 25.07.2012 - VII R 29/11, BFHE 238, 307, BStBl II 2013, 36), worauf der Kläger zutreffend hinweist.

34 Insolvenzgerichtliche Maßnahmen sind jedoch --ebenso wie Rechtshandlungen des sog. starken vorläufigen Verwalters mit Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis (vgl. BGH-Urteile vom 09.12.2004 - IX ZR 108/04, Betriebs-Berater --BB-- 2005, 401, Rz 10; vom 20.02.2014 - IX ZR 164/13, BGHZ 200, 210, Rz 11)-- keine Rechtshandlungen im Sinne der Insolvenzanfechtung nach §§ 129 ff. InsO. Zudem beruht die insolvenzbedingte Vorsteuerberichtigung darauf, dass Ansprüche des Leistenden gegen den Leistungsempfänger, für den der Insolvenzantrag gestellt wurde, "nicht mehr durchsetzbar" sind (vgl. BFH-Urteile vom 13.11.1986 - V R 59/79, BFHE 148, 346, BStBl II 1987, 226, unter II.2.c; in BFHE 242, 433, BStBl II 2017, 543, Rz 42). Der Nichtdurchsetzbarkeit einer Forderung aus Rechtsgründen (im Sinne einer aus Gründen des Insolvenzrechts fehlenden Gläubigerrechtsmacht) kommt nicht der Charakter einer Rechtshandlung zu. Auf dieser Grundlage ist es ohne Bedeutung, dass der BGH in den Handlungen --und dementsprechend auch in den Unterlassungen (§ 129 Abs. 2 InsO)-- des vorläufigen Verwalters mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt anfechtbare Rechtshandlungen sieht (vgl. dazu BGH-Urteil in BGHZ 200, 210, Rz 11).

35 (2) Der Senat weicht damit nicht von dem unveröffentlichten BFH-Urteil vom 24.04.2018 - VII R 24/16 ab. Zwar hat der BFH dort für den insolvenzbedingten Vorsteuerberichtigungsanspruch auf eine Betrachtung nach dem Zeitpunkt der Eingangsleistungen abgestellt, die den insolvenzbedingt zu berichtigenden Vorsteuerabzug begründet haben, und hat auf dieser Grundlage im Hinblick auf Leistungsbezüge vor der kritischen Zeit die Anwendung von § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO verneint. Dies entspricht aber im Ergebnis der auch vorliegend verneinten Anwendung dieser Vorschrift. Mit der zudem verneinten Frage, ob das Aufrechnungsverbot eine Aufrechnung mit einem Berichtigungsanspruch unzulässig macht, der sich auf Leistungsbezüge in kritischer Zeit bezieht, hatte sich der VII. Senat des BFH in seinem unveröffentlichten Urteil demgegenüber nicht zu befassen, so dass es einer Abweichungsanfrage nicht bedarf.

36 (3) Die Einwendungen des Klägers hiergegen greifen nicht durch. Soweit der Kläger auf das Erfordernis der Wahrung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung der obersten Gerichtshöfe des Bundes und über die von ihm zitierte Kommentarliteratur auf BGH-Rechtsprechung verweist, aus der sich nach seiner Auffassung ergibt, dass die Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters eine anfechtbare Rechtshandlung i.S. von § 129 InsO sei, da Gegenstand der Anfechtung nicht die Rechtshandlung, sondern die durch sie verursachte gläubigerbenachteiligende Wirkung sei und zudem die Herstellung der Aufrechnungslage als eigene Rechtshandlung anfechtbar sei, folgt der Senat dem nicht. Denn der Kläger lässt unberücksichtigt, dass z.B. der von ihm zitierte Kommentar (Uhlenbruck/Borries/Hirte, a.a.O., § 129 Rz 86) für die Auffassung, dass Rechtshandlung jedes von einem Willen getragene Handeln sei, das eine rechtliche Wirkung auslöst und das Vermögen des Schuldners zum Nachteil der Insolvenzgläubiger verändern kann, das BGH-Urteil vom 19.11.2013 - II ZR 18/12 (Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2014, 624) anführt, das sich hierfür aber auf das BGH-Urteil vom 07.05.2013 - IX ZR 191/12 (Zeitschrift für Wirtschaftsrecht 2013, 1180) und damit auf Fallgestaltungen bezieht, in denen es um Ausgleichsansprüche des Schuldners nach der Kündigung eines Vertragshändlervertrags ging. Damit nicht als mitentschieden ist die hier zu verneinende Frage anzusehen, ob Handlungen des Insolvenzgerichts dem gleichzustellen sind, wogegen z.B. auch die BGH-Rechtsprechung zur Nichtanfechtbarkeit der Handlungen des sog. starken vorläufigen Verwalters mit Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis (vgl. BGH-Urteile in BB 2005, 401, Rz 10, und in BGHZ 200, 210, Rz 11) spricht. Der Senat folgt auch nicht der Auffassung von Roth (Insolvenzsteuerrecht, 3. Aufl. 2020, Rz 4.530), der aus dem BFH-Urteil vom 02.11.2010 - VII R 6/10 (BFHE 231, 488, BStBl II 2011, 374) ableitet, dass der insolvenzbedingte Vorsteuerberichtigungsanspruch auf eine anfechtbare Rechtshandlung zurückzuführen sei. Denn der dem BFH-Urteil in BFHE 231, 488, BStBl II 2011, 374 zugrunde liegende Anspruch beruhte mit der Leistungserbringung des vorläufigen Verwalters auf einer Rechtshandlung, nicht aber auf einer

insolvenzgerichtlichen Handlung. Der Senat muss sich daher nicht mit der Frage auseinandersetzen, ob der insolvenzbedingte Vorsteuerberichtigungsanspruch als Masseverbindlichkeit anzusehen sein könnte.

