
Datum: 06.08.2014
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 12. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 12 K 791/11
ECLI: ECLI:DE:FGK:2014:0806.12K791.11.00

Tenor:

Der Rückforderungsbescheid vom 10.8.2010 und die Einspruchsentscheidung vom 22.2.2011 werden aufgehoben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers vorläufig vollstreckbar.

Tatbestand	1
Die Beteiligten streiten um die Rückforderung einer Vorsteuererstattung.	2
Der Kläger wurde vom zuständigen Insolvenzgericht zunächst als vorläufiger und dann mit Beschluss vom9.1999 als Insolvenzverwalter über das Vermögen der B GmbH (GmbH) bestellt (Az. Amtsgericht E Az.: 1).	3
Unter dem 16.5.2006 legte der Kläger dem Insolvenzgericht seinen Schlussbericht vor (Bl. 11 bis 30 Gerichtsakte -GA-), und beantragte, den Insolvenzbeschluss hinsichtlich des Guthabens auf dem laufenden Insolvenzanderkonto sowie hinsichtlich des Vorsteuererstattungsanspruchs aus der mit Schreiben vom gleichen Tage beantragten Insolvenzverwaltervergütung aufrecht zu erhalten (Bl. 24-30 GA). Am11.2008 beschloss das Insolvenzgericht die Aufhebung des Insolvenzverfahrens. Der Beschluss, auf den verwiesen wird (Bl. 31 GA), enthält abschließend folgenden Passus: „Hinsichtlich des Insolvenzanderkontos und evtl. Erstattungsansprüche gegen das Finanzamt bleibt die Beschlagnahme aufrechterhalten.“	4 5

Mit Beschlüssen vom gleichen Tage (Bl. 96 ff., 98 ff. GA) setzte das Insolvenzgericht die Vergütung des vorläufigen Insolvenzverwalters auf einen Gesamtbetrag von 4.372,41 EUR inklusive 698,07 EUR Umsatzsteuer und die Vergütung des Insolvenzverwalters auf 27.015,46 EUR inklusive 4.313,39 EUR Umsatzsteuer fest. Mit Rechnung vom 5.1.2009 stellte der Kläger sich selbst als Insolvenzverwalter der GmbH die Vergütung des Insolvenzverwalters in Höhe von (brutto) 27.015,46 EUR in Rechnung und wies dabei 4.313,39 EUR Umsatzsteuer gesondert aus. Am 26.6.2009 stellte er in gleicher Weise die Vergütung des vorläufigen Insolvenzverwalters in Rechnung (gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer 698,07 EUR).

Die Vorsteuer hieraus machte er in den Umsatzsteuer-Voranmeldungen der GmbH für das I. und III. Quartal 2009, beim Beklagten am 9.6.2009 bzw. 8.10.2009 eingegangen, geltend. Aufgrund der Umsatzsteuer-Voranmeldung für das I. Quartal ergab sich ein Vorsteuererstattungsanspruch in Höhe von 4.313,39 EUR, aufgrund der Anmeldung für das III. Quartal in Höhe von 698,07 EUR. Der Beklagte stimmte den Voranmeldungen zu und zahlte die Beträge auf das Insolvenzanderkonto am 9.7.2009 und 28.10.2009 zugunsten der Insolvenzmasse aus. 7

Das Insolvenzanderkonto wurde am 11.11.2009 mit einem Saldo von 0,-- EUR aufgelöst (Bl. 92-34, 94, 95 GA). 8

Die von ihm unterschriebene Umsatzsteuerjahreserklärung 2009 für die GmbH (Vorsteuerüberschuss 5.428,20 €) reichte der Kläger am 21.4.2010 beim Beklagten ein. Der lehnte die Veranlagung zunächst mit Schreiben vom 27.4.2010 wegen der bereits am 23.3.2010 erfolgten Löschung der GmbH und mit weiteren Schreiben vom 20.5.2010 und 10.8.2010, auf die verwiesen wird (Umsatzsteuerakte), unter Hinweis auf die fehlende Zuständigkeit des Klägers nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens ab. 9

Mit Bescheid vom 10.8.2010 (Bl. 6 f. GA) forderte der Beklagte die aufgrund der Voranmeldungen ausgezahlten Erstattungen in Höhe von insgesamt 5.011,46 EUR vom Kläger zurück. 10

Der hiergegen eingelegte Einspruch blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 22.2.2011). 11

Der geltend gemachte Vorsteuerbetrag resultiere, so der Beklagte, aus Rechnungen des Klägers an sich selbst als Insolvenzverwalter über das Vermögen der GmbH. 12

Im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung sei das Insolvenzverfahren über das Vermögen der GmbH bereits aufgehoben gewesen. Nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens, also nach dem11.2008, sei der Insolvenzverwalter jedoch nicht mehr Verfügungsberechtigt gewesen. Hierbei sei unerheblich, ob es sich um in Rechnung gestellte Leistungen des Klägers für den Zeitraum vor Beendigung des Insolvenzverfahrens handele. 13

Unerheblich sei auch, dass im Aufhebungsbeschluss des Amtsgerichts vom11.2008 der Passus der Beschlagnahme von Erstattungsansprüchen enthalten sei, da dieser zu unbestimmt und daher unwirksam sei. 14

Am 11.3.2011 hat der Kläger Klage erhoben. 15

Nach seiner Auffassung ist der Rückforderungsbescheid rechtswidrig. Mit der Aufhebung des Insolvenzverfahrens sei das Amt des Insolvenzverwalters beendet. Er, der Kläger, sei daher 16

auch als ehemaliger Insolvenzverwalter nicht der richtige Adressat des Rückforderungsbescheides.

Soweit der Beklagte der Ansicht sei, er sei nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens am11.2008 nicht mehr verfügungsberechtigt gewesen, verkenne er die Beschlagnahmewirkung des Aufhebungsbeschlusses. Dieser beziehe sich erkennbar auf Steuererstattungsansprüche aufgrund seiner Leistungen als vorläufiger Insolvenzverwalter und als Insolvenzverwalter, auch wenn diese steuerlich erst nach Rechnungslegung, nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens und nach Abgabe der Voranmeldungen entstanden seien. Der Masse, die die vom vorläufigen Insolvenzverwalter und vom Insolvenzverwalter in Rechnung zu stellende Umsatzsteuer zu tragen habe, kämen wegen der Beschlagnahmewirkung auch die entsprechenden Erstattungen zugute. Der in dieser Weise ausgelegte Beschluss des Insolvenzgerichts: „Vorbehalten seien Erstattungsansprüche aus vor Aufhebung des Verfahrens erbrachten Leistungen an die Schuldnerin“, sei auch bestimmt genug. Es sei nicht zu fordern, dass das Insolvenzgericht Steuerart und Besteuerungszeitraum im Einzelnen benenne. Die sachenrechtliche Bestimmtheit des Beschlusses sei gegeben. Die Vermögensgegenstände, die der Nachtragsverteilung vorbehalten worden seien und für die der Insolvenzbeschluss unverändert fortbestehe, seien mit dem Insolvenzanderkonto und eventuellen Erstattungsansprüchen gegen das Finanzamt explizit genannt. In der Zusammenschau mit dem Antrag im Schlussbericht des Insolvenzverwalters, den Insolvenzbeschluss hinsichtlich des Vorsteuererstattungsanspruchs aus der beantragten Insolvenzverwaltervergütung aufrecht zu erhalten, sowie durch Auslegung ergebe sich, dass sämtliche Steuererstattungsansprüche auf Leistungen des vorläufigen Insolvenzverwalters und des Insolvenzverwalters gemeint seien. Entgegen der Auffassung des Beklagten sei dies bei Pfändungs- und Überweisungsbeschlüssen auch nicht anders. Die wirksame Pfändung setze keine genauen Kenntnisse des Gläubigers über Bestehen, Art und Höhe der Forderung voraus.

17

Die in Rechnung gestellte Vergütung beziehe sich auch auf vor Aufhebung des Insolvenzverfahrens erbrachte Leistungen.

18

Die Ansicht des Beklagten, dass eine Beschlagnahme nur für Erstattungsansprüche für Zeiträume bis zur Insolvenzeröffnung gelten könne, sei unzutreffend. Wegen der Einbeziehung des Neuvermögens in die Masse gemäß § 35 Abs. 1 Insolvenzordnung (InsO) komme es nicht darauf an, ob der Anspruch bei Insolvenzeröffnung bereits begründet gewesen sei. Dass die Steuererstattungsansprüche verfahrensrechtlich der Anmeldung und Festsetzung bedürften, die erst nach dem Aufhebungsbeschluss erfolgt seien, ändere nichts an ihrer Massezugehörigkeit. Mit Aufhebung des Insolvenzverfahrens entfalle zwar in der Regel der Insolvenzbeschluss. Die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis des Verwalters ende. Indem jedoch auf Antrag des Insolvenzverwalters durch gerichtlichen Beschluss der Beschluss auf dem Insolvenzanderkonto und auf die Steuererstattungsansprüche gegen den Beklagten ausdrücklich aufrechterhalten worden sei, habe der Insolvenzbeschluss und damit auch die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis bezüglich dieser benannten Vermögensgegenstände fortbestanden.

