Finanzgericht Düsseldorf, 12 K 4478/11 AO

Datum:	15.05.2014
Gericht:	Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper:	12. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	12 K 4478/11 AO
ECLI:	ECLI:DE:FGD:2014:0515.12K4478.11AO.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Gründe: 1

I. 2

Kläger ist der Insolvenzverwalter über das Vermögen des A (Schuldner), der Inhaber mehrerer Spielhallen war. 3

Die Umsatzsteuern für die Jahre 1999 bis 2002 wurden mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Bescheiden festgesetzt. Die Umsatzsteuervorauszahlungen, die Abschlusszahlungen und die steuerlichen Nebenleistungen für diese Jahre wurden beginnend ab Vorauszahlung 2/2001 erst nach Mahnung nach Maßgabe der in der Gerichtsakte (GA), dortselbst Bl. 98 – 100 abgehefteten Aufstellung geleistet. Erstmals am 6.5.2003 erstellte der Beklagte eine Vollstreckungsankündigung. Darin war die Vollstreckung wegen rückständiger Lohnsteuer aus der Anmeldung für das 1. Quartal 2003 und wegen rückständiger Umsatzsteuervorauszahlungen für November und Dezember 2002 sowie der dazu gehörenden Nebenleistungen angedroht. Am 22.5.2003 leistete der Schuldner eine zur vollständigen Tilgung nicht ausreichende Zahlung in Höhe von 5.000 Euro, die auf die Umsatzsteuervorauszahlung für November 2002 angerechnet wurde. Weitere Zahlungen auf die Umsatzsteuern/Nebenleistungen leistete der Schuldner nicht. Wegen der Restforderung unternahm der Beklagte weitere Vollstreckungsversuche; am 20.6.2003 und am 26.6.2003 erfolgten Drittschuldnerzahlungen, von denen ein Teil auf die Umsatzsteuervorauszahlungen 11/2002 verbucht wurde. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die in den Gerichtsakten 4

abgeheftete Aufstellung über die Tilgung der Umsatzsteuern/der dazu gehörenden Nebenleistungen der Jahre 1999 bis 2002 Bezug genommen, aus der sich ergibt, dass bei Stellung des Insolvenzantrages die Umsatzsteuern der Jahre 1999 bis 2002 vollständig getilgt waren.

Bis zum Ablauf des Jahres 2003 lagen dem Beklagten weder die Bilanzen noch die Steuererklärungen der Jahre 2001 und 2002 vor. Aus den Bilanzen ergibt sich für das Jahr 2001 ein Gewinn von 342.645 DM und für das Jahr 2002 von 180.316 Euro. 5

Am 20.10.2004 stellte die B wegen für die Zeit vom 1.5.2004 bis 31.8.2004 rückständiger Krankenkassenbeiträge in Höhe von 6.940 Euro einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners (Bl. 110 ff GA). Mit Beschluss des Amtsgerichts C () vom 17.3.2005 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Schuldners eröffnet und der Kläger zum Insolvenzverwalter bestellt (Bl. 37 GA), der den Insolvenzbericht vom 15.4.2005 verfasste (Bl. 117 GA), in dem es unter anderem heißt, dass der Schuldner “ im August 2004 die Zahlungen eingestellt “ und “bereits im Januar 2004 nicht in der Lage war, seine fälligen Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt X vollständig zu bedienen. Bereits damals brachte das Finanzamt X Zwangsvollstreckungsmaßnahmen aus, auf die der Insolvenzschuldner Abschlagszahlungen (im Januar 2004 von Euro 10.000) leistete. Kurz darauf begannen auch Sozialversicherungsträger, gegen den Schuldner aufgrund von Rückständen in Größenordnungen von 400 bis 500 Euro zu vollstrecken. Seine Mieten beglich der Insolvenzschuldner regelmäßig mit einer Verspätung von mindestens zwei Monaten. Die Stadt L kassierte die anfallende Vergnügungssteuer im gesamten Jahr 2004 regelmäßig in bar durch ihre Vollziehungsbeamten. Der Insolvenzschuldner war deshalb bereits im Januar 2004 zahlungsunfähig im Sinne von § 17 Abs. 2 Satz 1 InsO“. Wegen der weiteren Ausführungen des Klägers wird auf den Bericht Bezug genommen. 6

Der Beklagte meldete am 11.4.2005 unter der Steuernummer (1) rückständige (festgesetzte) Steuern in Höhe von 52.101, 85 Euro zur Insolvenztabelle an, darin waren unter anderem auch zu den Umsatzsteuern der Jahre 2001 und 2002 gehörende steuerlichen Nebenleistungen (Säumniszuschläge, Zinsen und Verspätungszuschläge) enthalten. Der Beklagte meldete am 13.4.2005 unter der Steuernummer (2) rückständige (festgesetzte) Steuern in Höhe von 183.506,56 Euro an. Die am 11.4.2005 angemeldeten rückständigen Steuern verminderten sich aufgrund von Änderungen der festgesetzten Steuern, der Herabsetzung von Einkommensteuervorauszahlungen und der Verrechnung eines Versteigerungserlöses von ursprünglich 52.101,85 Euro auf 25.175,62 Euro. Die am 13.4.2005 angemeldeten rückständigen Steuern verminderten sich aufgrund der Einkommensteuerberechnung für das Jahr 2004 und der Herabsetzung von Einkommensteuervorauszahlungen von ursprünglich 183.506,56 Euro auf 135.195,78 Euro. 7

