

**BUNDESFINANZHOF Urteil vom 8.11.2016, VII R 34/15
ECLI:DE:BFH:2016:U.081116.VIIR34.15.0**

Insolvenzrechtliches Aufrechnungsverbot bei unberechtigtem Steuerausweis i.S. des § 14c Abs. 2 UStG

Leitsätze

Für die Anwendung des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO im Fall einer Steuerberichtigung nach § 14c Abs. 2 UStG ist entscheidend, wann die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt worden ist; die Steuerberichtigung wirkt insolvenzrechtlich nicht auf den Zeitpunkt der Rechnungsausstellung zurück.

Tenor

Die Revision des Finanzamts gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 25. November 2015 6 K 167/15 wird mit der Maßgabe als unbegründet zurückgewiesen, dass der Abrechnungsbescheid vom 25. Juli 2014 dahin geändert wird, dass die darin ausgewiesene festgesetzte Umsatzsteuer nicht --auch nicht teilweise-- durch Aufrechnung mit Insolvenzforderungen erloschen ist.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat das Finanzamt zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Mit Beschluss vom 21. Februar 2003 wurde über das Vermögen der Schuldnerin das Insolvenzverfahren eröffnet. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) wurde zum Insolvenzverwalter bestellt.
- 2 Im Jahr 2002 hatte die Schuldnerin Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis erteilt und die Umsatzsteuer an den Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) abgeführt. Im Jahr 2003 versagte das zuständige Finanzamt X einem der Empfänger dieser Rechnungen die Erstattung der Vorsteuer; es vertrat die Auffassung, dass die Schuldnerin keine Lieferungen erbracht und daher unberechtigt die Umsatzsteuer in ihren Rechnungen ausgewiesen habe. Die dagegen gerichtete Klage des Rechnungsempfängers wurde mit Urteil des Finanzgerichts Hamburg (FG) vom 29. April 2008 5 K 74/06 als unbegründet abgewiesen. Die dagegen eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde wurde zurückgenommen (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28. August 2008 V B 50/08).
- 3 Zu Beginn des Jahres 2009 berichtigte der Kläger die von der Schuldnerin erstellten Rechnungen und beantragte beim FA die Berichtigung des geschuldeten Steuerbetrags nach § 14c Abs. 2 Satz 5 i.V.m. § 17 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG). Der Kläger ging zunächst davon aus, die Korrektur sei für das Jahr 2002 vorzunehmen. Das FA lehnte eine Änderung der Umsatzsteuer 2002 mit der Begründung ab, dass die Berichtigung erst für den Besteuerungszeitraum 2008 erfolgen könne. Der Kläger legte dagegen Einspruch ein und erhob Klage, nahm diese aber im Anschluss an einen Erörterungstermin am 12. Dezember 2011 wieder zurück.
- 4 Im Dezember 2012 legte der Kläger dem FA die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2008 vor und machte darin eine Minderung der Umsatzsteuer wegen der nicht durchgeführten Lieferungen aus dem Jahr 2002 geltend. Das FA erließ am 20. Juni 2014 einen entsprechenden Umsatzsteuerbescheid für 2008. Dieser wies aufgrund der Umsatzsteuerminderung ein Restguthaben aus.
- 5 Das FA hat gegen die Schuldnerin Ansprüche aus Bescheiden über Umsatzsteuervorauszahlungen für Oktober bis Dezember 2002. Mit diesen Ansprüchen rechnete das FA gegen das Guthaben der Schuldnerin aus der Umsatzsteuer 2008 auf. Der Kläger widersprach der Aufrechnung. Daraufhin erließ das FA am 25. Juli 2014 den hier streitigen Abrechnungsbescheid, mit dem es die Aufrechnungen bestätigte. Den Einspruch des Klägers wies das FA mit Entscheidung vom 20. Mai 2015 als unbegründet zurück.
- 6 Mit Urteil vom 25. November 2015 hob das FG den Abrechnungsbescheid vom 25. Juli 2014 auf. Es führte im Wesentlichen aus, der Umsatzsteuererstattungsanspruch des Klägers sei erst im Jahr 2008 und somit nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstanden. Die Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens sei eine materiell-rechtliche und nicht bloß verfahrensrechtliche Voraussetzung für eine Berichtigung nach § 14c Abs. 2 i.V.m. § 17 Abs. 1 UStG. Im Streitfall sei diese Voraussetzung erst mit Eintritt der Rechtskraft des Urteils des FG Hamburg vom 29. April 2008 5 K 74/06 erfüllt gewesen. Das Urteil ist abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 421.