37 ff) Soweit im zweiten Rechtsgang im Hinblick auf die Anfechtung nach § 133 InsO zu prüfen ist, ob eine vorsätzliche Benachteiligung von Gläubigern durch Rechtshandlungen des Insolvenzschuldners erfolgt ist, verweist der Senat auf die neuere Rechtsprechung des BGH (vgl. Urteile vom 06.05.2021 - IX ZR 72/20, BGHZ 230, 28, Rz 30 ff.; vom 10.02.2022 - IX ZR 148/19, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht --NJW-RR-- 2022, 483, Rz 13; vom 24.02.2022 - IX ZR 250/20, NJW-RR 2022, 557, Rz 21; vom 03.03.2022 - IX ZR 78/20, NJW 2022, 2038, Rz 109; vom 03.03.2022 - IX ZR 53/19, NJW 2022, 1457, Rz 11; vom 28.04.2022 - IX ZR 48/21, WM 2022, 1287, Rz 15).

38 c) Zur Lohnsteuer weist der Senat das FG darauf hin, dass es im Streitfall zumindest an einem zeitnahen Austausch der gleichwertigen Leistungen fehlt.

39 aa) Nach § 142 Abs. 1 InsO ist eine Leistung des Schuldners, für die unmittelbar eine gleichwertige Gegenleistung in sein Vermögen gelangt, nur anfechtbar, wenn die Voraussetzungen des § 133 Abs. 1 bis 3 InsO gegeben sind. Anfechtbar ist nach § 133 Abs. 1 Satz 1 InsO eine Rechtshandlung, die der Schuldner in den letzten zehn Jahren vor dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens oder nach diesem Antrag mit dem Vorsatz, seine Gläubiger zu benachteiligen, vorgenommen hat, wenn der andere Teil zur Zeit der Handlung den Vorsatz des Schuldners kannte.

40 bb) Die als Ausnahmevorschrift gefasste Bestimmung des § 142 InsO beruht darauf, dass es bei zeitnahem Austausch gleichwertiger Leistungen an einer objektiven Gläubigerbenachteiligung fehlt. § 142 InsO soll es dem Schuldner ermöglichen, auch in der Zeit seiner wirtschaftlichen Krise noch wertäquivalente Bargeschäfte, d.h. Rechtsgeschäfte, die die Insolvenzgläubiger nicht unmittelbar benachteiligen, anfechtungsfrei abzuwickeln (vgl. BGH-Urteil vom 07.03.2002 - IX ZR 223/01, BGHZ 150, 122; Urteile des Bundesarbeitsgerichts --BAG-- vom 06.10.2011 - 6 AZR 262/10, BAGE 139, 235, Rz 18; vom 29.01.2014 - 6 AZR 345/12, BAGE 147, 172, Rz 47). Jedoch muss der zeitliche Zusammenhang zwischen den Leistungen selbst gewahrt bleiben und die Leistung des anderen Teils tatsächlich in das Aktivvermögen des Schuldners gelangt sein, wofür u.a. die Aufrechnung oder Verrechnung mit einem schon bestehenden Anspruch gegen einen neuen Anspruch des Schuldners als Gegenleistung nicht ausreicht (vgl. BGH-Urteil vom 11.02.2010 - IX ZR 104/07, WM 2010, 711, Rz 34, 36; BAG-Urteil vom 27.10.2004 - 10 AZR 123/04, BAGE 112, 266, Rz 21).

41 cc) An einem solchen zeitlichen Zusammenhang fehlt es im Streitfall. Es ist nicht zur Zahlung der streitigen Lohnsteuer durch den Insolvenzschuldner gekommen, sondern es wurde erst mit der Umbuchungsmitteilung vom 05.06.2013 eine Aufrechnung mit den Lohnsteuerforderungen erklärt.

42 dd) Auf die Frage, ob Lohnsteuerzahlungen Bargeschäfte sein können (vgl. dazu BFH-Beschlüsse vom 13.07.1995 - VII S 1/95, BFH/NV 1996, 10; vom 26.09.1995 - VII B 117/95, BFH/NV 1996, 281; BAG-Urteile in BAGE 139, 235, Rz 17, und in BAGE 147, 172, Rz 49; BGH-Urteile vom 22.01.2004 - IX ZR 39/03, BGHZ 157, 350; in BB 2005, 401, Rz 6; BGH-Beschluss vom 22.10.2015 - IX ZR 74/15, Zeitschrift für das gesamte Insolvenz- und Sanierungsrecht 2016, 341; offengelassen: BFH-Beschluss vom 11.08.2005 - VII B 244/04, BFHE 210, 410, BStBl II 2006, 201, Rz 16), kommt es daher im Streitfall nicht an.

43 Die Feststellung, ob bezüglich der Lohnsteuer im Übrigen anfechtbare Rechtshandlungen vorliegen, die nach § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO zu einer unzulässigen Aufrechnung führen, wird das FG im zweiten Rechtsgang daher noch zu treffen haben.

44 4. Soweit der Kläger seine Argumente zum Teil im nachgereichten Schriftsatz vom 05.08.2022 ergänzt hat, besteht aus den dargelegten Gründen kein Erfordernis zur Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung (vgl. BFH-Urteile vom 31.05.2017 - XI R 2/14, BFHE 258, 191, BStBl II 2017, 1024, Rz 45 ff.; vom 23.10.2003 - V R 24/00, BFHE 203, 523, BStBl II 2004, 89, unter II.1.a aa; vom 16.01.2007 - IX R 69/04, BFHE 216, 329, BStBl II 2007, 579, unter II.2.; BFH-Beschluss vom 05.09.2005 - IV B 155/03, BFH/NV 2006, 98).

45 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de