Am 1.8.2005/ 9.11.2005 stellte der Kläger den Antrag, die bisher der Umsatzsteuer unterworfenen Umsätze aus den Spielautomaten als steuerfrei anzusehen und die Umsatzsteuerfestsetzungen der Jahre 1999 bis 2002 entsprechend den eingereichten Erklärungen zu ändern (Bl. 139 GA). Der Beklagte erließ am 30.1.2006 erklärungsgemäß geänderte Bescheide für die Jahre 1999 bis 2002, die zu einem Guthaben (Umsatzsteuer + dazu gehörende Nebenleistungen) von insgesamt 222.131,52 Euro führten. 8

Den Erstattungsbetrag verrechnete er mit den nach Korrektur in der Insolvenztabelle verbliebenen angemeldeten rückständigen Steuern in Höhe von 160.371,40 Euro (135.195,78 Euro + 25.175,62 Euro) und kehrte den Differenzbetrag in Höhe von 61.760,12 Euro an die Insolvenzmasse aus. Wegen der Einzelheiten wird auf den hierüber am 13.7.2006 auf Antrag des Klägers erteilten Abrechnungsbescheid Bezug genommen (Bl. 62 9

GA).

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gegen den Abrechnungsbescheid trägt der Kläger zur Begründung der Klage vor: 10

Die Aufrechnung sei rechtswidrig und der ganze Betrag an die Insolvenzmasse zu erstatten gewesen. Die Aufrechnung verstoße gegen § 96 Abs. 1 Nr. 1 Insolvenzordnung (InsO), weil der Erstattungsanspruch der Insolvenzmasse erst nach Insolvenzeröffnung entstanden sei. Am 30.9.2005 sei das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 12.5.2005 (V R 7/02) im Bundessteuerblatt (BStBl) II, 2005, 617 veröffentlicht worden. In dem Urteil, das erst infolge seiner Veröffentlichung im BStBl für die Verwaltung verbindlich geworden sei, habe der V. Senat des BFH entschieden, dass sich Aufsteller von Geldautomaten auf die sich aus der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) vom 17.2.2005 (C – 453/02) ergebende Steuerfreiheit ihrer Umsätze nach Art. 13 Teil B Buchst. F der Richtlinie 77/388/EWG in dem Sinne berufen könnten, dass die Vorschrift des § 4 Nr. 9 Buchst. b Umsatzsteuergesetz (UStG) keine Anwendung finde. Von diesem, am 30.9.2005 entstandenen Wahlrecht habe der Kläger nach Insolvenzeröffnung Gebrauch gemacht, was zum Entstehen der Erstattungsforderung geführt habe. Aus der neuen Rechtsprechung des VII. Senats des BFH (Urteil vom 25. 7.2012 VII R 29/11, BStBl II 2013,36) und der darin erfolgten Bezugnahme auf das Urteil des IX. Senats des Bundesgerichtshofes (BGH) vom 14. 12.2006 (IX ZR 194/05, Sammlung aller amtlich veröffentlichten Entscheidungen des BGH in Zivilsachen – BGHZ- 170, 206) ergebe sich, dass in allen Fällen, in denen der Erstattungsanspruch bei Insolvenzeröffnung noch unsicher sei, weil die Entstehung des Anspruches unter einer Bedingung stehe oder von der Ausübung eines Gestaltungsrechts abhänge, der Anspruch insolvenzrechtlich erst als nach Insolvenzeröffnung begründet anzusehen sei. Der VII. Senat des BFH habe damit seine Rechtsprechung an die Rechtsprechung des V. und XI. Senats des BFH - nach der auf den Zeitpunkt der vollständigen Verwirklichung des den Umsatzsteueranspruch begründenden Tatbestandes zur Unterscheidung zwischen Insolvenzforderung und Masseverbindlichkeit abzustellen sei, so dass eine infolge Insolvenz notwendige Vorsteuerberichtigung nach § 17 Abs. 2 UStG ebenso wie eine aufgrund von Handlungen des Insolvenzverwalters notwendige Vorsteuerkorrektur nach § 15 a UStG zu Masseschulden führten (Urteil vom 29.1.2009 V R 64/07, BStBl II 2009, 682, vom 8.3.2012 V R 24/11, BStBl II 2012, 466; vom 9.2.2011 XI R 35/09, BStBl II 2011, 1000) - und die Rechtsprechung des X. Senats des BFH (Urteil vom 31.8.2011 X R 19/10, BStBl II 2012, 190) angleichen wollen, nach der die aus der Ausübung des Wahlrechts zur unmittelbaren Anwendung der Richtlinie 77/388/EWG sich ergebenden Umsatzsteuer - Erstattungsansprüche erst mit Veröffentlichung der Entscheidung des BFH vom 12.5.2005 (V R 7/02) im BStBl entstanden seien. Der VII. Senat habe sich in der vorzitierten Entscheidung ausdrücklich von seiner früheren Entscheidung (Urteil vom 17.4.2007 VII R 27/06, BStBl II 2009, 589) distanziert, in der er trotz eines erst nach Insolvenzeröffnung erfolgten Rücktritts vom Grundstückskaufvertrag den Anspruch auf Erstattung der Grunderwerbsteuer als vor Insolvenzeröffnung begründet angesehen habe. Der Erstattungsanspruch der Insolvenzmasse sei erst mit Ausübung des Wahlrechts entstanden. 11

Die Aufrechnung verstoße gegen § 96 Nr. 3 InsO, wenn man davon ausgehe, der Erstattungsanspruch sei bereits vor Insolvenzeröffnung begründet gewesen. Der Beklagte habe das zu erstattende Geld in anfechtbarer Weise erlangt. 12

Es bestehe ein Anfechtungsrecht nach § 134 Abs. 1 InsO, denn der Insolvenzschuldner habe eine unentgeltliche Leistung erbracht, indem er auf die zu Unrecht festgesetzten Steuern 13

gezahlt habe. Es bestehe auch ein Anfechtungsrecht nach § 133 Abs. 1 InsO, weil die Steuern innerhalb der letzten zehn Jahre vor dem Antrag auf Insolvenzeröffnung gezahlt worden seien und der Beklagte eine inkongruente Deckung erlangt habe, denn die Steuerfestsetzungen seien von vornherein rechtswidrig gewesen und die Zahlungen hierauf nur unter dem Druck der vom Beklagten angedrohten Zwangsvollstreckung geleistet worden. Zahlungsunfähigkeit sei im Jahr 2002, spätestens 2004 eingetreten, was dem Beklagten bekannt gewesen sei, denn er habe das Geld durch Beitreibungsmaßnahmen und Drittschuldnerzahlungen erlangt.

Die Aufrechnung sei rechtswidrig, soweit gegen Umsatzsteuern der Jahre 2003 und 2004 aufgerechnet worden sei, denn auch diese Festsetzungen seien unter Verstoß gegen die Richtlinie 77/388/EWG erfolgt, wie deren spätere Aufhebung belege. 14

Der Kläger beantragt, 15

den Abrechnungsbescheid zur Umsatzsteuer 1999 bis 2002 vom 13.7.2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21.11.2011 aufzuheben und den Beklagten anzuweisen, das dem Kläger zustehende Guthaben aus Umsatzsteuer 1999 bis 2002 in Höhe von 160.371,40 Euro auszuzahlen, hilfsweise die Revision zuzulassen. 16

Der Beklagte beantragt, 17

die Klage abzuweisen, hilfsweise die Revision zuzulassen. 18

Zur Begründung trägt er vor: 19

Der VII. Senat des BFH habe in der vom Kläger genannten Entscheidung nicht “seine“ Rechtsprechung revidiert, sondern sich lediglich für den Fall der insolvenzbedingten Vorsteuerberichtigung nach § 17 Abs. 2 UStG der Auffassung des V. Senats angeschlossen, dass der sich aus der Berichtigung ergebende Erstattungsanspruch erst nach Insolvenzeröffnung entstehe. Die Entscheidung des X. Senats des BFH sei nicht maßgeblich, weil das ertragsteuerliche Entstehen eines Anspruches nach anderen Kriterien als das insolvenzrechtliche Entstehen eines Anspruches zu beurteilen sei. Das vom Kläger ausgeübte Wahlrecht sei spätestens seit der Entscheidung des EuGH am 17.2.2005 und damit noch vor Insolvenzeröffnung entstanden. 20

Der Anfechtungstatbestand von § 134 InsO sei nicht erfüllt, denn die Zahlungen seien auf die seinerzeit rechtmäßigen Umsatzsteuerbescheide und damit mit rechtlichem Grund erfolgt. Der Anfechtungstatbestand von § 133 Abs. 1 InsO sei nicht erfüllt. Eine inkongruente Deckung habe der Beklagte nicht erlangt, weil die Steuerfestsetzungen bis zu ihrer Änderung rechtmäßig gewesen seien. Der Beklagte habe den Insolvenzschuldner erstmals am 16.5.2001 wegen Umsatzsteuer für den Monat Februar 2001 gemahnt, die auf den Zeitraum davor entfallenen Umsatzsteuerfestsetzungen habe der Schuldner ohne Mahnung gezahlt. Aufgrund der Mahnung vom 16.5.2001 sei ebenfalls gezahlt worden. In der Folgezeit seien zwar weitere Mahnungen erfolgt, es sei aber stets gezahlt worden. Erstmals am 6.5.2003 sei zusätzlich die Vollstreckung angedroht worden. In seinem Bericht an das Insolvenzgericht vom 15.4.2005 habe der Kläger angegeben, der Schuldner sei seit Januar 2004 zahlungsunfähig gewesen, insofern sei weder eine Gläubigerbenachteiligungsabsicht des Schuldners bei Leistung der hier zu beurteilenden Zahlungen noch eine Kenntnis des Beklagten hiervon dargelegt. 21

22

Soweit erst nach Erlass des angefochtenen Abrechnungsbescheides die Umsatzsteuerfestsetzungen der Jahre 2003 und 2004 geändert und herabgesetzt worden seien, seien die zu Unrecht aufgerechneten Umsatzsteuern in Höhe von 14.473 Euro am 2.4.2007 erstattet worden.

Das Gericht hat die Vollstreckungsakten des Schuldners, die Umsatzsteuerakten des Schuldners der Jahre 1999 bis 2002 sowie die den Abrechnungsbescheid betreffende Akte des Beklagten beigezogen. 23

II. 24

Die Klage ist unbegründet. 25

Der Senat legt den Klageantrag dahingehend aus, dass der angefochtene Abrechnungsbescheid geändert und darin ein Guthaben in Höhe von 160.371 Euro ausgewiesen werden soll, der ausdrücklich und unmittelbar auf Zahlung gerichtete Antrag wäre unzulässig (dazu nachfolgend 4.). 26

Der angefochtene Abrechnungsbescheid und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung sind rechtmäßig und verletzten den Kläger nicht in seinen Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung – FGO -). 27