- 7 Mit seiner Revision trägt das FA vor, die Aufrechnung sei zulässig gewesen; das Urteil des FG verletze § 96 Abs. 1 Satz 1 der Insolvenzordnung (InsO) i.V.m. § 14c Abs. 2 UStG. Das FG habe übersehen, dass eine Gefährdung des Steueraufkommens im vorliegenden Streitfall von Anfang an ausgeschlossen gewesen sei. Das Finanzamt des Rechnungsempfängers habe nämlich den Sachverhalt des unberechtigten Steuerausweises gekannt, noch bevor es zu einer Auszahlung der angemeldeten Vorsteuern gekommen sei; es habe daher eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung angeordnet, seine Zustimmung zu den Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Mai bis Juli 2002 mit Bescheid vom 19. November 2003 verweigert und den Vorsteuerabzug aus der strittigen Rechnung zu keinem Zeitpunkt gewährt. Nach Abschn. 14c.2 Abs. 5 Satz 6 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) sei, wenn beim Rechnungsempfänger kein Vorsteuerabzug erfolge, der wegen des unberechtigten Steuerausweises geschuldete Betrag beim Aussteller der Rechnung für den Zeitraum zu berichtigen, in dem die Steuer nach § 13 Abs. 1 Nr. 4 UStG entstanden sei; dies sei der Zeitpunkt der Rechnungserstellung. Mithin sei im Streitfall der Berichtigungsanspruch bereits im jeweiligen Besteuerungszeitraum der Geltendmachung der Vorsteuerbeträge entstanden, also von Mai bis Juli 2002, spätestens aber mit der Anordnung der Umsatzsteuer-Sonderprüfung. Auf den Berichtigungsantrag des Rechnungsausstellers komme es nach der BFH-Rechtsprechung nicht an. Außerdem sei zu berücksichtigen, dass der Kläger als Rechnungsaussteller die nach § 14c Abs. 2 UStG unberechtigt ausgewiesene Steuer pünktlich zur Fälligkeit gezahlt habe; schon aus diesem Grund sei zu keinem Zeitpunkt das Steueraufkommen gefährdet gewesen, selbst dann nicht, wenn dem Rechnungsempfänger der Vorsteuerabzug gewährt worden wäre. Der Erstattungsanspruch des Klägers sei folglich bereits im Jahr 2002 und damit noch vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstanden. § 96 Abs. 1 Satz 1 InsO stehe der Aufrechnung nicht entgegen.
- 8 Der Kläger schließt sich der Auffassung des FG mit ergänzenden Ausführungen an.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision des FA ist unbegründet und war unter Abänderung des Tenors des erstinstanzlichen Urteils zurückzuweisen.
- 10 Die vom FA erklärte Aufrechnung ist nach § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO unzulässig.
- 11 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.
- 12 a) Ob ein Insolvenzgläubiger bereits bis zu der Eröffnung des Insolvenzverfahrens etwas zur Insolvenzmasse schuldig geworden ist oder erst danach, bestimmt sich nach der geänderten Rechtsprechung des erkennenden Senats zu § 17 Abs. 2 UStG 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 (Senatsurteil 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, beide m.w.N.). Entscheidend ist insoweit, ob sämtliche materiell-rechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen für die Entstehung eines Erstattungsanspruchs im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bereits erfüllt gewesen sind (Senatsbeschluss vom 21. März 2014 VII B 214/12, BFH/NV 2014, 1088).
- 13 b) Beruht der Erstattungsanspruch auf der Berichtigung eines unberechtigten Steuerausweises gemäß § 14c Abs. 2 UStG, kommt es darauf an, ob bei der Eröffnung des Insolvenzverfahrens die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt gewesen ist.
- 14 § 14c Abs. 2 UStG gewährt --ebenso wie § 17 Abs. 2 UStG (vgl. Senatsurteil in BFHE 238, 307, BStBl II 2013, 36)-- einen eigenständigen Berichtigungsanspruch. Die (zu berichtigende) Umsatzsteuer entsteht mit der Vornahme des unberechtigten Steuerausweises und besteht materiell-rechtlich nach § 14c Abs. 2 UStG bis zu einer Berichtigung des Steuerbetrags fort (BFH-Urteile vom 26. Januar 2012 V R 18/08, BFHE 236, 250, BStBl II 2015, 962; vom 16. September 2015 XI R 47/13, BFH/NV 2016, 428; BFH-Beschluss vom 19. Mai 2015 V B 133/14, BFH/NV 2015, 1116). Ob es zu einer solchen Berichtigung tatsächlich kommt, ist auch hier --wiederum ebenso wie bei § 17 Abs. 2 UStG (vgl. auch Senatsurteil in BFHE 238, 307, BStBl II 2013, 36, und in BFH/NV 2016, 87)-- zum Zeitpunkt der Entstehung der Umsatzsteuer ungewiss. Kommt es tatsächlich zu einer Rechnungsberichtigung, so wirkt diese erst für den Besteuerungszeitraum der Berichtigung ohne Rückwirkung auf den Besteuerungszeitraum der Rechnungserteilung

- (so BFH-Urteil in BFHE 236, 250, BStBl II 2015, 962, unter Berufung auf den Normzweck des § 14c UStG und unter Hinweis auf die zu § 14 Abs. 2 UStG in der bis 2003 geltenden Fassung ergangene Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 19. März 2009 V R 48/07, BFHE 225, 215, BStBl II 2010, 92, m.w.N.). Die Berichtigung führt also nicht dazu, dass die nach § 14c UStG geschuldete Steuer rückwirkend auf den Zeitpunkt der Rechnungserteilung entfällt (BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 428, und BFH-Beschluss in BFH/NV 2015, 1116, beide m.w.N.).
- 15 Dies ist letztlich auch für die Frage entscheidend, zu welchem Zeitpunkt der Erstattungsanspruch des Rechnungsausstellers in Bezug auf § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO entstanden ist. Soweit der erkennende Senat mit Urteil vom 4. Februar 2005 VII R 20/04 (BFHE 209, 13, BStBl II 2010, 55) zu § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG 1999 in der bis zum Inkrafttreten des Steueränderungsgesetzes 2003 vom 15. Dezember 2003 (BGBl I, 2645) geltenden Fassung entschieden hat, dass ein entsprechender Anspruch insolvenzrechtlich bereits im Zeitpunkt der Rechnungsausgabe entsteht, hält er daran im Hinblick auf die mit Senatsurteil in BFHE 238, 307, BStBl II 2013, 36 geänderte Rechtsprechung nicht mehr fest.
- 16 c) Besteuerungszeitraum der Berichtigung des geschuldeten Steuerbetrags ist nach § 14c Abs. 2 Satz 3 UStG der Zeitraum, in dem die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt worden ist.
- 17 Nach § 14c Abs. 2 Satz 4 UStG ist die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt, wenn ein Vorsteuerabzug beim Empfänger der Rechnung nicht durchgeführt oder die geltend gemachte Vorsteuer der Finanzbehörde zurückgezahlt worden ist. Dies ist in dem Sinne zu verstehen, dass endgültig feststehen muss, dass jedwede Gefährdung des Steueraufkommens ausgeschlossen ist (vgl. bereits Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union –EuGH– Schmeink & Cofreth und Strobel vom 19. September 2000 C-454/98, EU:C:2000:469, Slg. 2000, I-6973, Rz 67; ebenso BFH-Urteil vom 22. Februar 2001 V R 5/99, BFHE 194, 506, BStBl II 2004, 143, Rz 15; s.a. EuGH-Urteil Rusedespred vom 11. April 2013 C-138/12, EU:C:2013:233, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung –HFR– 2013, 546: "endgültig versagt"; BFH-Urteil in BFHE 194, 506, BStBl II 2004, 143: "rechtzeitig und vollständig beseitigt"; BFH-Urteil vom 10. Dezember 2009 XI R 7/08, BFH/NV 2010, 1497: "wenn eine Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und endgültig ausgeschlossen ist"; vgl. ferner Meurer in Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, § 168 Rz 543; Weymüller, Umsatzsteuergesetz, § 14c Rz 269).
- 18 Daran hat sich durch die EuGH-Urteile Senatex vom 15. September 2016 C-518/14 (EU:C:2016:691, HFR 2016, 1029) und Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos C-516/14 (EU:C:2016:690, Deutsches Steuerrecht 2016, 2216) nichts geändert. Denn diese Urteile betreffen die Frage, ob eine Rechnungsberichtigung für Zwecke des Vorsteuerabzugs auf den Zeitpunkt der erstmaligen Rechnungserteilung zurückwirkt, und sind für die sich aus § 14c UStG ergebende Steuerschuld ohne Bedeutung (so ausdrücklich bereits BFH-Urteil in BFHE 236, 250, BStBl II 2015, 962, Rz 34, in Bezug das EuGH-Urteil Pannon Gép vom 15. Juli 2010 C-368/09, EU:C:2010:441, HFR 2010, 994; ebenso BFH-Beschluss in BFH/NV 2015, 1116).
- 19 2. Im vorliegenden Streitfall ist die Gefährdung des Steueraufkommens erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens beseitigt worden.
- 20 Der erkennende Senat lässt offen, ob sich dies bereits aus dem Umstand ergibt, dass das FA die nach § 14c Abs. 2 Satz 5 UStG erforderliche Zustimmung zu der Steuerberichtigung für den Besteuerungszeitraum 2008 erteilt hat. Nach den Verwaltungsregelungen zur Anwendung des § 14c UStG entscheidet das FA im Anschluss an die von ihm vorzunehmende Prüfung nicht nur darüber, ob die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt ist, sondern auch darüber, für welchen Besteuerungszeitraum und in welcher Höhe die Berichtigung des geschuldeten Steuerbetrags vorgenommen werden kann (Abschn. 14c.2 Abs. 5 Satz 4 UStAE). Diese Entscheidung ist ein Verwaltungsakt (so auch Leipold in Sölich/Ringleb, Umsatzsteuer, § 14c Rz 385; Stadie in Rau/ Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 14c Rz 299; Korn in Bunjes, Umsatzsteuergesetz, 15. Aufl., § 14c Rz 51; Fleckenstein-Weiland in Reiß/Kraeusel/Langer, Umsatzsteuergesetz, § 14c Rz 148; Weymüller, a.a.O., § 14c Rz 304; Meurer in Birkenfeld/ Wäger, a.a.O., § 168 Rz 582). Wenn aber das FA in einem besonderen Verfahren mittels Verwaltungsakt darüber entscheidet, für welchen Besteuerungszeitraum eine Steuerberichtigung vorzunehmen ist, dann spricht einiges dafür, dass dieser Entscheidung, wenn sie --wie im Streitfall-- bestandskräftig geworden ist, Bindungswirkung für das weitere Verfahren zukommt, sei es als Grundlagenbescheid (so Weymüller, a.a.O., § 14c Rz 304) oder als Freistellungsbescheid (so Stadie in Rau/ Dürrwächter, a.a.O., § 14c Rz 299). Andernfalls wäre es nicht nachvollziehbar, warum der Gesetzgeber mit § 14c Abs. 2 Satz 5 UStG ein eigenständiges, antragsabhängiges Zustimmungsverfahren geschaffen hat (vgl. auch BFH-Urteil vom 23. September 1999 IV R 4/98, BFHE 190, 328, BStBl II 2000, 5, m.w.N.).
- 21 Doch braucht diese Frage hier nicht entschieden zu werden; denn auch das FG ist im vorliegenden Streitfall --ebenso wie das FA in seiner ursprünglichen Entscheidung-- zu dem Ergebnis gekommen, dass die Gefährdung des Steueraufkommens erst im Jahr 2008 beseitigt wurde. Das ist zutreffend.
- 22 Offenbleiben kann schließlich auch, ob die Rechnungsberichtigung zu den materiell-rechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen gehört, die erfüllt sein müssen, damit ein Erstattungsanspruch nach § 14c Abs. 2 UStG entsteht (vgl. etwa EuGH-Urteile Stadeco vom 18. Juni 2009 C-566/07, EU:C:2009:380, BFH/NV 2009, 1371, und Rusedespred, EU:C:2013:233, HFR 2013, 546). Zwar hat der Kläger im vorliegenden Streitfall die maßgeblichen Rechnungen nach den Feststellungen des FG erst zu Beginn des Jahres 2009 berichtigt. Doch bliebe es auch insoweit bei dem Ergebnis, dass die Gefährdung des Steueraufkommens erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens beseitigt worden ist.
- 23 3. Allerdings hat das erstinstanzliche Gericht in einem Klageverfahren gegen einen Abrechnungsbescheid selbst die zutreffende Abrechnung zu ermitteln und den angefochtenen Bescheid teilweise aufzuheben oder zu ändern; das Gericht darf sich nicht darauf beschränken, die Abrechnung des FA als unzutreffend zu verwerfen (s. Klein/Rüsken, AO, 13. Aufl., § 218 Rz 40, m.w.N.). Hat es dies gleichwohl getan, ist eine Zurückweisung der Revision unter Abänderung des Tenors des FG-Urteils zulässig und geboten (vgl. BFH-Urteile vom 13. Dezember 1985 III R 204/81, BFHE 145, 545, BStBl II 1986, 245, Rz 20; vom 24. Februar 1988 I R 95/84, BFHE 153, 101, BStBl II 1988, 663, Rz 8; vom 20. Januar 1998 VII R 8/97, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern 1998, 236, Rz 39; vom 27. September 1988 VIII R 98/87, BFHE 155, 91, BStBl II 1989, 229).
- 24 Dementsprechend war auch im vorliegenden Streitfall der Tenor zu ändern.
- 25 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung.