

BFH EWiR § 96 InsO 4/08, 661 (v. Spiessen)

Leitsätze des Gerichts:

**1. Im massearmen Insolvenzverfahren können Neuforderungen, die erst nach Feststellung der Masseunzulänglichkeit begründet worden sind, nicht zur Aufrechnung gestellt werden.**

**2. Auch eine Aufrechnung gegen einen Vorsteuervergütungsanspruch, der sich aus anteiliger Verwaltervergütung für den Zeitraum bis zur Feststellung der Masseunzulänglichkeit ergibt, ist nicht zulässig, wenn eine entsprechende Teilvergütung vom Insolvenzgericht nicht festgesetzt worden ist (Fortführung des Urteils vom 1. 8. 2000 – VII R 31/99, BFHE 193, 1 = BStBl II 2002, 323 = ZIP 2001, 428).**

BFH, Urt. v. 4. 3. 2008 – VII R 10/06 (FG Köln) +, ZIP 2008, 886 = DB 2008, 1193 = DZWIR 2008, 280

**Kurzkomentar:**

*Friedhelm von Spiessen, Rechtsanwalt – von Spiessen & Hahn, Freiburg*

1. Der Insolvenzverwalter hatte im Dezember 2002 Masseunzulänglichkeit angezeigt. Für 2003 ergab sich eine Zahllast an Umsatz- und Lohnsteuer. Nachdem der Verwalter in 2004 die Verwaltervergütung auch für vor Masseunzulänglichkeit liegende Zeiträume abgerechnet hatte, ergab sich für 2004 ein Umsatzsteuerguthaben. Dieses verrechnete das beklagte Finanzamt mit Abrechnungsbescheid, was der Verwalter beanstandete: Dem Finanzamt stehe hinsichtlich der Umsatzsteuerforderung des Jahres 2003 nur die auf die Neumasseverbindlichkeiten entfallende Quote zu, während das Guthaben für das Jahr 2004 auszuzahlen sei.

2. Die gegen den Abrechnungsbescheid vom Verwalter erhobene Klage hatte vor Finanzgericht und BFH Erfolg.

Auch wenn der strittige Vorsteuervergütungsanspruch auf Leistungen beruht, die teilweise vor Anzeige der Masseunzulänglichkeit erbracht worden sind, werde er in vollem Umfang von dem Aufrechnungsverbot erfasst. Dies gelte zumindest, sofern der Verwalter bis zur Feststellung der Masseunzulänglichkeit entstandene Vergütungsansprüche nicht abgerechnet hat und damit das Bestehen eines derartigen Vorsteuerguthabens zu Gunsten der Masse als Altforderung nicht festgestellt wurde.

Hier nahm der für die Aufrechnung von Steuerforderungen zuständige VII. Senat erstmals zur Behandlung von Ansprüchen im massearmen Insolvenzverfahren Stellung: § 294 Abs. 3 InsO verweise gerade nicht auf § 96 InsO und könne somit nur für die Wohlverhaltensphase im Restschuldbefreiungsverfahren gelten. Das Aufrechnungsverbot für Gläubiger vor und nach Anzeige der Masseunzulänglichkeit entstandener Ansprüche gegen Forderungen der Masse ergebe sich aus dem Vollstreckungsverbot. Eine der Vollstreckung ähnliche Aufrechnung unterlaufe den Vorrang der Verwaltervergütung im massearmen Verfahren (so zur KO die Beschlüsse des BVerfG:

BVerfGE 88, 145 = ZIP 1993, 838, dazu EWiR 1993, 701 (Pape), und BVerfG ZIP 1993, 1246 = NJW 1993, 3129, dazu EWiR 1993, 1005 (Henckel). Der Senat begründet die Entscheidung somit mit den Interessen der Gläubiger an einer ordnungsgemäßen Abwicklung der Verfahren und der Sicherstellung der Verwaltervergütung auch bei Massearmut. Insoweit folgt er, wie schon im Urteil vom 1. 8. 2000 (BStBl II 2002, 323 = ZIP 2001, 428, dazu EWiR 2001, 777 (Onusseit)), der Rechtsprechung des BGH (BGHZ 130, 38 = ZIP 1995, 1204, dazu EWiR 1995, 795 (Gerhardt)).

3. Damit ist geklärt, dass auch nach Inkrafttreten der InsO die Finanzverwaltung die der Masse zustehenden Ansprüche nicht mit den vor Anzeige der Masseunzulänglichkeit zu Gunsten des Fiskus entstandenen Ansprüchen aufrechnen kann. Vielmehr kann sie nur die auf die Massegläubiger entfallende Quote beanspruchen.

Weiter stellt der BFH fest, dass der Vorsteuererstattungsanspruch nur dann vor dem rangentscheidenden Ereignis der Masseunzulänglichkeitsanzeige entsteht, wenn die vor der Masseunzulänglichkeitsanzeige erbrachte Leistung zumindest teilweise durch Abrechnung festgestellt wurde. Eine Aufteilung der Vorsteuererstattungsansprüche auf Zeiträume vor und nach dem entscheidenden Ereignis der Masseunzulänglichkeitsanzeige ist damit nicht erforderlich.

4. Während ältere Entscheidungen (so z. B. BFH, Urt. v. 6. 10. 2005 – VII B 309/04, BFH/NV 2006, 369 und BFH BStBl II 2002, 323 = ZIP 2001, 428, dazu EWiR 2001, 777 (Onusseit)) darauf abstellten, in welchem Zeitraum der Rechtsgrund für den Anspruch gelegt wurde, sich also der dem Anspruch zugrunde liegende Lebenssachverhalt ereignet hatte, sieht der VII. Senat nunmehr die Abrechnung und „Feststellung“ des Anspruchs, aus dem sich eine Steuervergütung ergibt, als entscheidend an.

Hier scheint sich eine mehr formale Betrachtung des Entstehens von umsatzsteuerlichen Schuldverhältnissen auch in der Insolvenz abzuzeichnen. Das Anknüpfen an den Zeitpunkt der Abrechnung und damit das Entstehen der Forderung im umsatzsteuerlichen Leistungsverhältnis für die Einordnung auch der damit verknüpften Ansprüche auf Zahlung oder Erstattung eines sich ergebenden Umsatzsteuersaldos schafft eindeutige Kriterien für die zeitliche Zuordnung des Steuerzahlungs- oder Steuervergütungsanspruchs. Auch sieht der BFH die Notwendigkeit der Verfahrenskostensicherung im Interesse einer ordnungsgemäßen Verfahrensdurchführung, die nicht zuletzt auch der Klärung und – bei ausreichender Masse – zumindest teilweisen Befriedigung von Gläubigeransprüchen dient.

Ob die Entscheidung Auswirkungen auch für den Anspruch auf Erstattung eines Vorsteuerüberschusses aufgrund der durch einen vorläufigen Verwalter in Rechnung gestellten Leistung hat, bleibt abzuwarten. Gegen die nach bisheriger Rechtsprechung zulässige Aufrechnung spricht, dass der vorläufige Verwalter die Umsatzsteuer für die erbrachte Leistung abführt und der Fiskus den grundsätzlich möglichen Vorsteuerabzug bei der Gemeinschaftschuldnerin nach bisheriger Rechtsprechung dazu nutzen darf, sich zu Lasten der übrigen Gläubiger Befriedigung zu verschaffen.