1. Die bereits gezahlte und aufgrund der geänderten Bescheide für die Jahre 1999 bis 2002 zu erstattende Umsatzsteuer durfte mit Insolvenzforderungen aufgerechnet werden. 28

a) Da die Voraussetzungen für eine Aufrechnung (§§ 387 ff Bürgerliches Gesetzbuch – BGB – i.V.m. § 226 Abs. 1 Abgabenordnung – AO-) insoweit bei Insolvenzeröffnung noch nicht erfüllt waren, als der Erstattungsanspruch des Schuldners noch der Ausübung des Wahlrechts durch den Kläger zur unmittelbaren Anwendung von Artikel 13 f Teil B Buchstabe der Richtlinie 77/388 EWG und der entsprechenden Änderung der Umsatzsteuerbescheide bedurfte, ist – wie auch zwischen den Beteiligten unstreitig ist- die Zulässigkeit der nach Insolvenzeröffnung erfolgten Aufrechnung nicht nach § 94 InsO, sondern nach §§ 95 und 96 InsO zu beurteilen. 29

b) § 95 Abs. 1 Satz 1 InsO gestattet auch demjenigen Insolvenzgläubiger eine Aufrechnung während des Insolvenzverfahrens, der erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens etwas schuldig geworden ist, wenn die Schuld bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens aufschiebend bedingt entstanden war. 30

Ob ein Erstattungsanspruch aufschiebend bedingt im Sinne von § 95 Abs. 1 Satz 1 InsO vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstanden und der Beklagte dementsprechend nicht erst im Sinne von § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO nach Verfahrenseröffnung etwas zur Masse schuldig geworden ist, hängt nach der Rechtsprechung des für Abrechnungsbescheide zuständigen VII. Senats des BFH davon ab, ob eine Forderung “ihrem Kern nach“ bereits vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstanden ist. Der zugrunde liegende zivilrechtliche Sachverhalt, der zu der Entstehung des steuerlichen Anspruches führt, muss bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens verwirklicht sein (z.B. Urteil vom 17. April 2007 VII R 27/06, BStBl II 2009, 589 mit weiteren Nachweisen), wovon in der Regel auszugehen ist, wenn eine Steuer, die vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstanden ist, zu erstatten oder zu vergüten oder in anderer Weise dem Steuerpflichtigen wieder gut zu bringen ist. 31

32

Diese Voraussetzung ist für den Streitfall erfüllt, denn zu erstatten war die vor Insolvenzeröffnung aufgrund der Umsätze des Schuldners für die Jahre 1999 bis 2002 entstandene und gezahlte Umsatzsteuer, weil die Umsatzsteuerfestsetzungen dieser Jahre nach Insolvenzeröffnung geändert worden waren. Es handelt sich daher um Erstattungsansprüche, die vor Insolvenz unter der aufschiebenden Bedingung späterer Änderung der den Zahlungen zugrunde liegenden Bescheide bereits bestanden haben.

Anders als der Kläger ist der erkennende Senat nicht davon überzeugt, dass sich aus dem Urteil des VII. Senats des BFH vom 25. Juli 2012 (VII R 29/11, BStBl II 2013, 36) ergibt, dass der hier zu beurteilende Erstattungsanspruch nicht bereits “im Kern“ vor Insolvenzeröffnung entstanden war. 33

In der vorgenannten Entscheidung wird zwar an der bisher zu § 17 Abs. 2 UStG ergangenen Rechtsprechung, wonach es für die Frage der insolvenzrechtlichen Begründung des Anspruchs keinen Unterschied machen dürfe, ob das später eintretende Ereignis (Zahlungsunfähigkeit des Schuldners, der die Vorsteuer bereits abgezogen hat) zu einer Korrektur des ursprünglichen Bescheides oder – aufgrund der Besonderheiten des UStG – zu einem eigenständigen Berichtigungsanspruch führe, nicht mehr festgehalten. Begründet wird die Rechtsprechungsänderung allerdings damit, dass der für den Berichtigungsanspruch maßgebliche umsatzsteuerliche Sachverhalt erst nach Insolvenzeröffnung erfüllt worden ist, weil erst infolge der Zahlungsunfähigkeit/Überschuldung davon auszugehen ist, dass die Rechnung nicht mehr beglichen wird und demzufolge der vom Schuldner bereits in Anspruch genommene Vorsteuerabzug gem. § 17 Abs. 2 UStG zu berichtigen ist. Auch die weiteren in dem Urteil in Bezug genommenen Entscheidungen sind dadurch gekennzeichnet, dass nach Insolvenzeröffnung der steuerlich zu beurteilende Lebenssachverhalt verändert wurde und sich aufgrund der Bewertung des geänderten Sachverhaltes ein Erstattungsanspruch ergibt (Gewinnausschüttungsbeschluss im Verfahren I R 20/10, Rücktritt vom Kaufvertrag im Verfahren VII R 27/06 und vorsteuerschädliche Verwendung des Gegenstandes durch den Insolvenzverwalter nach Insolvenzeröffnung in den Verfahren XI R 35/09 und V R 24/11). 34

Im Streitfall ist der steuerliche Sachverhalt in Gestalt der Ausführung von Spielautomatenumsätzen in den Jahren 1999 bis 2002 unverändert geblieben. Der nach Insolvenzeröffnung gestellte Antrag des Klägers auf unmittelbare Anwendung von Artikel 13 f Teil B Buchstabe der Richtlinie 77/388 EWG und auf Änderung der bisherigen Umsatzsteuerbescheide nach Maßgabe der neu eingereichten berichtigten Umsatzsteuererklärungen hat den zu besteuernden Lebensvorgang nicht nachträglich verändert, sondern nur die durch die Ausübung des Wahlrechts (zum Bestehen des Wahlrechts vgl. BFH- Urteil vom 12. Mai 2005 V R 7/02, BStBl II 2005, 617; zur Ausübung von Wahlrechten des Schuldners durch den Insolvenzverwalter vgl. BFH- Urteil vom 9. Dezember 2010, V R 22/10, BStBl II 2011, 996) bedingte Rechtswidrigkeit der ursprünglichen Steuerfestsetzungen eintreten lassen. 35

