

**Datum:** 04.05.2020  
**Gericht:** Finanzgericht Düsseldorf  
**Spruchkörper:** 12. Senat  
**Entscheidungsart:** Beschluss  
**Aktenzeichen:** 12 V 3362/19 A(AO)  
**ECLI:** ECLI:DE:FGD:2020:0504.12V3362.19A.AO.00

**Tenor:**

Der Antrag wird abgelehnt. Die Antragstellerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Beschwerde wird zugelassen.

**Gründe:**

Die Beteiligten streiten um einen Rückforderungsbescheid.

Das Amtsgericht Z-Stadt (folgend: AG) bestellte mit dem unter dem Aktenzeichen xx IN xx/xx ergangenen Beschluss vom 01.08.2012 die Antragstellerin zur Insolvenzverwalterin über das Vermögen des B, Y-Str, X-Stadt (folgend: B). In ihrer Eigenschaft als Verwalterin erstellte sie für die Veranlagungszeiträume 2013 bis 2017 die Einkommensteuererklärungen des B, aus den daraufhin verfügten und an die Antragstellerin als Insolvenzverwalterin über das Vermögen des B adressierten Bescheiden (Bl. 88ff. Gerichtsakte –GA?) ergaben sich Erstattungsansprüche in Höhe von insgesamt 18.375,60 EUR sowie gesondert festgestellte Verlustvorträge. Der Antragsgegner überwies die Erstattungen auf die ihm von der Antragstellerin mitgeteilten Konten bei der C-Bank W-Stadt (folgend: C-Bank) mit den IBAN DE xxx 01 (für 2017) und DE xxx 02 (für 2013 bis 2016). Diese Konten lauteten auf den Namen der Antragstellerin, sie allein war Verfügungsberechtigte. Wegen näherer Einzelheiten hierzu wird auf den Wortlaut des Schreibens der Antragstellerin an die C-Bank vom 06.06.2012 (Bl. 1f. Beiakte –BA-), der Schreiben der Antragstellerin an den Antragsgegner vom 06.02.2015, 25.04.2018 und vom 03.07.2018 (Bl. 35ff. Gerichtsakte –GA-) sowie auf den der von der Antragstellerin vorgelegten Kontoauszüge der C-Bank (Bl. 28ff. BA) verwiesen. Mit Beschluss vom 07.11.2018 erteilte das AG dem B Restschuldbefreiung, mit weiterem Beschluss vom 02.01.2019 stimmte es der Schlussverteilung zu. In dem am 04.01.2019 bekannt gemachten Verteilungsverzeichnis berücksichtigte die Antragstellerin die erhaltenen Lohnsteuererstattungen als massezugehörig. Mit dieser Maßgabe ergab sich ausweislich der

1

2

3

Niederschrift über den Schlusstermin vom 25.02.2019 (Bl. 46f. BA) für die Insolvenzgläubiger, zu denen auch der Antragsgegner gehörte, eine voraussichtliche Quote von 3,3 %. Zur Schlussverteilung kam es am 01.04.2019, das Insolvenzverfahren wurde mit Beschluss vom 28.06.2019 aufgehoben. Bereits mit Schreiben vom 28.03.2019 (Bl. 48f. BA) hatte der Antragsgegner der Antragstellerin mitgeteilt, dass sich nach seiner Auffassung durch Erteilung der Restschuldbefreiung und des damit verbundenen Wegfalls betrieblicher Verbindlichkeiten ein Gewinn ergebe. Es sei beabsichtigt, diesen zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe am 28.02.2013 zu berücksichtigen. Dies habe auch steuerliche Auswirkungen für die Folgejahre 2014 bis 2017, die für die Jahre 2013 bis 2017 erfolgten Steuererstattungen seien dann zurückzuzahlen. Dem trat die Antragstellerin mit Schreiben vom 30.04.2019 (Bl. 50f. BA) entgegen. Unter dem 28.08.2019 erließ der Antragsgegner geänderte Einkommensteuerbescheide für die Veranlagungszeiträume 2013 bis 2017 gegenüber B (Bl. 64ff. GA). Hiergegen erhobene Einsprüche sind derzeit noch anhängig. Mit dem ebenfalls am 28.08.2019 erlassenen und vorliegend streitgegenständlichen Bescheid (Bl. 3f. BA) forderte der Antragsgegner Einkommensteuer sowie Nebenleistungen hierzu für die Jahre 2013 bis 2017 in Höhe von insgesamt 17.713,26 EUR von der Antragstellerin zurück. Sie ?die Antragstellerin? habe im Zuge des laufenden Insolvenzverfahrens Steuererstattungen des B auf ihren Anderkonten vereinnahmt, damit sei sie Leistungsempfängerin. Durch die gegenüber B erlassenen geänderten Einkommensteuerbescheide 2013 bis 2017 sei der Rechtsgrund für die Erstattungszahlungen entfallen, es ergebe sich ein Rückforderungsanspruch aus § 37 Abs. 2 Satz 1 Abgabenordnung (AO). Der hiergegen gerichtete Einspruch der Antragstellerin vom 27.09.2019 (Bl. 15ff. BA) ist noch anhängig, einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung lehnte der Antragsgegner ab.

