

Bundesfinanzhof

AO 1977 § 168 Satz 2, § 226 Abs. 1; BGB § 387; InsO § 95 Abs. 1, § 96 Abs. 1 Nr. 1 und 3, § 130 Abs. 1 Nr. 2, § 131 Abs. 1 Nr. 1; UStG § 16 Abs. 2 Satz 1

1. Auch unter der Geltung der InsO kommt es hinsichtlich der Frage, ob ein steuerrechtlicher Anspruch zur Insolvenzmasse gehört oder ob die Forderung des Gläubigers eine Insolvenzforderung ist, nicht darauf an, ob der Anspruch zum Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens im steuerrechtlichen Sinne entstanden war, sondern darauf, ob in diesem Zeitpunkt nach insolvenzrechtlichen Grundsätzen der Rechtsgrund für den Anspruch bereits gelegt war. Es besteht kein Anlass, von dieser unter der Geltung der KO entwickelten Rechtsprechung abzuweichen.

2. Will das FA nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens die Aufrechnung gegen einen Vorsteuervergütungsanspruch des Schuldners erklären und setzt sich dieser Anspruch sowohl aus vor als auch aus nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründeten Vorsteuerbeträgen zusammen, hat das FA nach § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO sicherzustellen, dass die Aufrechnung den Vorsteuervergütungsanspruch nur insoweit erfasst, als sich dieser aus Vorsteuerbeträgen zusammensetzt, die vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet worden sind (Fortführung der Senatsrechtsprechung, Urteil vom 5. Oktober 2004 VII R 69/ 03).

3. § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO hindert nicht die Aufrechnung des FA mit Steuerforderungen aus der Zeit vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens gegen den aus dem Vergütungsanspruch des vorläufigen Insolvenzverwalters herrührenden Vorsteueranspruch des Insolvenzschuldners. Die für das FA durch den Vorsteueranspruch des Schuldners entstandene Aufrechnungslage beruht nicht auf einer nach der InsO anfechtbaren Rechtshandlung.

BFH, Urteil vom 16. 11. 2004 - VII R 75/ 03; Schleswig-Holsteinisches FG

1 Gründe: I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Insolvenzverwalter in dem mit Beschluss vom 1. August 2000 eröffneten Insolvenzverfahren über das Vermögen der Fa. S (Schuldnerin). Unter dem 28. September 2000 wurde für die Schuldnerin eine Umsatzsteuer-Voranmeldung für August 2000 eingereicht, die zu einem Vorsteuerüberschuss (Guthaben) in Höhe von 7 355, 80 DM führte. In Höhe von 6 579, 33 DM resultierten die geltend gemachten Vorsteuerbeträge aus der von dem vorläufigen Insolvenzverwalter für seine Vergütung in Rechnung gestellten Umsatzsteuer (Rechnung vom 24. August 2000). In Höhe dieses Vorsteuerbetrags zahlte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt - FA -) das Guthaben nicht aus, sondern verrechnete es mit Umsatzsteuerforderungen für das Jahr 1999 sowie für den Monat April 2000. In der Anlage zur Umbuchungsmitteilung erläuterte das FA, dass es in der genannten Höhe die Aufrechnung mit seinen Umsatzsteuerforderungen erkläre, was zulässig sei, da der Rechtsgrund für den Vorsteuervergütungsanspruch insoweit vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gelegt worden sei. Nachdem der Kläger gegen die Aufrechnung Einwände erhoben hatte, erließ das FA unter dem 19. Juni 2001 einen entsprechenden Abrechnungsbescheid; der hiergegen erhobene Einspruch blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2004, 460 veröffentlichten Gründen ab.

2 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung des materiellen Rechts. Anders als das FG meine, stehe § 96 Abs. 1 Nr. 3 der Insolvenzordnung (InsO) der Aufrechnung entgegen. Die Aufrechnung sei im Streitfall erst durch die Zustimmung des FA gemäß § 168 Satz 2 der Abgabenordnung (AO 1977) zur Umsatzsteuer-Voranmeldung möglich geworden. Diese Zustimmung unterliege der Insolvenzanfechtung gemäß § 130 Abs. 1 Nr. 2 InsO. Die frühere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu den Aufrechnungsverboten der Konkursordnung (KO), wonach es auf die konkursrechtliche Begründung des Steueranspruchs ankomme, könne nicht auf die Rechtslage nach der InsO übertragen werden. In Anbetracht des § 140 Abs. 1 InsO komme es nunmehr darauf an, wann der