Der erkennende Senat geht davon aus, dass der VII. Senat des BFH auch weiterhin von einer “im Kern“ vor Insolvenzeröffnung begründeten Erstattung ausgeht, wenn das Guthaben darauf beruht, dass sich die für einen vor Insolvenzeröffnung verwirklichten Sachverhalt erfolgte Steuerfestsetzung als rechtswidrig erweist und nach Insolvenzeröffnung - ggfs. auch erst aufgrund eines Rechtsbehelfs oder Antrags des Insolvenzverwalters - korrigiert und herabgesetzt wird (vgl. dazu auch BFH - Urteil vom 23. Februar 2011 I R 20/10, BStBl II 2011, 822 unter II.2.c) bb) ccc)). Die Auffassung des Klägers führte zu dem systematisch nur schwer zu rechtfertigenden (vgl. BFH - Urteil vom 17. April 2007 VII R 27/06, BStBl II 2009, 589 unter II.3.) Ergebnis, dass der Erstattungsanspruch an die Masse zu leisten wäre, obwohl 36

die Steuerforderung ohne Zweifel Insolvenzforderung gewesen wäre, wenn die festgesetzte Steuer nicht gezahlt worden wäre. Sie widerspricht auch dem mit der Rechtsprechungsänderung verfolgten Zweck (vgl. dazu BFH- Urteil vom 25. Juli 2012 VII R 29/11, BStBl II 2013, 36 unter II.4.) einer für das Festsetzungs- und das Erhebungsverfahren einheitlichen Bestimmung des Begriffs eines zur Zeit der Insolvenzeröffnung bereits begründeten Vermögensanspruches.

Der Hinweis auf die Entscheidung des X. Senats des BFH vom 31.8.2011 (X R 19/10, BStBl II 2012, 190) führt zu keiner anderen Beurteilung in der Sache, denn in dem dortigen Verfahren war nicht die Frage zu beantworten, wann der Erstattungsanspruch insolvenzrechtlich entstanden war, sondern zu beurteilen, wann die Forderung gegen das Finanzamt ertragsteuerlich als realisiert anzusehen und deshalb gewinnwirksam zu aktivieren war. 37

c) Die Aufrechnung war nicht nach § 95 Abs. 1 Satz 3 InsO ausgeschlossen, weil die Forderungen, mit denen der Beklagte aufgerechnet hat, lange vor Insolvenzeröffnung entstanden und fällig waren. 38

d) Die Aufrechnung war nicht gem. § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO in Verbindung mit § 133 Abs. 1 InsO ausgeschlossen. 39

Nach den vorgenannten Vorschriften ist die Aufrechnung unzulässig, wenn der aufrechnende Insolvenzgläubiger die Möglichkeit zur Aufrechnung durch eine in den letzten zehn Jahren vor dem Antrag auf Insolvenzeröffnung vorgenommene Rechtshandlung des Schuldners erlangt hat, die der Schuldner mit dem Vorsatz, andere Gläubiger zu benachteiligen vorgenommen hat, wenn der Insolvenzgläubiger den Benachteiligungsvorsatz des Schuldners kannte oder die Kenntnis vermutet werden kann, weil der Insolvenzgläubiger wusste, dass Zahlungsunfähigkeit drohte und die Handlung die anderen Gläubiger benachteiligte. Der Insolvenzverwalter trägt hinsichtlich sämtlicher Tatbestandsmerkmale des § 133 Abs. 1 InsO die Beweislast (Harald Hess, Insolvenzrecht Großkommentar – nachfolgend nur noch Hess - Band II, § 133 InsO Rz. 109 mit weiteren Nachweisen). Dass die Voraussetzungen der genannten Vorschrift erfüllt sind, ist weder dargelegt noch nachgewiesen worden. 40

aa) Anfechtbar nach § 133 InsO sind nur Rechtshandlungen des Schuldners, d.h. ein Handeln oder Unterlassen des Schuldners, das eine rechtliche Wirkung auslöst (Hess Band II § 133 InsO Rz. 7,8 mit weiteren Nachweisen). Rechtshandlungen im vorgenannten Sinn liegen demgegenüber nicht vor, soweit es sich um reine Gläubigerhandlungen handelt, etwa indem sich der Gläubiger den Vermögensvorteil auf Kosten des Schuldners im Wege der Zwangsvollstreckung verschafft oder sich durch Aufrechnung befriedigt. Nur wenn der Schuldner darüber entscheiden kann, ob er die angeforderte Leistung erbringt oder verweigert, nimmt er eine Rechtshandlung im Sinne von § 133 InsO vor (Hess Band II § 133 InsO Rz. 7, 10, 11 mit weiteren Nachweisen). Dementsprechend hat der Beklagte die zu erstattenden Steuern insoweit nicht durch eine Rechtshandlung des Schuldners erlangt, wie die festgesetzten Umsatzsteuern/steuerlichen Nebenleistungen der Jahre 1999 – 2002 durch Beitreibungsmaßnahmen bzw. durch Verrechnung seitens des Beklagten vor Insolvenzeröffnung getilgt worden waren. 41

Es handelt sich hierbei um eigene Rechtshandlungen des Beklagten, deren Anfechtung nur nach §§ 130, 131 InsO möglich ist, die im Streitfall aber nicht anfechtbar waren, weil sie außerhalb der in den vorzitierten Vorschriften genannten Fristen erfolgt sind. 42

43

bb) Aufgrund des vorstehend Gesagten erfüllen nur die Zahlungen des Schuldners an den Beklagten den Begriff der Rechtshandlung im Sinne von § 133 Abs. 1 InsO. Es ist indes vom Kläger weder dargelegt noch nachgewiesen worden, dass die Zahlungen vom Schuldner mit dem Vorsatz geleistet wurden, die Gläubiger zu benachteiligen und der Beklagte dies wusste.