19

Die Annahme des Beklagten, dass sich die Voranmeldungen, aus denen sich die Erstattungsansprüche ergeben, durch eine Ablehnung der Jahresveranlagung erledigt hätten, gehe fehl. Das Schreiben des Beklagten vom 27.4.2010, mit dem er die Bearbeitung der eingereichten Umsatzsteuererklärung 2009 wegen Löschung der Schuldnerin im Handelsregister ablehne, sei kein Steuerbescheid, der die Umsatzsteuer-Voranmeldungen in sich aufnehme. Vielmehr spreche der Beklagte dem Kläger darin nach Aufhebung des

20

Insolvenzverfahrens lediglich die Rechtszuständigkeit für (weitere) Erstattungsansprüche ab. Bereits veranlagte Voranmeldungszeiträume blieben davon unberührt. Nicht richtig sei auch die Ansicht, dass die Umsatzsteuererklärung mangels Unterschrift des Geschäftsführers unwirksam sei. Der Kläger sei zur Abgabe der Umsatzsteuererklärung befugt gewesen, da trotz Aufhebung des Verfahrens mit Beschluss des Insolvenzgerichts vom11.2008 der Beschlagnahme auf eventuelle Erstattungsansprüche gegen das Finanzamt aufrechterhalten geblieben sei.

Selbst wenn die an ihn gezahlten Steuervergütungen nicht zur Masse gehörten, sei der Beklagte gemäß § 206 InsO mit seinem Erstattungsanspruch ausgeschlossen, weil die Insolvenzmasse vollständig verteilt und das Insolvenzanderkonto aufgelöst worden sei. 21

Der Kläger beantragt, 22

den Rückforderungsbescheid vom 10.8.2010 in der Form der Einspruchsentscheidung vom 22.2.2011 aufzuheben. 23

Der Beklagte beantragt: 24

die Klage abzuweisen, hilfsweise, 25

die Revision zuzulassen. 26

Zur Begründung verweist er auf die Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend vor: 27

Die Rückforderung sei schon deshalb rechtmäßig, weil die Umsatzsteuererstattungen ohne Rechtsgrund erfolgt seien. Die Erstattungen beruhten auf den Umsatzsteuer-Voranmeldungen für das I. und III. Quartal 2009, denen der Beklagte zugestimmt habe. Auf die später vom Kläger eingereichte Umsatzsteuerjahreserklärung 2009 hin, die gegenüber den eingereichten Voranmeldungen eine höhere Umsatzsteuererstattung ergeben habe, habe der Beklagte jedoch die Durchführung der Jahresveranlagung mit Bescheid vom 27.4.2010 wegen der am3.2010 erfolgten Löschung der GmbH abgelehnt. Mit Schreiben vom 20.5.2010 habe er darauf hingewiesen, dass die Umsatzsteuer 2009 erst nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens entstanden sei und daher bereits aus diesem Grund der Insolvenzverwalter kein Anspruch auf Festsetzung eines Guthabens zur Umsatzsteuer 2009 habe. Mit Schreiben vom 10.8.2010 habe er dem Insolvenzverwalter mitgeteilt, dass die abgegebene Umsatzsteuererklärung mangels Unterschrift der Geschäftsführer unwirksam sei und ohne Bearbeitung zu den Akten genommen werde. Mit gleichem Datum habe der Beklagte den Rückforderungsbescheid erteilt, in dem ausdrücklich auf die Sachlage bezüglich der Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheide 2009 Bezug genommen worden sei. Dort werde nochmals darauf hingewiesen, dass die Voranmeldungen ohne Vertretungsbefugnis eingereicht worden seien und damit keinen Rechtsgrund für eine Erstattung darstellen könnten. Die damit erfolgte Ablehnung der Veranlagung stehe gemäß § 155 Abs. 1 Satz 3 Abgabenordnung (AO) einem Steuerbescheid gleich. Damit nehme diese Ablehnung materiell-rechtlich den Inhalt der Umsatzsteuervorauszahlungsfestsetzungen in sich auf. Der BFH habe entschieden, dass durch die Umsatzsteuerjahresfestsetzung sich die Festsetzungen der Vorauszahlungszeiträume „auf andere Weise“ im Sinne des § 124 Abs. 2 AO erledigten (BFH-Urteil vom 4.11.1999, V R 35/98). Dies müsse auch für die Ablehnung der Veranlagung gelten. 28

Hilfsweise verfolge der Beklagte die im Einspruchsverfahren geäußerte Auffassung weiter, dass die Erstattungen für das I. und III. Quartal 2009 auch deshalb zu Unrecht an den Kläger 29

erfolgt seien, weil der die Fortdauer der Beschlagnahme anordnende Beschluss zu unbestimmt und damit unwirksam sei.

Zunächst sei zu berücksichtigen, dass die Nachtragsverteilung nicht die Fortdauer des Insolvenzbeschlags für sämtliche, sondern nur für einzelne Vermögensgegenstände bewirke. Gerade diese Tatsache mache es aber erforderlich, dass deren Umfang durch eine hinreichende Bestimmung des jeweils betroffenen Vermögensgegenstandes – wie bei einer Pfändung – ausreichend konkretisiert werde. Wegen der sich somit ergebenden Vergleichbarkeit mit einer Pfändung seien die von der Rechtsprechung zu § 46 AO entwickelten Anforderungen (Hinweis auf BFH-Urteil vom 1.4.1999, VII R 82/98) entsprechend auf die Anordnung der Nachtragsverteilung anzuwenden. 30

Vor diesem Hintergrund sei der hier relevante Nachtragsverteilungsbeschluss vom11.2008 bereits deshalb nicht hinreichend bestimmt, weil er schon keine Angaben zur Steuerart enthalte. Aus dem Beschluss sei noch nicht einmal ersichtlich, dass dieser sich auf Steuererstattungsansprüche beziehen solle. Denn es würden allgemein Erstattungsansprüche genannt. 31

Es komme auch keine Auslegung des Beschlusses durch Hinzuziehung weiterer Unterlagen, z.B. des Schlussberichts in Betracht. Denn der Umfang der von der Nachtragsverteilung umfassten Ansprüche müsse sich - wie bei einer Pfändungsverfügung - unmittelbar aus dem Beschluss selbst ergeben. In diesem Zusammenhang sei auch zu beachten, dass das Insolvenzgericht von der Anordnung der Nachtragsverteilung absehen könne, wenn dies mit Rücksicht auf die Geringfügigkeit des Betrages und die Kosten einer Nachtragsverteilung angemessen erscheine (Uhlenbruck, InsO, 13. Auflage, § 203 Rn. 19). Um dem Insolvenzgericht aber die Prüfung der Voraussetzungen des § 203 Abs. 3 S. 1 InsO überhaupt zu ermöglichen, sei es ebenfalls unverzichtbar, dass die betroffenen Ansprüche durch den Insolvenzverwalter konkret benannt und ihrer voraussichtlichen Höhe nach beziffert würden und dann Eingang in den Nachtragsverteilungsbeschluss fänden oder die Grundlage für einen Verzicht auf eine Nachtragsverteilung bildeten. 32

Doch selbst wenn man von einer hinreichenden Bestimmtheit und damit Wirksamkeit der Nachtragsverteilung ausgehe, könne der Kläger eine Erstattung der Vorsteuer nicht erfolgreich verlangen. Der Erstattungsanspruch sei erst nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens im insolvenzrechtlichen Sinne begründet worden und könne infolgedessen von der Beschlagnahmewirkung einer Nachtragsverteilung nicht mehr erfasst werden. Nach der aktuellen, geänderten Rechtsprechung des BFH im Urteil vom 25.7.2012, VII R 29/11 sei für die Bestimmung der Begründetheit im Sinne des § 38 InsO und für die Bestimmung des Schuldigwerdens im Sinne des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO die vollständige Verwirklichung des steuerlichen Tatbestands notwendig. Angewandt auf den Streitfall bedeute dies, dass erst mit Vorliegen der Rechnung die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug und damit die vollständige Verwirklichung des steuerlichen Tatbestandes vorgelegen hätten. Im Streitfall seien die maßgeblichen Rechnungen im Jahr 2009 erteilt worden. Dieser Zeitpunkt liege aber nach der Aufhebung des Insolvenzverfahrens am11.2008. Eine Nachtragsverteilung könne sich jedoch nur auf Gegenstände der Masse beziehen (Hinweis auf § 203 Abs. 1 Nr. 3 InsO) und könne daher den hier zu beurteilenden Erstattungsanspruch nicht erfassen. 33

Der Rückforderungsbescheid sei auch zutreffenderweise an den Kläger gerichtet worden. Denn der Anspruch auf Rückzahlung zu Unrecht erstatteter Steuern oder Steuervergütungen richte sich gegen den Leistungsempfänger, also gegen den aufgrund der Zahlung bereicherten, dies sei im Regelfall der Inhaber des Kontos, auf das der Zahlungsbetrag 34

überwiesen worden sei. Dies gelte auch, soweit der Zahlungsempfänger (hier: der vom Gericht bestellte Insolvenzverwalter) zwar in eigenem Namen, aber im wirtschaftlichen Interesse eines anderen gehandelt habe. Soweit die Vorsteuererstattung – wie im Streitfall – nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens auf ein vom Insolvenzverwalter benanntes Konto geleistet werde und der Rechtsgrund für die Vorsteuererstattung später weg falle, sei der Rückforderungsanspruch gegen den Insolvenzverwalter zu richten. Auf einen Wegfall der Bereicherung könne sich der Insolvenzverwalter im Hinblick auf die Weiterleitung des erstatteten Betrages an das Insolvenzgericht nicht berufen. § 37 AO treffe nämlich keine Bestimmung für den Fall der Entreicherung und die Regelungen der §§ 812 ff. BGB kämen nicht zur Anwendung (Hinweis auf Urteil FG Nürnberg vom 30.3.2010, 2 K 1438/2008).

Entscheidungsgründe

Die Klage ist begründet.

Der angefochtene Rückforderungsbescheid ist rechtswidrig und daher aufzuheben. Die Umsatzsteuererstattung für das I. und III. Quartal 2009 erfolgte rechtmäßig.

Ist eine Steuer oder eine Steuervergütung ohne rechtlichen Grund gezahlt oder zurückgezahlt worden, so hat derjenige, auf dessen Rechnung die Zahlung bewirkt worden ist, an den Leistungsempfänger einen Anspruch auf Erstattung des gezahlten oder zurückgezählten Betrages (§ 37 Abs. 2 Satz 1 AO).

1. Die aufgrund der Umsatzsteuer-Voranmeldungen für das I. und III. Quartal 2009 vom 9.6.2009 bzw. 28.10.2009 ausgezahlte Erstattung erfolgte zu Recht an den Kläger, da das Insolvenzverfahren zwar mit Beschluss vom11.2008 aufgehoben, hinsichtlich der Steuererstattungen der Insolvenzbeschluss aber aufrecht erhalten wurde. Die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis blieb insoweit beim Kläger als Insolvenzverwalter mit der Folge, dass er weiterhin die Umsatzsteuer-Voranmeldungen für die Schuldnerin abzugeben hatte und die Vorsteuererstattungen ihm zugunsten der Masse auszuzahlen waren.

a) Durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens geht gemäß § 80 Abs. 1 InsO das Recht des Schuldners, das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen zu verwalten und über es zu verfügen, auf den Insolvenzverwalter über. Damit hat der Insolvenzverwalter zugleich als Vermögensverwalter gemäß § 34 Abs.1, 3 AO sämtliche steuerlichen Pflichten des Insolvenzschuldners zu erfüllen. Mit der Aufhebung des Insolvenzverfahrens erhält der Schuldner die Verwaltungs- und Verfügungsmacht zurück, die Befugnisse des Insolvenzverwalters enden.

Werden erst nach der Aufhebung des Insolvenzverfahrens Ansprüche des Schuldners ermittelt, die vor oder während des Insolvenzverfahrens in insolvenzrechtlicher Hinsicht „begründet“ wurden und somit zur Insolvenzmasse gehörten, können sie Gegenstand einer Nachtragsverteilung gemäß § 203 Abs. 1 Nr. 3 InsO sein. Wird die Nachtragsverteilung angeordnet, so besteht die Insolvenzbeschlagnahme i.S. des § 80 Abs. 1 InsO fort mit der Folge, dass insoweit die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis weiterhin beim (früheren) Insolvenzverwalter liegt.

Dieselbe Rechtsfolge tritt ein, wenn im Schlusstermin die Nachtragsverteilung bestimmter Vermögensgegenstände vorbehalten wird. Nach allgemeiner im insolvenzrechtlichen Schrifttum vertretener Auffassung kann das Insolvenzgericht die Nachtragsverteilung bestimmter Gegenstände schon im Schlusstermin vorbehalten. In diesem Fall bedarf zwar die nachträgliche Verteilung dieser Gegenstände noch einer weiteren Anordnung des

Insolvenzgerichts; gleichwohl besteht hinsichtlich dieser Vermögensgegenstände bereits durch den Vorbehalt ihrer Nachtragsverteilung der Insolvenzbeschlagn unverändert fort (BFH-Urteil vom 28.2.2012, VII R 36/11, BStBl II 2012, 451 und Uhlenbruck in Uhlenbruck, Insolvenzordnung, 13. Auflage, § 203 Rz. 15, jew. m. weiteren Nachweisen).

b) Das Insolvenzgericht hat im Beschluss vom11.2008 hinsichtlich „evtl. Erstattungsansprüche gegen das Finanzamt“ den Insolvenzbeschlagn aufrecht erhalten und somit im Ergebnis eine Nachtragsverteilung vorbehalten. 43

aa) Die aus den Rechnungen des Klägers resultierenden Vorsteuererstattungsansprüche konnten Gegenstand einer (vorbehaltenen) Nachtragsverteilung sein. 44

(1) Das Insolvenzgericht kann u.a. dann eine Nachtragsverteilung anordnen, wenn nach dem Schlußtermin Gegenstände der Masse ermittelt werden (§ 203 Abs. 1 Nr. 3 InsO). Dies ist auch bei einem Steuererstattungsanspruch der Fall, der - wie die streitigen Vorsteuererstattungsansprüche - zur Masse gehört, zum Zeitpunkt der Verfahrensaufhebung aber noch nicht entstanden war (vgl. Uhlenbruck in Uhlenbruck, Insolvenzordnung, 13. Auflage, § 203 Rz. 10). 45

Zur Insolvenzmasse gehört nach § 35 Abs. 1 InsO das gesamte Vermögen, das dem Schuldner zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gehört und das er während des Verfahrens erlangt. Dabei kommt es hinsichtlich der Zugehörigkeit von Ansprüchen zur Insolvenzmasse nicht auf den Zeitpunkt der Vollrechtsentstehung an, sondern auf den Zeitpunkt, in dem nach insolvenzrechtlichen Grundsätzen der Rechtsgrund für den Anspruch gelegt worden ist. Beispielsweise gehört ein Anspruch auf Erstattung von Einkommensteuerzahlungen daher zur Insolvenzmasse, wenn der die Erstattungsforderung begründende Sachverhalt vor oder während des Insolvenzverfahrens verwirklicht worden ist. Der Rechtsgrund für eine Erstattung von Einkommensteuer wird bereits mit der Leistung der entsprechenden Vorauszahlungen gelegt, denn bereits in diesem Zeitpunkt erlangt der Steuerpflichtige einen Anspruch auf Erstattung der Vorauszahlungen unter der aufschiebenden Bedingung, dass am Jahresende die geschuldete Einkommensteuer geringer ist als die Summe der Vorauszahlungen (vgl. BFH-Urteil vom 28.2.2012, VII R 36/11, BStBl II 2012, 451 und die internen Verfügungen des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen vom 1.9.2012, VV NW FinMin 2012-09-01 XXI, Tz. 7, juris Fachportal Steuerrecht und der Oberfinanzdirektion Karlsruhe vom 8.5.2014, S 0550, Tz. 7, juris Fachportal Steuerrecht). 46

Übertragen auf die Umsatzsteuer bedeutet dies, dass der Rechtsgrund für den Vorsteuererstattungsanspruch dadurch gelegt wird, dass ein anderer Unternehmer eine Lieferung oder sonstige Leistung für das Unternehmen des zum Vorsteuerabzug Berechtigten erbringt, unter der aufschiebenden Bedingung, dass am Ende des Voranmeldungszeitraums die geschuldete Umsatzsteuer geringer ist als die abziehbare Vorsteuer. Im Streitfall hat der Insolvenzverwalter seine Leistungen bis zur Aufhebung des Insolvenzverfahrens bereits vollständig erbracht; seine Vergütung wurde taggleich mit der Aufhebung des Insolvenzverfahrens mit Beschlüssen vom11.2008 festgesetzt, so dass der Vorsteuerabzug und aufgrund des Fehlens von Umsätzen ein Erstattungsanspruch in gleicher Höhe bereits begründet war. 47

Da zur Entstehung des Erstattungsanspruchs aber noch die Rechnungsstellung und die Festsetzung infolge der einzureichenden Voranmeldungen fehlten, war eine Verteilung der Vorsteuererstattung an die Gläubiger noch nicht möglich. Dazu bedurfte es des Vorbehalts der Nachtragsverteilung und der anschließenden Nachtragsverteilung. 48

(2) Dem steht nicht der Hinweis des Beklagten auf das Urteil des BFH vom 25.7.2012 (VII R 29/11, BStBl II 2013, 36) entgegen, aus dem er ableitet, dass die streitigen Erstattungsansprüche nicht mehr zur Insolvenzmasse gehören, weil sie erst nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens entstanden sind. Dieses Urteil ist auf die Situation im Streitfall nicht anwendbar. Es bezieht sich nur auf die Frage der Aufrechnung während des Insolvenzverfahrens durch einen Insolvenzgläubiger, der gegen den Insolvenzschuldner eine vor Verfahrenseröffnung begründete Forderung hatte. Die hier entscheidende Situation der Nachtragsverteilung nach Aufhebung des Verfahrens ist aber nach den vorstehend unter 1 b) aa) (1) dargelegten Grundsätzen zu lösen.	49
bb) Der Beschluss vom11.2008 ist entgegen der Auffassung des Beklagten auch nicht zu unbestimmt.	50
Wieweit die von der Nachtragsverteilung betroffenen Gegenstände und Forderungen im Beschluss, mit dem die Fortgeltung der Beschlagnahmewirkung angeordnet wird, konkretisiert sein müssen, ist bislang in Rechtsprechung und Literatur - soweit ersichtlich - kaum thematisiert worden. Der BGH geht von einem - allerdings nicht näher umrissenen - Bestimmtheitserfordernis aus (vgl. BGH-Beschluss vom 26.1.2012, IX ZB 111/10, NJW-RR 2012, 736). Für Steuererstattungsansprüche wird zumindest ein pauschaler Vorbehalt als nicht ausreichend angesehen (vgl. Lissner, BB 2013, 1495, 1497; vgl. zur gleich gelagerten Problematik im Gesamtvollstreckungsverfahren FG Sachsen, Urteil vom 22.5.2003, 3 K 630/01, juris).	51
Im Streitfall enthält der Beschluss vom11.2008 einen Vorbehalt für „evtl. Erstattungsansprüche gegen das Finanzamt“. Diese Formulierung ist nach der Überzeugung des Senats ausreichend bestimmt. Sie ermöglicht den Betroffenen die einfache Ermittlung der relevanten Erstattungsansprüche.	52
§ 203 Abs. 1 InsO benennt die Fälle, in denen eine Nachtragsverteilung angeordnet werden kann, nämlich wenn zurückbehaltene Beträge für die Verteilung frei werden, Beträge, die aus der Insolvenzmasse gezahlt sind, zurückfließen oder Gegenstände der Masse ermittelt werden.	53
Genau diese Fälle kann auch nur die im Aufhebungsbeschluss vorbehaltene Nachtragsverteilung umfassen.	54
In Bezug auf Steuererstattungsansprüche kann es sich dabei nur um nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens entstandene, aber bereits während seiner Dauer insolvenzrechtlich begründete Steuererstattungsansprüche des Insolvenzschuldners handeln (vgl. BFH-Urteil vom 28.2.2012, VII R 36/11, BStBl II 2012, 451 und die internen Verfügungen des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen vom 1.9.2012, VV NW FinMin 2012-09-01 XXI, Tz. 7, juris Fachportal Steuerrecht und der Oberfinanzdirektion Karlsruhe vom 8.5.2014, S 0550, Tz. 7, juris Fachportal Steuerrecht).	55
Diese Steuererstattungsansprüche sind dem Beklagten aber regelmäßig bekannt, da sie sich aus den Steuerakten ergeben. Einer weitergehenden Konkretisierung im Beschluss vom11.2008 bedurfte es daher nicht.	56
2. Die Umsatzsteuer-Voranmeldungen sind als Rechtsgrund für die Erstattung an den Kläger auch nicht nachträglich durch Erledigung aufgrund einer Ablehnung der Jahresveranlagung (§ 155 Abs. 1 Satz 3 AO) weggefallen.	57
	58

a) Die Schreiben des Beklagten vom 27.4.2010, 20.5.2010 und 10.8.2010 stellen bereits keine Ablehnung eines Antrags auf Steuerfestsetzung i.S.d. § 155 Abs. 1 Satz 3 AO dar.

Die Steuern werden gemäß § 155 Abs. 1 AO, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, von der Finanzbehörde durch Steuerbescheid festgesetzt. Steuerbescheid ist der nach § 122 Abs. 1 bekannt gegebene Verwaltungsakt. Dies gilt auch für die volle oder teilweise Freistellung von einer Steuer und für die Ablehnung eines Antrags auf Steuerfestsetzung. 59

Eine Ablehnung nach § 155 Abs. 1 Satz 3 AO liegt vor, wenn das Finanzamt verbindlich zum Ausdruck bringt, dass eine Steuerfestsetzung nicht durchgeführt wird (Cöster in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung, § 155 Rz. 34). Entscheidend ist der objektive Erklärungsgehalt der Mitteilung an den Steuerpflichtigen (Schuster in HHS, AO/FGO, § 155 AO Rz. 30). Hierbei kommt es darauf an, ob für den Steuerpflichtigen aus der Mitteilung selbst oder aus den Umständen ihres Erlasses objektiv erkennbar ist, dass eine einseitige, verbindliche, der Rechtsbeständigkeit fähige Regelung kraft hoheitlicher Gewalt gewollt ist (vgl. BFH-Urteil vom 22.10.1986, I R 254/83, BFH/NV 1988, 10). 60

Eine Ablehnung der Veranlagung kommt in den erwähnten Schreiben des Beklagten nicht zum Ausdruck. Im Schreiben vom 27.4.2010 berief sich der Beklagte zunächst auf die Löschung der GmbH, im Schreiben vom 20.5.2010 hielt er daran nicht mehr fest, sondern argumentierte, dass die Umsatzsteuer 2009 erst nach Beendigung des Insolvenzverfahrens entstanden sei und die Liquidatoren wieder für die GmbH verantwortlich seien. Ähnlich äußerte er sich im Schreiben vom 10.8.2010: Wegen der Aufhebung des Insolvenzverfahrens seien nunmehr wiederum die ehemaligen Geschäftsführer zuständig, die vom Kläger unterschriebene Erklärung sei ungültig. 61

Letztlich bringt der Beklagte hier zum Ausdruck, dass er die vom Kläger eingereichte Umsatzsteuererklärung nicht akzeptiert, weil sie nicht von den Liquidatoren bzw. Geschäftsführern der GmbH unterzeichnet wurde, sondern von nach seiner Auffassung unzuständigen Klägern. Eine verbindliche Erklärung, dass die Steuerveranlagung nicht durchgeführt wird, ist hierin nicht enthalten. Der Beklagte sieht nur einen Unterschriftsmangel, lehnt aber nicht endgültig eine Veranlagung, z.B. nach Behebung dieses Mangels, ab. 62

b) Doch selbst wenn der Beklagte die Jahresveranlagung zur Umsatzsteuer 2009 wirksam i.S.d. § 155 Abs. 1 Satz 3 AO abgelehnt hätte, blieben die Umsatzsteuerfestsetzungen für das I. und III. Quartal weiterhin als Rechtsgrund für die streitige Erstattung bestehen. 63

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH löst zwar der Umsatzsteuer-Jahresbescheid die Umsatzsteuerfestsetzungen für Vorauszahlungszeiträume ab. Die Umsatzsteuer-Jahresfestsetzung nimmt materiell-rechtlich den Inhalt der Umsatzsteuer-Vorauszahlungsfestsetzungen in sich auf. Dadurch erledigen sich die Steuerfestsetzungen für Vorauszahlungszeiträume „auf andere Weise“ (§ 124 Abs. 2 AO). Für das materielle Ergebnis der im Kalenderjahr positiv oder negativ entstandenen Umsatzsteuer ist mit seiner Bekanntgabe ausschließlich der Umsatzsteuer-Jahresbescheid maßgebend. Nur die verfahrensrechtlichen Wirkungen des Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheids bleiben bestehen (vgl. z.B. BFH, Urteil vom 04.11.1999, V R 35/98, BStBl II 2000, 454). 64

Der Regelungsgehalt der Vorauszahlungsbescheide bleibt von dem späteren Erlass des Jahressteuerbescheides jedoch unberührt, wenn der Umsatzsteuerjahresbescheid keine Feststellungen darüber enthält, dass die Voranmeldungen bzw. Festsetzungen der Umsatzsteuer für bestimmte Monate materiell fehlerhaft waren. Die Vorauszahlungsbescheide stellen insoweit weiterhin einen formellen Rechtsgrund dar, so 65

dass auf deren Grundlage bewirkte Rechtsfolgen nicht rückgängig zu machen sind. Hinsichtlich der bereits verwirklichten Regelungen eines Vorauszahlungsbescheides ist auch nach Ergehen des Jahressteuerbescheides auf diese formelle Bescheidlage abzustellen und gleichsam eine Rückabwicklung nur dann zulässig, wenn das Finanzamt den Vorauszahlungsbescheid aufgehoben oder geändert hat oder der später erlassene Jahressteuerbescheid Feststellungen (Regelungen) enthält, aus denen sich - wie z.B. bei der Versagung des Vorsteuerabzugs für das gesamte Kalenderjahr - die Fehlerhaftigkeit der betreffenden Voranmeldung bzw. der Festsetzung einer Umsatzsteuervorauszahlung ergibt (BFH-Urteile vom 24.1.1995, VII R 144/92, BStBl II 1995, 862 und vom 15.6.1999, VII R 3/97, BStBl II 2000, 46).

Der Beklagte hat aber weder die Vorauszahlungsfestsetzungen aufgehoben, noch ergibt sich aus den Schreiben vom 27.4.2010, 20.5.2010 und 10.8.2010, die der Beklagte als einem Steuerbescheid gleichkommende Ablehnungsbescheide ansieht, dass die Vorauszahlungsfestsetzungen materiell fehlerhaft waren. Denn in allen 3 Schreiben geht der Beklagte überhaupt nicht auf die Voranmeldungen ein, sondern beschäftigt sich nur mit der Jahreserklärung. Der taggleich mit dem Schreiben vom 10.8.2010 ergangene Rückforderungsbescheid beschäftigt sich zwar mit den Umsatzsteuer-Voranmeldungen, thematisiert aber wiederum nicht die Jahreserklärung und ist daher seinem eindeutigen Erklärungsinhalt nach nicht als (weiterer) Ablehnungsbescheid i.S.d. § 155 Abs. 1 Satz 3 AO anzusehen. 66

3. Die Revision war nicht zuzulassen, da keiner der Zulassungsgründe des § 115 Abs. 2 FGO vorliegt. Es handelt sich im Streitfall insbesondere um keine Rechtssache, die grundsätzliche Bedeutung hat (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). Der Senat ist bestehenden höchstrichterlichen Rechtsprechungsgrundsätzen gefolgt und hat hinsichtlich der Frage der Bestimmtheit des Beschlusses vom11.2008 eine streit- und damit einzelfallbezogene Würdigung vorgenommen, ohne hierbei Aussagen von grundsätzlicher Bedeutung zu treffen. 67

4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vor 68

läufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 69