Mit dem am 11.12.2019 eingegangenen Schriftsatz begehrt die Antragstellerin vorläufigen Rechtsschutz durch das Gericht. Zur Begründung trägt sie vor, die gegenüber B erlassenen geänderten Bescheide seien rechtswidrig. Die Gewährung der Restschuldbefreiung sei kein rückwirkendes Ereignis und rechtfertige nicht die vom Antragsgegner vorgenommene Änderung der Bescheide. Mit diesen Bescheiden seien auch nicht die ihr als Insolvenzverwalterin bekanntgegebenen Ursprungsbescheide aufgehoben worden, der Rechtsgrund für die seinerzeitigen Steuererstattungen sei daher nicht entfallen. Es könne nicht richtig sein, dass sie keine Einwendungen gegen die an B adressierten Änderungsbescheide erheben könne, diese Bescheide aber als Grundlage für einen gegen sie persönlich gerichteten Rückforderungsanspruch anzusehen. Auch die Grundannahme des Antragsgegners, die Steuererstattungen seien nicht der Masse zugeflossen, sei zweifelhaft. Das ergebe sich bereits aus dem vom Antragsgegner selbst angegebenen Verwendungszweck „Anderkonto B ESt...“, mit der er die streitigen Zahlungen als massezugehörig gewidmet habe. Spätestens im Zeitpunkt der Quotenauszahlung an die Gläubiger sei diese Widmung vollzogen worden. Zudem verstoße das Vorgehen des Antragsgegners in mehrfacher Hinsicht gegen die Grundsätze von Treu und Glauben. So habe er keine Einwendungen gegen die Schlussverteilung erhoben, obwohl er zu diesem Zeitpunkt bereits wusste bzw. wissen musste, dass eine Änderung der Einkommensteuerbescheide geplant war. Ein entsprechender Hinweis hätte sie –die Antragstellerin in die Lage versetzt, eine Rückstellung nach § 55 Insolvenzordnung - InsO - zu bilden. Auch sei zu berücksichtigen, dass der Antragsgegner durch Berücksichtigung der Steuererstattung bei der Schlussverteilung eine höhere Quote erhalten habe. Die Erhöhung betrage zwar nur 41,75 EUR. Der Umstand belege aber, dass die Ansicht des Antragsgegners falsch sei. Schließlich folgten aus dem vorliegenden Sachverhalt schon deshalb erhebliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Rückforderungsbescheids, weil ein unlösbarer Konflikt zwischen dem Steuerrecht und dem Insolvenzrecht geschaffen werde. Als

Insolvenzverwalterin habe ihr die Pflicht obliegen, die Steuererstattungen als massezugehörig zu behandeln. Ausgehend von der Auffassung des Antragsgegners sei völlig unklar, wie diese Pflicht erfüllt werden könne. Wegen weiterer Einzelheiten zum Vorbringen wird auf die Schriftsätze der Antragstellerin vom 11.12.2019 und vom 18.03.2020 verwiesen.

Die Antragstellerin beantragt, 5

die Vollziehung des Rückforderungsbescheids vom 23.08.2019 auszusetzen. 6

Der Antragsgegner beantragt, 7

den Antrag abzuweisen. 8

Die von der Antragstellerin vorgetragenen materiell-rechtlichen Einwendungen gegen die Änderungsbescheide seien im Erhebungsverfahren von vornherein unbeachtlich. Der Rückforderungsbescheid gehe in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs –BGH und des Bundesfinanzhofs –BFH zutreffend davon aus, dass eine Zahlung auf das Anderkonto eines Insolvenzverwalters nicht massezugehörig sei, sondern ausschließlich dem Verwalter zustehe und von ihm nach bereicherungsrechtlichen Grundsätzen zurückgefordert werden könne. Die Rückforderung verstoße auch nicht gegen die Grundsätze von Treu und Glauben. Die gegenteilige Ansicht der Antragstellerin vermenge in unzulässiger Weise verschiedene Vermögenssphären. Der Rückforderungsanspruch richte sich gegen die Antragstellerin persönlich, eine Berücksichtigung im Schlussverzeichnis wäre daher nicht möglich gewesen. Es sei auch zu keinem Zeitpunkt der Eindruck erweckt worden, dass auf die Geltendmachung des Anspruchs verzichtet werde. Wegen weiterer Einzelheiten zum Vortrag wird auf den Schriftsatz des Antragsgegners vom 03.02.2020 verwiesen. 9

Der Antrag ist unbegründet. 10

Nach § 69 Abs.3 Satz 1 Finanzgerichtsordnung (FGO) kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise aussetzen. Die Aussetzung soll erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte (§ 69 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. Abs. 2 Satz 2 FGO). Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts sind zu bejahen, wenn bei der summarischen Prüfung dieses Bescheids anhand des aktenkundigen Sachverhalts neben für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige, gegen die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts sprechende Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung der Tatfragen bewirken (BFH vom 10.02.1967 III B 9/66 BStBl 1967 III 182). Diese Voraussetzungen sind vorliegend nicht erfüllt. 11

Es ist nicht ernstlich zweifelhaft, dass die Rückforderung der streitgegenständlichen Steuererstattungen durch Bescheid vom 23.08.2019 rechtmäßig ist. Als umgekehrter Erstattungsanspruch entsteht ein Rückforderungsanspruch zugunsten des Steuergläubigers, wenn eine Erstattung oder Steuervergütung zu Unrecht, d. h. ohne rechtlichen Grund, gezahlt worden ist, § 37 Abs. 2 Satz 1 AO. Entsprechendes gilt nach Satz 2 der Vorschrift, wenn der rechtliche Grund nachträglich wegfällt. Der Anspruch entsteht ohne besondere Festsetzung, über materielle Grundlagen und Höhe entscheidet die Finanzbehörde durch Verwaltungsakt nach § 218 Abs. 2 Satz 2 AO (vgl. BFH vom 18.06.1986 II R 38/84, BStBl 1986 II 704 und vom 02.08.1988 VII B 33/88, BFH/NV 1989, 146 jeweils m. w. N.). 12

Die Antragstellerin persönlich ist Empfängerin der Erstattungsleistungen. Nach der übereinstimmenden und vom Senat geteilten Auffassung der Beteiligten handelt es sich bei den von der Antragstellerin bei der C Bank eingerichteten Konten nicht um sog. Insolvenz-Sonderkonten. Ein solches Konto setzt zum einen die Einrichtung entweder auf den Namen des Verwalters als Partei kraft Amtes für eine bestimmte Insolvenzmasse oder auf den Namen des Schuldners voraus. Zum anderen muss sich aus den Erklärungen ergeben, dass der Verwalter seine Verfügungsbefugnis lediglich als Ermächtigungstreuhänder (§§ 80, 148 InsO) ausübt, während Rechtsträger die Insolvenzmasse ist. Nur unter diesen Voraussetzungen besteht keine Kontobeziehung mit dem Verwalter persönlich und werden Zahlungen auf das Konto Bestandteil der Insolvenzmasse (vgl. z. B. BGH vom 07.02.2019 IX ZR 47/18, BGHZ 221, 87 m. w. N.). Das ist hier offensichtlich nicht der Fall, denn die Antragstellerin hat in dem von ihr vorgelegten Auftrag zur Eröffnung eines Unterkontos mit der Endziffer 02 vom 06.06.2012 (Bl. 1f. BA) ausdrücklich gebeten, alleinige Kontoinhaberin zu sein und zudem darauf hingewiesen, dass es sich materiell um ein Treuhandkonto ihrer Person für die Insolvenzfirma handeln soll. In Auftrag gegeben wurde demnach die Einrichtung eines Vollrechtskontos der Antragstellerin, das ausschließlich sie persönlich der Bank gegenüber berechtigen und verpflichten sollte. Zahlungen auf ein derartiges sog. Anderkonto fließen nicht in die Masse, sondern unmittelbar in das Vermögen des Kontoinhabers (vgl. BGH vom 07.02.2019 IX ZR 47/18, a. a. O.; vom 18.12.2008 IX ZR 192/07, ZIP 2009, 531 und vom 19.05.1988 III ZR 38/87, ZIP 1988, 1136; BFH vom 12.08.2013 VII B 188/12, ZIP 2013, 2370; Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht –FG? vom 06.07.2017, 5 K 42/15, EFG 2017, 1853; FG Köln vom 13.02.2019, 4 K 1600/18, EFG 2019, 1068; a. A. FG Baden-Württemberg vom 01.07.2015, 1 K 1231/13, EFG 2015, 1788; FG München vom 06.03.2019, 6 K 3063/18, EFG 2019, 843). Dass der Auftrag zur Einrichtung des Unterkontos mit der Endziffer 01 abweichend formuliert war, ist weder vorgetragen noch für den Senat mit den ihm im summarischen Verfahren gegebenen Mitteln ersichtlich.

13

Der Umstand, dass der Antragsgegner mit den Erstattungen seine gegenüber der Masse bestehenden Verpflichtungen erfüllen wollte, ändert an dem vorstehenden Ergebnis nichts. Maßgeblich für die Bestimmung des Leistungsempfängers und damit des Schuldners des abgabenrechtlichen Rückforderungsanspruchs ist nicht der innere Wille der Finanzbehörde, sondern der objektive Empfängerhorizont desjenigen, der die Zahlung erhalten hat (BFH vom 30.08.2005 VII R 64/04, BStBl 2006 II 353). Aus objektiver Sicht musste der Antragstellerin vor dem Hintergrund der vorzitierten und im Zeitpunkt der Zahlungen bereits existenten Rechtsprechung des BGH klar vor Augen stehen, dass sie aufgrund der von ihr gewählten Ausgestaltung der Geschäftsbeziehung zur Bank Leistungsempfängerin war.

14

Vermeintlicher Rechtsgrund für die Erstattungen von Einkommensteuer 2013 bis 2017 sowie Nebenleistungen hierzu waren die an die Antragstellerin als Insolvenzverwalterin adressierten Bescheide. Hieraus ergaben sich zwar Erstattungsansprüche in Höhe der vom Antragsgegner geleisteten Zahlungen. Die Bescheide waren aber nur Rechtsgrund für Zahlungen an die Insolvenzmasse des B. Für die im Streitfall erfolgten Zahlungen an die Antragstellerin hingegen fehlte ein Rechtsgrund von vornherein. Aus diesem Grund ist die von den Beteiligten erörterte Frage, ob im vorliegenden Verfahren Einwendungen gegen die Änderungsbescheide zu prüfen sind, unerheblich.

15

Ein von der Antragstellerin vorgetragener unlösbarer Konflikt zwischen Insolvenzrecht und Steuerrecht besteht nicht. Nach der Rechtsprechung des BGH, der der erkennende Senat sich anschließt, eignen sich Anderkonten nicht zur Anlage von Geldmitteln der Insolvenzmasse. Kontoguthaben auf einem Anderkonto sind gerade kein Bestandteil der Masse (BGH vom 20.08.2007 IX ZR 91/06, NZI 2008, 39). Dementsprechend handelt ein

16

Insolvenzverwalter pflichtwidrig, wenn er für die Insolvenzmasse bestimmte Zahlungen auf einem Anderkonto vereinnahmt und damit dem eigenen Vermögen zuführt (BGH vom 07.02.2019 IX ZR 47/18, a. a. O. m. w. N.). Durch pflichtgemäßes Handeln, nämlich durch Einrichtung von Sonderkonten, hätte die Antragstellerin selbst ihre persönliche Rückzahlungsverpflichtung vermeiden können.

Durch Berücksichtigung der erhaltenen Erstattungen bei der Schlussverteilung ist bei der Antragstellerin zwar Entreicherung eingetreten. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH, der der Senat sich anschließt, kann dem abgabenrechtlichen Rückforderungsanspruch ein entsprechender Einwand aber nicht entgegengehalten werden (vgl. z. B. BFH vom 22.07.2014, VII R 38/13, BFH/NV 2014, 1721). 17

Schließlich verstößt die Rückforderung der Erstattungen nicht gegen die Grundsätze von Treu und Glauben. Ein vom Antragsgegner gesetzter Vertrauenstatbestand ist nicht ersichtlich. Hierfür bedarf es eines Verhaltens der Behörde, aus dem der Verpflichtete bei objektiver Beurteilung den Schluss ziehen kann, dass er nicht mehr in Anspruch genommen werden solle. Das bloße Unterlassen eines Hinweises im Rahmen der Schlussverteilung genügt hierfür nicht. Hinzukommen müssen besondere Umstände, die die Geltendmachung des Rückforderungsanspruchs als illoyale Rechtsausübung erscheinen lassen. Das wäre etwa der Fall, wenn der Antragsgegner besonders eindeutig den Eindruck vermittelt hätte, den Sachverhalt geprüft zu haben und die Antragstellerin nicht mehr in Anspruch nehmen zu wollen. Ein solches Verhalten des Antragsgegners ist nicht ersichtlich. 18

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 19

Die Beschwerde war im Hinblick auf die uneinheitliche Rechtsprechung der Finanzgerichte zuzulassen. 20