(1) Der Beklagte hat sich entgegen der Auffassung des Klägers keine inkongruente Deckung (zur Indizwirkung einer inkongruenten Deckung für die Kenntnis der Gläubigerbenachteiligungsabsicht des anderen Teils vgl. Hess Band II § 133 InsO Rz. 45 mit weiteren Nachweisen) verschafft, indem er die Umsatzsteuern der Jahre 1999 – 2002 nach nationalem Recht festgesetzt und sich vom Schuldner hat bezahlen lassen. 44

Eine inkongruente Deckung liegt vor, wenn die bewirkte Leistung bei objektiver Betrachtung von dem abweicht, was der Gläubiger zu fordern berechtigt ist. Bis zur Ausübung des Wahlrechts seitens des Klägers waren die in Anwendung des nationalen UStG erfolgten Steuerfestsetzungen rechtmäßig, demgemäß der Beklagte berechtigt, die Steuern zu fordern und der Schuldner zu deren Begleichung wie vorgenommen verpflichtet. Die Steuerfestsetzungen wären zudem bestehen geblieben, wenn der Kläger die Anwendung des nationalen Rechts als für die Insolvenzmasse günstiger empfunden und nicht zur unmittelbaren Anwendung der EU- Richtlinie optiert hätte oder die Steuerfestsetzungen nicht mehr änderbar gewesen wären. Im Übrigen ist der V. Senat des BFH noch in seinem Vorlagebeschluss vom 6. November 2002 (V R 7/02, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH – BFH/NV – 2003, 275) davon ausgegangen, dass sich der Automatenaufsteller nicht unmittelbar auf die Richtlinie berufen könne (unter Punkt IV.2.) und erst aufgrund der Entscheidung des EuGH vom 17. Februar 2005 (C – 453/02 und C 462/02 Sammlung 2005, I- 1131 – 1166) und des nachfolgenden Urteils des BFH- Urteil vom 12. Mai 2005 (V R 7/02, BStBl II 2005, 617) ist das Wahlrecht zur unmittelbaren Anwendung der Richtlinie eröffnet worden. Für die Beurteilung, ob eine inkongruente Deckung gewährt wurde, ist darauf abzustellen, was der Gläubiger im Zeitpunkt der Rechtshandlung zu fordern berechtigt war. Selbst bei der letzten Zahlung des Schuldners an den Beklagten vom 22.5.2003 konnten und mussten alle Beteiligten noch von der Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzungen ausgehen, was für die vorher geleisteten Tilgungen erst Recht gilt. 45

(2) Der Beklagte hat sich keine inkongruente Deckung dadurch verschafft, dass er die rückständigen Steuern angemahnt bzw. am 6.5.2003 die Vollstreckung angekündigt hat. Wird zur Abwendung der unmittelbar bevorstehenden Zwangsvollstreckung gezahlt, ist dies unter bestimmten, vom Kläger aber nicht dargelegten Voraussetzungen als ein Fall inkongruenter Deckung anzusehen (z.B. Oberlandesgericht – OLG- Stuttgart, Urteil vom 18.7.2002 19U 29/02, Kommunal – Kassen- Zeitschrift 2003, 36; BGH-Urteil vom 15.Mai 2003 IX ZR 194/02, Zeitschrift für Wirtschaftsrecht – ZIP- 2003, 1460; BGH- Urteil vom 17. Juli 2003, IX ZR 272/02, ZIP 2003, 1799); dies gilt indes nur für Zahlungen, die innerhalb des Dreimonatszeitraums von § 131 Abs. 1 Nr. 2 und 3 InsO erfolgen (BGH- Urteil vom 17. Juli 2003, IX ZR 272/02, ZIP 2003, 1799 mit weiteren Rechtsprechungs- und Literaturnachweisen), denn in den vorgenannten Vorschriften hat der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass nur die in der kritischen Zeit mit Mitteln der Zwangsvollstreckung erlangten Deckungen anfechtungsrechtlich zu missbilligen sind. 46

Die letzte Zahlung des Schuldners an den Beklagten erfolgte am 22.5.2003 und damit mehr als drei Monate vor dem Antrag (17.10.2004) auf Eröffnung des Insolvenzerfahrens. 47

(3) Ein Benachteiligungsvorsatz kann nach der Rechtsprechung des BGH (Urteil vom 17. Juli 2003, IX ZR 272/02, ZIP 2003, 1799 mit weiteren Rechtsprechungs- und Literaturnachweisen) allerdings auch dann vorliegen, wenn der Schuldner dem Gläubiger nur 48

das gewährt hat, worauf er einen Anspruch hatte (Fall der kongruenten Deckung).

