

## **BUNDESFINANZHOF Urteil vom 4.2.2005, VII R 20/04**

Aufrechnung von Umsatzsteuerforderung aufgrund Rechnungsausweises gegen berichtigende Umsatzsteuervergütung im Insolvenzverfahren

### **Leitsätze**

1. Wird nach dem Gesetz nicht geschuldete Umsatzsteuer in einer Rechnung ausgewiesen, entsteht im Zeitpunkt der Rechnungsausgabe eine Umsatzsteuerschuld, die auch dann erst in dem Besteuerungszeitraum, in dem die Rechnung berichtigt wird, durch Vergütung des entsprechenden Betrages zu berichtigen ist, wenn die Umsatzsteuer noch nicht festgesetzt oder angemeldet worden war.
2. Der Vergütungsanspruch entsteht insolvenzrechtlich im Zeitpunkt der Rechnungsausgabe; gegen ihn kann im Insolvenzverfahren mit der Umsatzsteuerforderung aufgerechnet werden.

### **Tatbestand**

- 1 I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Verwalter in dem im Juni 1999 eröffneten Insolvenzverfahren über das Vermögen der X GmbH (im Folgenden: Schuldnerin). Die Schuldnerin hatte im Februar 1999 ... an einen Dritten veräußert und dabei Umsatzsteuer ausgewiesen, obwohl es sich um eine Geschäftsveräußerung im Ganzen i.S. von § 1 Abs. 1 a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) handelte; aufgrund dieses Rechnungsausweises hatte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) einen Anspruch auf Umsatzsteuervorauszahlung Februar 1999 in Höhe von 929 600 DM zur Insolvenztabelle angemeldet. Der Kläger hat jedoch im Februar 2000 eine berichtigte Rechnung für diesen Verkauf erstellt. Mit Rücksicht hierauf hat das FA unter dem 30. Mai 2000 einen Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlung Februar 2000 erlassen, der einen Vergütungsbetrag von 929 600 DM ausweist. Im Juni 2000 hat das FA gegen dieses Guthaben mit Verbindlichkeiten der Schuldnerin aus Umsatzsteuer Februar 1999 aufgerechnet. Als der Kläger dem widersprach, erteilte das FA einen Abrechnungsbescheid, nach dessen Inhalt vorgenanntes Guthaben durch Aufrechnung erloschen ist.
- 2 Hiergegen richtet sich die Klage, der das Finanzgericht (FG) mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2004, 841 veröffentlichten Urteil stattgegeben hat. Mit der Revision wendet sich das FA außer gegen die Auffassung des FG, erst ein Feststellungsbescheid nach § 251 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO 1977) hätte die Fälligkeit der Umsatzsteuerforderung des FA herbeiführen können, gegen die Ansicht des FG, der Aufrechnung stehe ein Aufrechnungsverbot entgegen. Es beruft sich dabei auf die Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 2. Februar 1978 V R 128/76 (BFHE 125, 314, BStBl II 1978, 483) und vom 21. September 1993 VII R 119/91 (BFHE 172, 308, BStBl II 1994, 83). Danach komme es bei der Prüfung eines etwaigen Aufrechnungsverbotes nicht auf den Entstehungszeitpunkt der Steuer, sondern den Zeitpunkt an, in dem die für den Steueranspruch maßgebenden Tatbestandsmerkmale erfüllt sind. Der Umsatzsteuererstattungsanspruch sei bereits im Februar 1999 begründet gewesen.

### **Entscheidungsgründe**

- 3 II. Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil verletzt Bundesrecht (§ 118

Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

- 4 Nach § 226 Abs. 1 AO 1977 i.V.m. § 387 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) ist die vom FA erklärte Aufrechnung nur wirksam und der angefochtene Abrechnungsbescheid folglich rechtmäßig, wenn eine Forderung auf Umsatzsteuervorauszahlungen Februar 1999, mit der das FA gegen die zugunsten der Schuldnerin für Februar 2000 ausgewiesenen Forderung auf Vergütung von Umsatzsteuer aufgerechnet hat, bestanden hat und im Zeitpunkt der Abgabe der Aufrechnungserklärung fällig gewesen ist. Dies war der Fall.
- 5 Das FG ist in Übereinstimmung mit den Beteiligten offenbar stillschweigend und zu Recht davon ausgegangen, dass die Berichtigung des Umsatzsteuerausweises in der dem Käufer der ... zunächst erteilten Rechnung den Anspruch des FA auf Umsatzsteuervorauszahlungen Februar 1999 unter Einbeziehung der in vorgenannter Rechnung ausgewiesenen Umsatzsteuer nicht etwa rückwirkend hat entfallen lassen --die Anmeldung der entsprechenden Forderung des FA zur Insolvenztabelle also unberechtigt ist--, sondern dass die Berichtigung lediglich die Rechtsfolge hat, dass zugunsten der Schuldnerin ein Umsatzsteuervergütungsanspruch entsteht, der bei der Berechnung der Umsatzsteuervorauszahlung Februar 2000 zu berücksichtigen ist.
- 6 Das ergibt sich aus § 17 Abs. 1 Satz 3 UStG. Nach dieser Vorschrift sind Berichtigungen der Bemessungsgrundlage für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung der Besteuerungsgrundlage eingetreten ist. Dies gilt, wie sich aus § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG 1999 in der hier noch anzuwendenden bis zum In-Kraft-Treten des Steueränderungsgesetzes 2003 vom 15. Dezember 2003 (BGBl I, 2645) geltenden Fassung des UStG 1999 (BGBl I, 1271, mit späterer Änderung) ergibt (siehe jetzt wortgleich § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG 1999), auch in dem hier gegebenen Fall, dass der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung einen höheren Steuerbetrag gesondert ausgewiesen hat, als er nach dem Gesetz schuldet (zur Abgrenzung des Anwendungsbereichs vorgenannter Vorschrift von den Fällen des § 14 Abs. 3 UStG a.F., für die erst das UStG n.F. ausdrücklich die Berichtigung der steuerlichen Erfassung in entsprechender Anwendung des § 17 Abs. 1 UStG vorsieht vgl. Stadie in Rau/Dürnwächter, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 8. Aufl., § 14 Rdnr. 382). § 17 Abs. 1 Satz 3 UStG schließt eine Rückwirkung der Berichtigung des Umsatzsteuerausweises auf den Zeitpunkt der Rechnungserteilung und damit die sonst ggf. gebotene Anwendung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO 1977 aus (vgl. Stadie, a.a.O., § 17 Rdnr. 15) und bewirkt dadurch, dass Berichtigungen der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage in einer dem umsatzsteuerlichen Schuldverhältnis, das in der Regel ein Dauerschuldverhältnis ist, eigentümlichen Weise durch eine die ursprüngliche umsatzsteuerliche Erfassung kompensierende Buchung eines Vergütungsanspruches durchgeführt werden (vgl. schon Urteil des Senats vom 9. April 2002 VII R 108/00, BFHE 198, 294, BStBl II 2002, 562). Bis zur Berichtigung der Rechnung nach § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG a.F. i.V.m. § 17 Abs. 1 UStG schuldet der Unternehmer die unzutreffend ausgewiesene Steuer. Denn die Berichtigung ist nach § 17 Abs. 1 Satz 3 UStG erst in "ihrem" Besteuerungszeitraum vorzunehmen, nicht etwa (rückwirkend) auf den Zeitpunkt der Rechnungsausgabe oder auf den für § 14 Abs. 2 UStG a.F. gesetzlich in § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG vorgeschriebenen Zeitpunkt der Steuerentstehung für die Leistung (vgl. BFH-Urteil vom 19. Dezember 2002 V R 66/00, BFH/NV 2003, 591). Die Berichtigung zu Unrecht in Rechnung gestellter Umsatzsteuer in dieser Weise erst in einem an die ursprüngliche steuerliche Erfassung anschließenden Verfahren zuzulassen, konnte dem Gesetzgeber des UStG geboten oder doch jedenfalls

zweckmäßig erscheinen, damit die Finanzverwaltung insbesondere dann, wenn die zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer von dem Leistungsempfänger als Vorsteuer geltend gemacht wurde, prüfen kann, ob jede Gefährdung des Steueraufkommens durch den Umsatzsteuerausweis in der betreffenden Rechnung ausgeschlossen ist (so schon Schlussanträge des Generalanwalts des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften --EuGH-- in der Rs. C-454/98, EuGHE 2000, I-6973). Das UStG macht die Anwendung des § 17 Abs. 1 indes nicht davon abhängig, dass ein solcher Vorsteuerabzug tatsächlich vorgenommen worden ist (vgl. jedoch zum neuen Recht Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 29. Januar 2004 IV B 7-S 7280- 19/04, BStBl I 2004, 258, 266 Rdnr. 84), so dass keiner Aufklärung bedarf, wie der Leistungsempfänger im Streitfall mit der ihm erteilten Rechnung verfahren ist.

- 7 Bleibt danach der ursprünglich entstandene Steueranspruch des FA von der Berichtigung der Rechnung unberührt (Stadie, a.a.O., § 17 Rdnr. 23), so erweist sich dessen Anmeldung zur Insolvenztabelle seitens des FA als (nach wie vor) zutreffend; die betreffende Forderung ist entstanden und auch nicht nachträglich weggefallen, ihr ist vielmehr lediglich --in einer anderen steuerlichen Periode-- ein Vergütungsanspruch gemäß § 17 Abs. 1 UStG gegenübergetreten, gegen den das FA aufrechnen konnte, sofern seine Steuerforderung fällig war. Denn § 17 Abs. 1 UStG betrifft die nach dem Urteil des EuGH vom 19. September 2000 Rs. C-454/98 (EuGHE 2000, I-6973) allerdings gebotene, jedoch nach den verfahrensrechtlichen Vorschriften der Mitgliedstaaten und nicht zwingend in dem ursprünglichen Steuerfestsetzungsverfahren durchzuführende Berichtigung der Umsatzsteuer, nicht etwa lediglich die Berichtigung von Umsatzsteuerbescheiden oder Umsatzsteueranmeldungen; er greift mithin auch dann ein, wenn die in einer Rechnung ausgewiesene, nach dem Gesetz (unbeschadet des § 14 Abs. 2 UStG a.F.) jedoch nicht geschuldete Umsatzsteuer noch gar nicht festgesetzt oder angemeldet worden ist.
- 8 Entgegen der Ansicht des FG war die Steuerforderung des FA auch fällig.
- 9 Nach § 220 Abs. 1 AO 1977 richtet sich die Fälligkeit von Ansprüchen aus einem Steuerschuldverhältnis wie dem zwischen dem FA und der Schuldnerin bestehenden in erster Linie nach den Vorschriften der Steuergesetze. Greifen spezielle steuergesetzliche Fälligkeitsbestimmungen i.S. des § 220 Abs. 1 AO 1977 nicht ein, wird ein Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis nach § 220 Abs. 2 Satz 1 AO 1977 --von dem hier nicht gegebenen Fall eines abweichenden Leistungsgebots abgesehen-- grundsätzlich mit seiner Entstehung fällig. Die Gegenforderung des FA ist im Februar 1999 entstanden gewesen; denn der Anspruch des FA auf Umsatzsteuervorauszahlungen entsteht mit dem Ende des letzten Tages des maßgeblichen Voranmeldungszeitraums --hier: 28. Februar 1999-- (vgl. BFH-Urteil vom 20. Januar 1997 V R 28/95, BFHE 183, 353, BStBl II 1997, 716).
- 10 Vorgenannten Grundsatz schränkt § 220 Abs. 2 Satz 2 AO 1977 zwar ein. Denn nach dieser Vorschrift tritt die Fälligkeit erst mit der Bekanntgabe der Steuerfestsetzung ein, wenn sich in den Fällen des § 220 Abs. 2 Satz 1 AO 1977 --also bei Steuern, für die keine spezialgesetzliche Fälligkeitsbestimmung getroffen ist-- der betreffende Anspruch aus der Festsetzung der Steuer ergibt. Diese Einschränkung greift allerdings dann nicht Platz, wenn der Anspruch des FA keiner Festsetzung durch Steuerbescheid nach § 218 Abs. 1 AO 1977 zugänglich ist, weil das FA wegen Eröffnung eines Insolvenzverfahrens durch § 87 der Insolvenzordnung (InsO) gehindert ist, seine Steuerforderungen durch Steuerbescheid festzusetzen (vgl. BFH-Urteil vom 18. Dezember 2002 I R 33/01, BFHE 201, 392, BStBl II 2003, 630). Das hat der erkennende Senat bereits in

seinem Urteil vom 4. Mai 2004 VII R 45/03 (BFHE 205, 409, BStBl II 2004, 815) entschieden. Da das FA nach Verfahrenseröffnung einstweilen nicht einmal einen Feststellungsbescheid nach § 251 Abs. 3 AO 1977 erlassen kann, weil es bis zum Bestreiten seiner Forderung durch einen dazu Berechtigten an der Erforderlichkeit eines solchen Bescheides fehlt (vgl. BFH-Entscheidungen vom 17. Mai 1984 V R 80/77, BFHE 141, 7, BStBl II 1984, 545, und vom 18. November 1999 V B 73/99, BFH/NV 2000, 548), greift § 220 Abs. 2 Satz 2 AO 1977 nicht ein. Die Fälligkeit der Forderung des FA richtet sich dann folglich nach § 220 Abs. 2 Satz 1 AO 1977.

- 11 Da das Urteil des FG dieser Rechtslage nicht entspricht, ist es aufzuheben (§ 126 Abs. 3 FGO). Die Sache ist spruchreif. Der Aufrechnung des FA stehen Aufrechnungsverbote (§§ 95, 96 InsO) nicht entgegen, insbesondere nicht § 95 Abs. 1 Satz 3 InsO, weil die Forderung des Klägers fällig geworden wäre, bevor die Aufrechnung erfolgen konnte, bevor also die Gegenforderung des FA fällig geworden ist. Denn die Forderung des Klägers auf Vergütung der in der Verkaufsrechnung zunächst ohne diesbezügliche umsatzsteuerrechtliche Verpflichtung ausgewiesenen Umsatzsteuer kann selbstredend nicht fällig geworden sein, bevor die Gegenforderung des FA auf Abführung der ausgewiesenen Steuer fällig geworden ist und damit aufgerechnet werden konnte. Einer näheren Erörterung, ob die Fälligkeit der Vergütungsforderung eine Berichtigung der Rechnung oder einen bloßen ggf. anderweitigen Nachweis voraussetzt, dass die Steuer nicht als Vorsteuer geltend gemacht worden ist oder der Vorsteuerausweis rückgängig gemacht wurde, bedarf es dafür nicht.
- 12 Die Aufrechnung des FA war auch nicht nach § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO ausgeschlossen. Danach ist die Aufrechnung ausgeschlossen, wenn ein Insolvenzgläubiger erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens etwas zur Insolvenzmasse schuldig geworden ist. Die Forderung, gegen die das FA aufgerechnet hat, war allerdings bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens noch nicht gemäß § 155 Abs. 1 AO 1977 festgesetzt oder, was dem gleichstünde, angemeldet (vgl. § 167 Abs. 1 Satz 1 AO 1977) und mithin steuerverfahrensrechtlich noch nicht durchsetzbar, weil Grundlage der Verwirklichung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis die Steuerbescheide sind (§ 218 Abs. 1 Satz 1 AO 1977). Sie war jedoch bereits vor Verfahrenseröffnung begründet, was die Anwendung des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO ausschließt (vgl. Urteil des erkennenden Senats vom 29. Januar 1991 VII R 45/90, BFH/NV 1991, 791). Der erkennende Senat hat in vorgenanntem Urteil die Aufrechnung gegen einen Erstattungsanspruch wegen überzahlter Steuern als mit der Zahlung zumindest aufschiebend bedingt entstanden angesehen und dies unbeschadet der §§ 54 Abs. 1, 55 Nr. 1 der Konkursordnung für eine Aufrechnungsbefugnis des FA ausreichen lassen; dieses werde nicht erst nach Konkurseröffnung etwas zur Masse schuldig, auch wenn der betreffende Vergütungsanspruch endgültig (bedingungsfrei) erst mit Ablauf des jeweiligen Veranlagungszeitraums oder erst mit der Steuerfestsetzung zur Entstehung gelangen möge. Der Senat hat ferner in dem Urteil vom 20. Juli 2004 VII R 28/03 (BFHE 206, 321, BFH/NV 2004, 1566) erkannt, in dem Falle, dass umsatzsteuerpflichtige Forderungen des Schuldners nach Verfahrenseröffnung (dort: gemäß der Gesamtvollstreckungsordnung) uneinbringlich geworden sind und der Steuerbetrag zu diesem Zeitpunkt entsprechend berichtigt worden ist (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 3 UStG), der Rechtsgrund des daraus resultierenden Umsatzsteuervergütungsanspruchs bereits in der Zeit vor Eröffnung des Verfahrens gelegt worden sei und der Schuldner deshalb vor Verfahrenseröffnung einen aufschiebend bedingten Vergütungsanspruch erlangt habe.

- 13 Für den Anwendungsbereich der InsO und den Fall eines Vergütungsanspruchs aufgrund unrichtigen Umsatzsteuerausweises in einer Rechnung gilt nichts anderes. Ob der Rechnungssteller in diesem Falle einen Vergütungsanspruch gegen sein FA geltend machen will, hängt zwar von seinem Willensentschluss ab, den er möglicherweise erst nach Verfahrenseröffnung trifft. Das ändert indes nichts daran, dass sein Vergütungsanspruch von Anfang an gegeben ist und dieser nicht erst, wenn er ihn geltend macht oder gar wenn er dessen Voraussetzungen (kein Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers, vgl. BFH-Urteil vom 22. März 2001 V R 11/98, BFHE 194, 528, BStBl II 2004, 313) erfolgreich nachgewiesen hat, entsteht und somit das FA erst in diesem Zeitpunkt etwas i.S. des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO zur Masse schuldig würde.