Steueranspruch volle Rechtswirksamkeit erlange; dies sei vorliegend erst nach der Zustimmung des FA zur Umsatzsteuer-Voranmeldung der Fall gewesen. Auch unter zivilrechtlichen Gesichtspunkten sei aber jedenfalls der Anfechtungsgrund des § 131 Abs. 1 Nr. 1 InsO einschlägig. Der Vorsteuervergütungsanspruch der Schuldnerin beruhe auf der Leistungserbringung des vorläufigen Insolvenzverwalters. Hierbei handele es sich um eine anfechtbare Rechtshandlung, da der in § 129 InsO verwendete Begriff der Rechtshandlung jede vom Willen getragene Betätigung - auch Dritter - umfasse, die in irgendeiner Weise Rechtswirkungen auslöse, ohne dass der Wille auf deren Eintritt gerichtet sein müsse. Mit der Leistungserbringung des vorläufigen Insolvenzverwalters und dem damit entstandenen Vorsteuervergütungsanspruch der Schuldnerin habe das FA in inkongruenter Weise eine Möglichkeit zur Erfüllung seiner Steuerforderungen erlangt.

- 3 II. Die Revision des Klägers ist begründet; sie führt zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung durch das FG (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). Das FG hat zwar zutreffend erkannt, dass § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO der Aufrechnung durch das FA nicht entgegensteht (1.). Die weitere Entscheidung, wonach auch § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO die Aufrechnung durch das FA nicht hindert, wird jedoch durch die tatsächlichen Feststellungen des FG nicht getragen; diese Feststellungen sind im zweiten Rechtsgang nachzuholen (2.).
- 4 Aufgrund der von der Vorinstanz getroffenen Feststellungen, die für den Senat bindend sind (§ 118 Abs. 2 FGO), ist davon auszugehen, dass der Schuldnerin ein Vorsteuervergütungsanspruch aus der Umsatzsteuer-Voranmeldung für August 2000 zustand, dass diesem Anspruch Steuerinsolvenzforderungen gegen die Schuldnerin gegenüberstanden und dass die allgemeinen Voraussetzungen der Aufrechnung (§ 226 Abs. 1 AO 1977, §§ 387 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs; zur Aufrechnungsbefugnis im Insolvenzverfahren vgl. § 94 InsO) vorlagen; dies entspricht auch der Auffassung der Beteiligten. Es steht ebenfalls fest, dass das FA mit den Steuerforderungen nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens aufgerechnet hat.
- 5 Bestanden die zur Aufrechnung sich gegenüberstehenden Forderungen des Schuldners und eines Insolvenzgläubigers bereits im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens, ist der Insolvenzgläubiger nach § 95 Abs. 1 InsO auch zur Aufrechnung befugt, wenn die Aufrechnungslage erst während des Insolvenzverfahrens eintritt, weil die aufzurechnende Hauptforderung im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens noch aufschiebend bedingt oder nicht fällig oder die Forderungen noch nicht auf gleichartige Leistungen gerichtet waren, es sei denn (Satz 3 der Vorschrift), dass die Hauptforderung im Insolvenzverfahren unbedingt und fällig wird, bevor der Insolvenzgläubiger seinen Anspruch einfordern und somit die Aufrechnung mit diesem Anspruch erklären kann. Nach den Feststellungen des FG liegen diese einschränkenden Voraussetzungen des § 95 Abs. 1 Satz 3 InsO im Streitfall nicht vor, da die Gegenforderung des FA früher als der Vorsteuervergütungsanspruch der Schuldnerin fällig geworden ist. Dies wird auch von Seiten der Revision nicht in Abrede gestellt.
- 6 1. Entgegen der von der Revision vertretenen Ansicht steht im Streitfall § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO der Aufrechnung nicht entgegen. Nach dieser Vorschrift ist die Aufrechnung unzulässig, wenn ein Insolvenzgläubiger die Möglichkeit der Aufrechnung durch eine anfechtbare Rechtshandlung erlangt hat. Diese Voraussetzungen liegen nicht vor.
- 7 a) Die Möglichkeit der Aufrechnung hat das FA im Streitfall dadurch erlangt, dass auf Seiten der Schuldnerin für den Voranmeldungszeitraum August 2000 ein erfüllbarer Vorsteuervergütungsanspruch begründet worden ist. Dieser Anspruch war bereits mit dem Ablauf des Voranmeldungszeitraums durch den Umstand entstanden, dass die in diesen Besteuerungszeitraum fallenden abziehbaren Vorsteuerbeträge die zu berechnende Umsatzsteuer überstiegen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1, § 15 Abs. 1 Nr. 1, § 16 Abs. 1 und 2, § 18 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes - UStG -; § 38 AO 1977; vgl. auch Klein/Brockmeyer, Abgabenordnung, 8. Aufl., § 38 Rz. 6). Anders als die Revision meint, war die Zustimmung des FA gemäß § 168 Satz 2 AO 1977 nicht Voraussetzung für die Entstehung eines erfüllbaren Vorsteuervergütungsanspruchs der Schuldnerin. Die Zustimmung nach § 168 Satz 2 AO 1977 bewirkt lediglich, dass eine Steueranmeldung, die zu einer Herabsetzung der Steuer oder zu einer Steuervergütung führt, einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht. Daher kommt es im

Streitfall auch nicht in Betracht, die Zustimmung des FA zu der Umsatzsteuer-Voranmeldung der Schuldnerin für August 2000 als eine nach § 130 Abs. 1 Nr. 2 InsO anfechtbare Rechtshandlung anzusehen. Wie dem Schriftsatz des Klägers vom 19. Mai 2004 zu entnehmen ist, soll dieser Rechtsstandpunkt der Revision offenbar auch nicht mehr aufrechterhalten werden.

- 8** b) Auch ist die Tätigkeit des vorläufigen Insolvenzverwalters entgegen der Ansicht der Revision keine Rechtshandlung, die nach §§ 129 ff. InsO der Insolvenzanfechtung unterliegt. Eine Rechtshandlung im Sinne dieser Vorschriften ist eine vom Willen getragene Betätigung, die in irgendeiner Weise Rechtswirkungen auslösen kann, ohne dass der Wille auf deren Eintritt gerichtet sein muss (Braun/ de Bra, Insolvenzordnung, § 129 Rz. 11; Kirchhof in Münchener Kommentar zur Insolvenzordnung - MünchKommInsO -, § 129 Rz. 7). Hinsichtlich der Tätigkeit des vorläufigen Insolvenzverwalters sind diese Voraussetzungen nicht gegeben.
- 9** Erbringt ein Unternehmer dem Schuldner eine Lieferung oder sonstige Leistung, so ist die "Rechtshandlung", die seinen Anspruch auf ein Entgelt zuzüglich Umsatzsteuer begründet, regelmäßig der Abschluss der vertraglichen Vereinbarung über ein Entgelt als Gegenleistung für seine Lieferung oder sonstige Leistung. Dementsprechend hat der Bundesgerichtshof in seinem Urteil vom 9. Oktober 2003 IX ZR 28/ 03 (Betriebs-Berater 2003, 2707), auf das die Revision sich beruft, und in dem Urteil vom 5. April 2001 IX ZR 216/ 98 (BGHZ 147, 233) hinsichtlich der anfechtbaren "Rechtshandlung" auf das die Aufrechnungslage begründende Rechtsgeschäft und darauf abgestellt, ob in jenem Fall eine Verpflichtung des Insolvenzschuldners bestand, jenes Rechtsgeschäft abzuschließen, welches zu einer die Insolvenzgläubiger objektiv benachteiligenden Aufrechnungslage führte.
- 10** Mit jenen Fällen ist der Streitfall bereits deshalb nicht vergleichbar, weil der vorläufige Insolvenzverwalter nicht aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung mit der Schuldnerin, sondern aufgrund seiner Bestellung durch das Insolvenzgericht tätig geworden (§ 21 Abs. 2 Nr. 1, § 22 InsO) und seine Vergütung, die nach §§ 53, 54 Nr. 2 InsO zu den vorweg zu berichtigenden Kosten des Insolvenzverfahrens gehört, durch das Insolvenzgericht festgesetzt worden ist (§§ 63, 64 InsO). Die Schuldnerin war somit zur Entrichtung der Vergütung des vorläufigen Insolvenzverwalters einschließlich der darauf entfallenden Umsatzsteuer gesetzlich verpflichtet; eine der Insolvenzanfechtung unterliegende "Rechtshandlung" kommt daher insoweit nicht in Betracht. Hinzu kommt, dass die vom vorläufigen Insolvenzverwalter für die Ausführung seiner Leistung zu entrichtende Umsatzsteuer ebenfalls nicht durch eine Rechtshandlung, sondern - wie jede Steuer - kraft Gesetzes durch Erfüllung der gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen (§ 38 AO 1977, § 13 UStG) entstanden ist. Das Gleiche gilt für die damit korrespondierende Berechtigung des Leistungsempfängers (hier: der Schuldnerin) zum Vorsteuerabzug nach § 15 UStG. Eine durch eine Rechtshandlung in inkongruenter Weise hergestellte Aufrechnungslage, die nach § 131 InsO anfechtbar ist, liegt daher nicht vor.
- 11** 2. Eine Verletzung des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO durch das FG wird von der Revision zwar nicht gerügt; jedoch ist der Senat an die geltend gemachten Revisionsgründe nicht gebunden (§ 118 Abs. 3 Satz 2 FGO). Es erscheint nicht ausgeschlossen, dass § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO die vom FA im Insolvenzverfahren erklärte Aufrechnung teilweise hindert. Nach dieser Vorschrift ist die Aufrechnung unzulässig, wenn ein Insolvenzgläubiger erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens etwas zur Insolvenzmasse schuldig geworden ist.
- 12** Für die Frage, ob die Aufrechnung durch den Insolvenzgläubiger nach § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO möglich ist, ist entscheidend, dass die Hauptforderung ihrem Kern nach bereits vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstanden ist. Damit wird die Aufrechnung gegen steuerrechtliche Forderungen ermöglicht, die im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zwar noch nicht i. S. des § 38 AO 1977 entstanden, wohl aber insolvenzrechtlich "begründet" sind. Im Insolvenzverfahren des Steuerpflichtigen kommt es nämlich hinsichtlich der Frage, ob ein Anspruch zur Insolvenzmasse gehört (vgl. § 35 InsO) oder ob die Forderung eines Gläubigers eine Insolvenzforderung ist (§ 38 InsO), nicht darauf an, ob der Anspruch zum Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens

im steuerrechtlichen Sinne entstanden war, sondern darauf, ob in diesem Zeitpunkt nach insolvenzrechtlichen Grundsätzen der Rechtsgrund für den Anspruch bereits gelegt war. Hierfür können auch zivilrechtliche Umstände maßgeblich sein. Für die Behandlung von Steueransprüchen ergibt sich daraus, dass eine Steuerforderung immer dann Insolvenzforderung i. S. des § 38 InsO ist, wenn sie vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens in der Weise "begründet" worden ist, dass der zugrunde liegende zivilrechtliche Sachverhalt, der zu der Entstehung der Steueransprüche führt, bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens verwirklicht worden ist. Nach denselben Grundsätzen muss auch der Zeitpunkt der insolvenzrechtlichen Entstehung, d. h. die Zugehörigkeit zur Insolvenzmasse (§ 35 InsO) eines steuerrechtlichen Vergütungs- oder Erstattungsanspruchs des Schuldners beurteilt werden (ständige Rechtsprechung, Senatsurteile vom 21. September 1993 VII R 119/ 91, BFHE 172, 308, BStBl II 1994, 83; vom 21. September 1993 VII R 68/ 92, BFH/ NV 1994, 521; vom 17. Dezember 1998 VII R 47/ 98, BFHE 188, 149, BStBl II 1999, 423; vom 1. August 2000 VII R 31/ 99, BFHE 193, 1, BStBl II 2002, 323).

- 13** Es besteht kein Anlass, diese auf der Grundlage der Vorschriften der KO entwickelte Rechtsprechung unter der Geltung der InsO zu ändern (vgl. Brandes, MünchKommInsO, § 95 Rz. 25 f.). Der in § 3 Abs. 1 KO verwendete Begriff des zur Zeit der Eröffnung des Verfahrens "begründeten Vermögensanspruchs", auf den sich die genannten Senatsurteile stützen, findet sich in gleicher Weise in § 38 InsO; es ist kein Grund erkennbar, diesen Begriff nach dem In-Kraft-Treten der InsO anders auszulegen (Senatsurteil vom 5. Oktober 2004 VII R 69/ 03, zur Veröffentlichung bestimmt).
- 14** Für den Vorsteuervergütungsanspruch wird der Rechtsgrund dadurch gelegt, dass ein anderer Unternehmer eine Lieferung oder sonstige Leistung für das Unternehmen des zum Vorsteuerabzug Berechtigten erbringt. Die Frage, ob der Anspruch zusätzlich die Erstellung einer Rechnung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis voraussetzt (vgl. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG), ist nur aus steuerrechtlicher Sicht von Belang, während es aus insolvenzrechtlicher Sicht auf die vollständige Verwirklichung des steuerrechtlichen Tatbestandes nicht ankommt. Für das insolvenzrechtliche "Begründetsein" des Vorsteuervergütungsanspruchs des Schuldners ist somit der Zeitpunkt der Leistungserbringung an den Schuldner maßgebend (Senatsurteile in BFHE 172, 308, BStBl II 1994, 83; in BFH/ NV 1994, 521; in BFHE 188, 149, BStBl II 1999, 423; in BFHE 193, 1, BStBl II 2002, 323).
- 15** Auch wenn einzelne Vorsteuerbeträge umsatzsteuerrechtlich lediglich eine unselbständige Besteuerungsgrundlage darstellen, bei der Berechnung der Umsatzsteuer mitberücksichtigt werden und in die Festsetzung der Umsatzsteuer eingehen (vgl. § 16 Abs. 2 Satz 1, § 18 Abs. 1, 3 und 4 UStG; BFH-Urteil vom 24. März 1983 V R 8/ 81, BFHE 138, 498, BStBl II 1983, 612) und die Aufrechnung die Höhe der sich aus dem Gesetz ergebenden festzusetzenden Umsatzsteuer nicht beeinflussen darf (vgl. BFH-Urteil vom 14. Mai 1998 V R 74/ 97, BFHE 185, 552, BStBl II 1998, 634), kann es daher insolvenzrechtlich gleichwohl geboten sein, zum Zweck der Feststellung der Voraussetzungen des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO zu differenzieren, inwieweit ein festgesetzter Vorsteuerüberschuss auf vor oder nach der Insolvenzeröffnung erbrachten Unternehmerleistungen beruht. Das aus § 16 Abs. 2 Satz 1 UStG folgende umsatzsteuerrechtliche Erfordernis, wonach sämtliche in den Besteuerungszeitraum fallenden abziehbaren Vorsteuerbeträge mit der berechneten Umsatzsteuer zu saldieren sind, hat zwar Vorrang gegenüber einer Aufrechnung des FA mit anderen Ansprüchen, hindert jedoch ebenfalls aus insolvenzrechtlicher Sicht nicht, einen nach dieser umsatzsteuerrechtlichen Saldierung verbleibenden festgesetzten Vorsteuervergütungsanspruch daraufhin zu untersuchen, ob und inwieweit dieser bereits vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet worden und damit nach §§ 95, 96 InsO aufrechenbar ist (Senatsurteil vom 5. Oktober 2004 VII R 69/ 03).
- 16** Im Streitfall ergeben sich aus der vom FG sinngemäß in Bezug genommenen Umbuchungsmitteilung und dem Schreiben des FA an den Kläger Anhaltspunkte dafür, dass sich der Vorsteuervergütungsanspruch der Schuldnerin aus der Umsatzsteuer-Voranmeldung für August 2000 nicht lediglich aus der vom vorläufigen Insolvenzverwalter in Rechnung gestellten Umsatzsteuer, sondern aus mehreren Vorsteuerbeträgen aus Eingangsrechnungen für sowohl vor als auch nach der

Insolvenzeröffnung ausgeführte Lieferungen und Leistungen zusammensetzte, die in der Voranmeldung offenbar teilweise auch mit der in dem Besteuerungszeitraum entstandenen Umsatzsteuer gemäß § 16 Abs. 2 Satz 1 UStG verrechnet worden sind. Für Fälle dieser Art muss das FA, um dem Aufrechnungsverbot des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO Rechnung zu tragen, sicherstellen, dass der verbleibende festgesetzte Vorsteuervergütungsanspruch des Schuldners, gegen den es die Aufrechnung mit eigenen Forderungen erklären will, ausschließlich auf vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens (insolvenzrechtlich) begründeten Vorsteuerbeträgen beruht. Dies geschieht, indem die für den Besteuerungszeitraum berechnete Umsatzsteuer zunächst nach § 16 Abs. 2 Satz 1 UStG mit den Vorsteuerbeträgen dieses Zeitraums verrechnet wird, und zwar zunächst mit solchen, die vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens (insolvenzrechtlich) begründet worden sind, und der dann noch verbleibende Vergütungsanspruch - soweit er sich weiterhin aus Vorsteuerbeträgen aus sowohl vor als auch nach der Insolvenzeröffnung ausgeführten Lieferungen und Leistungen zusammensetzt - entsprechend aufgeteilt und nur gegen denjenigen Teil die Aufrechnung erklärt wird, der auf vor der Insolvenzeröffnung erbrachte Unternehmerleistungen zurückzuführen ist (vgl. - dort allerdings noch offen gelassen - Senatsurteil vom 5. Oktober 2004 VII R 69/ 03).

- 17** Es fehlt im Streitfall an tatsächlichen Feststellungen des FG, dass das FA bei der Ermittlung des nach § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO aufrechenbaren Teils des Vorsteuervergütungsanspruchs der Schuldnerin in dieser Weise verfahren ist. Für die vom FG getroffene Feststellung, dass das Guthaben der Schuldnerin von 7 355, 80 DM "in Höhe von 6 579, 33 DM auf einer Rechnung des vorläufigen Insolvenzverwalters vom 24. August 2000" beruht, fehlt damit die tatsächliche Grundlage.