Leistet der Schuldner – etwa zur Abwendung drohender Zwangsvollstreckungsmaßnahmen - obwohl er weiß, dass er nicht mehr alle seine Gläubiger befriedigen kann und nimmt er hierbei in Kauf, dass dadurch andere Gläubiger benachteiligt werden, handelt er mit (bedingtem) Benachteiligungsvorsatz. In diesem Fall ist nämlich die Annahme gerechtfertigt, dass es dem Schuldner nicht in erster Linie auf die Erfüllung seiner vertraglichen oder gesetzlichen Pflichten, sondern die Bevorzugung des einzelnen Gläubigers ankommt, um dessen Vollstreckungsmaßnahmen zu vermeiden (z.B. Urteil OLG Stuttgart vom 17. Januar 2007 3 U 183/06, JURIS; BGH – Beschluss vom 19. Februar 2009 IX ZR 22/07, ZIP 2009, 728; beide mit weiteren Nachweisen). 49

Der Beklagte hat am 22.5.2003 die letzte Zahlung vom Schuldner erhalten. Dass der Schuldner bereits zu diesem Zeitpunkt nicht in der Lage gewesen war, sämtliche Gläubiger zu befriedigen, hat der Kläger zwar behauptet, denn “im Jahr 2002, spätestens aber Anfang 2004 hat Zahlungsunfähigkeit vorgelegen und der Beklagte dies gewusst“ (Schriftsatz vom 8.5.2013). Vortrag dazu, ab welchem konkreten Zeitpunkt sich (welche konkreten) Forderungen und (welche konkreten) Verbindlichkeiten einander im Sinne einer (drohenden) Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung gegenüber standen, ist allerdings nicht erfolgt. Aus dem Bericht des Klägers an das Insolvenzgericht vom 15.4.2005 geht demgegenüber hervor, dass der Schuldner erst im August 2004 seine Zahlungen eingestellt hat, der Kläger von einer erst seit Januar 2004 bestehenden Zahlungsunfähigkeit ausgeht und auch erst seit Beginn des Jahres 2004 –neben dem Beklagten – weitere Gläubiger in das Vermögen des Schuldners vollstreckt haben, was nicht dafür spricht, dass der Schuldner bereits bei Zahlung im Mai 2003 davon ausgehen musste, nicht mehr alle Gläubiger befriedigen zu können. Gegen die Annahme einer (drohenden) Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung bereits im Mai 2003 sprechen ferner die in den Bilanzen der Jahre 2001 und 2002 ausgewiesenen hohen Gewinne von 342.645 DM und 180.316, 44 Euro, durch die die zum 31.12.2000 im Unternehmen des Schuldners aufgelaufenen Verluste von 261.877 DM mehr als ausgeglichen wurden und die Tatsache, dass ein Insolvenzantrag seitens der Gläubiger erst am 20.10.2004 gestellt wurde, der zudem (nur) rückständige Krankenkassenbeiträge in Höhe von 6.940 Euro für die Zeit vom 1.5.2004 bis 31.8. 2004 betraf. Auch den vom Gericht beigezogenen Vollstreckungsakten ist nicht zu entnehmen, dass der Schuldner bereits im Mai 2003 von seiner (drohenden) Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung ausgehen musste. Die Umsatzsteuern für die Jahre ab 1999 wurden bis einschließlich der Vorauszahlungen für 1/2001 pünktlich bezahlt. Danach wurden die Umsatzsteuern nach erster Mahnung bezahlt, was viele Ursachen haben kann und keinen sicheren Schluss auf eine drohende oder bereits bestehende Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung zulässt. Erstmals wegen der Umsatzsteuervorauszahlungen November 2002, Dezember 2002, der Sondervorauszahlung zur Umsatzsteuer 2003 und der für das 1. Quartal angemeldeten Lohnsteuer des Jahres 2003 reichte eine Mahnung nicht aus, sondern musste die Vollstreckung angedroht werden, was zu der Zahlung vom 22.5.2003 führte. Bis zu diesem Zeitpunkt war weder die Vollstreckung angedroht worden noch – entgegen dem Vortrag des Klägers - vollstreckt worden; die erste Vollstreckungsmaßnahme erfolgte am 26.5.2003 und damit nach Erhalt der Zahlung vom 22.5.2003. Aber auch die Tatsache, dass es zum Erhalt der Zahlung vom 22.5.2003 der Vollstreckungsandrohung bedurfte, lässt nicht mit der nötigen Gewissheit auf eine bereits am 22.5.2003 (drohende) Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung des Schuldners schließen. Zu der Annahme, der Schuldner habe bereits zu diesem Zeitpunkt davon ausgehen müssen, voraussichtlich bei Fälligkeit seine bestehenden Zahlungsverpflichtungen nicht mehr erfüllen zu können (vgl. § 18 Abs. 2 InsO), passt es nicht, dass erst rund 16 Monate nach dem hier maßgeblichen Zeitpunkt (Mai 2003) ein 50

Insolvenzantrag wegen Forderungen mit Fälligkeit erst ab Mai 2004 gestellt wurde. In dieses Bild passt es auch nicht, dass im Insolvenzbericht vom 15.4.2005 von Vollstreckungsmaßnahmen anderer Gläubiger bzw. stockenden Mietzahlungen erst ab Beginn des Jahres 2004 die Rede ist und auch der Schuldner selbst gegenüber dem Kläger geäußert hat, dass er “seit dem gesamten Jahr 2004 in wirtschaftlichen Schwierigkeiten gesteckt habe“. Die dem Gericht zur Beurteilung der (drohenden) Zahlungsunfähigkeit/Überschuldung im Mai 2003 vorliegenden Unterlagen lassen durchaus den Schluss zu, dass der Schuldner seinerzeit lediglich einzelne Verbindlichkeiten vorübergehend nicht erfüllt und im Mai 2003 zunächst nur eine Zahlungsstockung vorgelegen hat, von deren Beseitigung der Schuldner noch ausgehen konnte, zumal er mit den Spielhallen täglich neue Bareinnahmen generierte.

Im Übrigen hätte ein etwa bestehender Benachteiligungsvorsatz für den Beklagten im Zeitpunkt des Erhalts der Zahlung erkennbar sein müssen, wofür allein die Kenntnis der Tatsache, dass über einen längeren Zeitraum erst nach Mahnung gezahlt, der (letzten) Zahlung vom 22.5.2003 außerdem eine Vollstreckungsankündigung voraus gegangen war und die Zahlung nicht zur vollständigen Tilgung der Steuerrückstände führte, nicht ausreicht. Der Beklagte hatte die Umsatzsteuern bis einschließlich Vorauszahlung Umsatzsteuer 1/2001 pünktlich und seit Fälligkeit der Vorauszahlung 2/2001 nach Mahnung aber ohne Vollstreckungsandrohung erhalten. Erstmals wegen der Umsatzsteuern 11/ 2002 und 12/2002 wurde die Vollstreckung angekündigt, worauf kurzfristig die Teilzahlung vom 22.5.2003 erfolgte. Weitere Schulden bei anderen Gläubigern, mit deren Tilgung der Schuldner zu diesem Zeitpunkt in Verzug war, waren dem Beklagten nicht bekannt. Der Schuldner selbst hatte sich gegenüber dem Beklagten bis zum 22.5.2003 nicht zu seiner finanziellen Situation geäußert, erst Recht nicht in einer Weise, die den Schluss auf eine (drohende) Zahlungsunfähigkeit zuließe (vgl. Urteil des Brandenburgischen OLG vom 18. Juni 2008 7 U 155/07 JURIS). Dem Beklagten war demgegenüber bekannt, dass der Schuldner Spielhallen betrieb, aus denen ihm täglich neue liquide Mittel zuflossen. Bei dieser Sachlage konnte der Beklagte davon ausgehen, dass die Teilzahlung ihre Ursache in einer nur vorübergehenden Zahlungsstockung hatte und am 22.5.2003 weder (drohende) Zahlungsunfähigkeit noch Überschuldung eingetreten waren. 51

e) Die Aufrechnung war nicht gem. § 96 Nr. 3 InsO in Verbindung mit § 134 InsO unzulässig. Der Schuldner hat an den Beklagten keine unentgeltlichen Leistungen in Gestalt der jeweiligen Zahlungen erbracht. Maßgeblich für die Beurteilung der Anfechtungsvoraussetzungen ist der Zeitpunkt der Vollendung des Rechtserwerbs (Hess Band II § 134 InsO Rz. 25 mit weiteren Nachweisen), d.h. im Streitfall der Zeitpunkt der Gutschrift der Zahlungen des Schuldners auf einem Konto des Beklagten. Da die Zahlungen (einschließlich der letzten vom 22.5.2003) sämtlich auf fällige und vollziehbare Steuerfestsetzungen erfolgt sind, hat der Schuldner an den Beklagten zur Erfüllung bestehender Verbindlichkeiten geleistet und dafür die Befreiung von den entsprechenden Steuerschulden erlangt, die infolge der Tilgung erloschen sind (vgl. §§ 224, 47 AO). Unerheblich ist es, dass der Rechtsgrund für die Zahlungen später infolge Aufhebung der Steuerfestsetzungen weggefallen ist. 52

2. Ob der Beklagte auch mit den – infolge der geänderten Bescheide – entstandenen Erstattungszinsen (§ 233 a AO) aufrechnen konnte, bedarf keiner Erörterung, da der an die Insolvenzmasse ausgekehrte Betrag deutlich höher als die Summe der Erstattungszinsen der Jahre 1999 bis 2002 war. 53

54

3. Der Einwand des Klägers, die Aufrechnung sei insoweit zu Unrecht erfolgt, als das Guthaben auch mit den zur Insolvenztabelle angemeldeten Umsatzsteuern der Jahre 2003 und 2004 saldiert wurde, führt nicht zur (teilweisen) Rechtswidrigkeit des Abrechnungsbescheids. Im Zeitpunkt der Aufrechnung und des Erlasses des hierüber ergangenen Abrechnungsbescheides vom 13.7.2006 bestanden die entsprechenden Umsatzsteuerverbindlichkeiten als zur Aufrechnung geeignete Gegenansprüche noch, denn die Umsatzsteuern der Jahre 2003 und 2004 sind erst mit Berechnungen vom 2.4.2007 herabgesetzt und worden.

4. Eine Verurteilung des Beklagten, den streitigen Betrag auszuzahlen, kommt nicht in Betracht. Ein allgemeines Rechtsschutzinteresse für eine unmittelbare Zahlungsklage besteht nicht, weil die gem. Artikel 20 Abs. 3 Grundgesetz an Recht und Gesetz gebundene Verwaltungsbehörde erfahrungsgemäß von sich aus die Konsequenz aus der gerichtlichen Entscheidung zieht; ein nach ständiger Rspr. (z.B. BFH- Urteil vom 23. Februar 2011 I R 20/10, BStBl II 2011, 822) erforderliches besonderes Rechtsschutzinteresse für den Einzelfall hat der Kläger nicht dargelegt. 55

5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 56

6. Die Revision wird gem.§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. 57

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE