
Datum: 30.08.2017
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 2257/15
ECLI: ECLI:DE:FGK:2017:0830.13K2257.15.00

Tenor:

Unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 20. Juli 2015 wird der Abrechnungsbescheid vom 25. März 2015 dergestalt korrigiert, dass die sich aus dem Bescheid vom 29. September 2008 über die Festsetzung des Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens nach § 37 Abs. 5 KStG ergebenden Raten des Körperschaftsteuerguthabens in Höhe von jeweils 479,30 € für die Jahre 2013 und 2014 nicht durch Aufrechnung untergegangen, sondern an den Kläger zu erstatten sind.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages vorläufig vollstreckbar.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Auszahlung zweier Raten des Körperschaftsteuerguthabens gemäß § 37 Abs. 5 des Körperschaftsteuergesetzes – KStG –.

2

Der Kläger war Insolvenzverwalter über das Vermögen der Firma L GmbH – im Folgenden: GmbH – in M. Über das Vermögen der GmbH wurde mit Beschluss des Amtsgerichtes C vom 8. Juli 1999 (.. IN ../..) das Insolvenzverfahren eröffnet. Zunächst wurde der später wegen Untreue verurteilte Rechtsanwalt T zum Insolvenzverwalter bestellt. Mit Beschluss vom 24. Januar 2000 wurde dieser als Insolvenzverwalter entlassen und der Kläger zum Insolvenzverwalter bestellt.

3

Im Rahmen des Insolvenzverfahrens meldete der Beklagte Steuerforderungen zur Insolvenztabelle an. Dabei erfolgte eine Feststellung zur Tabelle zunächst i.H.v. 46.366,63 DM (23.706,88 €). Weitere Forderungen des Beklagten wurden nicht zur Tabelle festgestellt. Ausweislich des Schlussberichtes mit Schlussverzeichnis des Klägers vom 11. Mai 2011 entfielen auf die Forderungen gemäß § 38 der Insolvenzordnung – InsO – in Höhe von ca. 260.000 € nur Mittel in Höhe von ca. 38.000 €. Wegen der Einzelheiten wird auf den Schlussbericht verwiesen. Ausweislich einer Verrechnungsübersicht erhielt der Beklagte aus der Verteilung nur einen Betrag von 1.714,66 €.

Bereits während der Dauer des Insolvenzverfahrens war unter dem 29. September 2008 gegenüber dem Kläger ein Bescheid über die Festsetzung des Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens nach § 37 Abs. 5 KStG ergangen, mit dem das Körperschaftsteuerguthaben auf 4.793 € festgesetzt wurde. Die jährlichen Auszahlungsbeträge für die Jahre 2008 bis 2011 erfolgten an den Kläger. 5

Ein auf Antrag des Klägers unter dem 16. Januar 2012 erlassener Abrechnungsbescheid zum Bescheid gemäß § 37 Abs. 5 KStG weist die Fälligkeiten für die einzelnen Erstattungen innerhalb des Zehnjahreszeitraums gemäß § 37 Abs. 5 S. 1 KStG für die zu diesem Zeitpunkt noch nicht erstatteten Beträge jeweils mit dem 30. September der Jahre 2012 bis 2017 aus. 6

Nach Schlussverteilung wurde das Insolvenzverfahren durch rechtskräftigen Beschluss des Amtsgerichtes C vom 6. März 2012 aufgehoben. Die GmbH, deren alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer während des Insolvenzverfahrens verstorben war, wurde am 31. Juli 2012 gemäß § 394 Abs. 1 des Gesetzes über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit – FamFG – wegen Vermögenslosigkeit von Amts wegen im Handelsregister gelöscht. Wegen der Einzelheiten insoweit wird auf die Eintragungen im Handelsregister des Amtsgerichtes U zu HRB ... verwiesen. 7

Die Erstattung des Körperschaftsteuerguthabens für das Jahr 2012 erfolgte im Oktober 2012 an den Kläger. 8

Auf der Erstattungsanfrage des Erhebungsbezirks des Beklagten an die Veranlagungsstelle betreffend das Körperschaftsteuerguthaben 2013 findet sich in der Insolvenzakte des Beklagten folgender Vermerk: 9

„Verfahren ohne Beschlagnahme aufgehoben, Guthaben umgebucht auf Rückstände (RS) 710 4199“ 10

sowie der Datumsstempel 15. Oktober 2013 mit einem Handzeichen. 11

Im Januar 2015 forderte der Kläger den Beklagten auf, die ausstehenden Beträge von jeweils 479,30 € für die Jahre 2013 und 2014 nunmehr an ihn auszusahlen. Dies lehnte der Beklagte mit Schreiben vom 20. Januar 2015 ab. Das Insolvenzverfahren sei ohne Beschlagnahme und angeordnete Nachtragsverteilung aufgehoben worden. Die Ansprüche gemäß § 37 Abs. 5 KStG seien mit der Löschung der GmbH im Juli 2012 erloschen. Ansprüche bestünden nicht mehr. 12

Der Kläger wies darauf hin, er werde ggf. die Nachtragsverteilung gemäß § 203 Abs. 2 InsO beantragen. Er fragte insoweit an, ob der Beklagte in diesem Fall die restlichen fünf Raten an ihn auszahlen werde. Daraufhin teilte der Beklagte mit, seines Erachtens wirke der Beschluss einer Nachtragsverteilung erst ab dem Zeitpunkt der Beschlussfassung. Eine Rückwirkung für die bereits abgelaufenen Jahre 2013 und 2014 trete nicht ein. 13

Mit Beschluss des Amtsgerichtes C vom 26. Februar 2015 wurde sodann hinsichtlich des Erstattungsanspruchs gemäß § 37 Abs. 5 KStG die Nachtragsverteilung angeordnet.	14
Der Kläger forderte daraufhin erneut die Auszahlung der allein streitbefangenen Körperschaftsteuerguthaben für die Jahre 2013 und 2014.	15
Dies lehnte der Beklagte mit Schreiben und Abrechnungsbescheid vom 25. März 2015 nunmehr mit der Begründung ab, die entsprechenden Guthaben seien zu den Fälligkeitsterminen 30. September 2013 und 2014 mit offenen Insolvenzforderungen aus der Umsatzsteuer I/1999 aufgerechnet worden. Dadurch seien die entsprechenden Forderungen erloschen. Wegen der Einzelheiten wird auf den Abrechnungsbescheid verwiesen.	16
Dagegen wandte sich der Kläger mit fristgerecht erhobenem Einspruch, mit dem er im Wesentlichen vortrug, Aufrechnungserklärungen zu den behaupteten Stichtagen würden bestritten. Derartige Aufrechnungserklärungen seien bisher nicht vorgetragen worden und auch aus Rechtsgründen zweifelhaft. Es fehle bei der GmbH bereits an Personen, die die Aufrechnungserklärung hätten entgegennehmen können.	17
Außerdem handle der Beklagte auch treuwidrig. Bereits mit dem Abrechnungsbescheid vom 16. Januar 2012 sei für alle an dem Verfahren Beteiligten klar gewesen, dass die weiteren Raten des Körperschaftsteuerguthabens (an die Insolvenzmasse) auszuzahlen gewesen seien. Es sei daher auch die Nachtragsverteilung unumgänglich gewesen. Diese sei nur versehentlich bei Aufhebung des Insolvenzverfahrens nicht sofort angeordnet worden.	18
Wegen der weiteren Einzelheiten einschließlich des Vorbringens zu nach Auffassung des Klägers treuwidrigem Verhalten des Beklagten wird auf das Einspruchsschreiben Bezug genommen.	19
Dem trat der Beklagte mit der Ansicht entgegen, er habe gegenüber dem Kläger wirksam die Aufrechnung für die GmbH erklärt. Mit Einspruchsentscheidung vom 20. Juli 2015 wies der Beklagte sodann den Einspruch als unbegründet zurück. Die Einspruchsentscheidung weist als Einspruchsführerin die GmbH und die Prozessbevollmächtigten des Klägers als Bevollmächtigte aus.	20
Nach chronologischer Darstellung des Verfahrensablaufes und abstrakten Darlegungen zur Entstehung der Ansprüche gemäß § 37 Abs. 5 KStG, zur Wirkung der Aufhebung des Insolvenzverfahrens und zur Aufrechnung gemäß § 226 der Abgabenordnung – AO – i.V.m. den §§ 387 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuches – BGB – sowie zu den Aufrechnungseinschränkungen im Rahmen eines Insolvenzverfahrens (§ 96 InsO) führt der Beklagte aus, der Auffassung des Klägers, wirksame Aufrechnungen lägen nicht vor, weil nur verwaltungsinterne Umbuchungen erfolgt seien, könne nicht gefolgt werden.	21
Die Aufrechnung sei gegenüber dem Kläger mit Erlass des Abrechnungsbescheides vom 25. März 2015 erklärt worden. Der Wirkung der Aufrechnung stehe nicht entgegen, dass zu diesem Zeitpunkt bereits die Nachtragsverteilung angeordnet worden sei. Die Aufrechnungswirkung träte vorher ein, d.h. in dem Zeitraum, in dem die Nachtragsverteilung noch nicht angeordnet gewesen sei. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung vom 20. Juli 2015 verwiesen.	22
Dagegen richtet sich die Klage.	23

Mit ihr rügt der Kläger zunächst die mangelhafte Adressierung der Einspruchsentscheidung, die auch im Widerspruch zu der Adressierung des Abrechnungsbescheides stehe.

In der Sache verweist er auf die Einwendungen aus dem Einspruchsverfahren. Ergänzend führt er aus, der Beklagte berufe sich in der Einspruchsentscheidung nicht mehr darauf, bereits zum 30. September 2013 und 30. September 2014 Aufrechnungserklärungen abgegeben zu haben. Soweit er sich nunmehr darauf berufe mit dem Abrechnungsbescheid die Aufrechnung erklärt zu haben, übersehe er, dass zu diesem Zeitpunkt bereits die Nachtragsverteilung angeordnet gewesen sei und die Ansprüche auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens ihm, dem Kläger, als Insolvenzverwalter und nicht mehr der Insolvenzschuldnerin zugestanden hätten. Es fehle daher an der für eine Aufrechnung erforderlichen Gegenseitigkeit. Aus dem Umstand, dass sich die streitigen Forderungen zu einem früheren Zeitpunkt möglicherweise aufrechenbar gegenübergestanden hätten, könne der Beklagte nichts zu seinen Gunsten ableiten. Eine Rückwirkung, wie sie der Beklagte behauptete, könne nur eintreten, wenn die für die Aufrechnung geforderte Gegenseitigkeit noch fortbestehe.

Unter Bezugnahme auf den vom Beklagten vorgelegten Kontoauszug mit Abbuchungen jeweils zum 30. September der beiden Streitjahre trägt der Kläger vor, er bestreite die Abbuchungen, da nicht bewiesen sei, dass entsprechende Abbuchungen zu diesen Stichtagen tatsächlich stattgefunden hätten. Letztlich sei dies aber auch gleichgültig, da der Beklagte selbst einräume, dass keine Mitteilung an ihn oder die GmbH erfolgt sei.

Weiterhin müsse beachtet werden, dass die Forderung aus rückständiger Umsatzsteuer I/1999 als Insolvenzforderung zur Tabelle angemeldet worden sei. Die Festsetzung des Körperschaftsteuerguthabens sei gegenüber ihm, dem Kläger, erfolgt. Sie sei vom Insolvenzbeschluss erfasst worden und habe zur Insolvenzmasse gehört. Mit dem Beschluss des Insolvenzgerichts über die Nachtragsverteilung sei bezüglich dieser Ansprüche die ursprüngliche Rechtslage, wie sie vor Aufhebung des Insolvenzverfahrens bestanden habe, wieder hergestellt worden. Die noch nicht zur Auszahlung gelangten Raten des Körperschaftsteuerguthabens seien erneut mit Insolvenzbeschluss belegt worden. Der Beklagte sei daher nicht berechtigt gewesen, mit Insolvenzforderungen die Aufrechnung gegenüber diesen Masseforderungen zu erklären.

Der Kläger beantragt,

den Abrechnungsbescheid vom 25. März 2015 dergestalt abzuändern, dass der Beklagte verpflichtet wird, die sich aus dem Bescheid vom 29. September 2008 ergebenden Raten des Körperschaftsteuerguthabens in Höhe von jeweils 479,30 € für die Jahre 2013 und 2014 an den Kläger auszuzahlen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er gesteht zu, versehentlich nicht den Kläger, sondern die Insolvenzschuldnerin als Einspruchsführerin in der Einspruchsentscheidung angegeben zu haben.

In der Sache trägt er nunmehr vor, entscheidend sei, dass die Nachtragsverteilung zu den Zeitpunkten der Umbuchungen am 30. September der Jahre 2013 und 2014 noch nicht vorgelegen habe. Zu diesen Zeitpunkten habe eine Aufrechnungslage bestanden und seien die Umbuchungen erfolgt. Zum Zeitpunkt der Aufrechnungserklärung am 25. März 2015 sei

zwar bereits die Nachtragsverteilung angeordnet gewesen. An der Gegenseitigkeit der Forderungen habe es aber nicht gefehlt, denn so wie der Kläger das Recht habe, den Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens geltend zu machen, so richte sich auch die Umsatzsteuerforderung an ihn als gesetzlichen Vertreter der Masse/Insolvenzschuldnerin.

Der Beklagte reichte weiterhin einen Kontoauszug zum Körperschaftsteuerguthaben 2013 und 2014 ein, der jeweils auf den 30. September des Jahres eine Abbuchung in Höhe des Guthabens ausweist. 34

Entscheidungsgründe 35

Die Klage ist zulässig und begründet. Der angefochtene Abrechnungsbescheid ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). 36

Die Klage ist zulässig, obwohl das Einspruchsverfahren entgegen der Regelung in § 44 FGO nicht wirksam gegenüber dem Kläger abgeschlossen worden ist. 37

Die Einspruchsentscheidung aus dem Jahr 2015 weist die bereits drei Jahre zuvor nach § 394 FamFG im Handelsregister gelöschte GmbH als Einspruchsführerin aus. Der Kläger ist in der Einspruchsentscheidung gar nicht bezeichnet, sondern nur die Prozessbevollmächtigten als Bevollmächtigte der GmbH ausgewiesen. 38

Da die Bekanntgabe an eine nicht mehr existierende Person nicht in Betracht kommt, kann der Verwaltungsakt, hier die Einspruchsentscheidung, keine Wirkung entfalten und bleibt mangels Bekanntgabe nichtig (vgl. z.B. Ratschow in Klein, AO, 13. Aufl., 2016, § 119 Rdnr. 22; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 122 AO Rdnr. 20 m.w.N.). Dies ist zwischen den Beteiligten des Rechtsstreits nicht umstritten. 39

Die Klage ist aber unstreitig als Untätigkeitsklage im Sinne des § 46 FGO zulässig, da der Beklagte – wenn auch unabsichtlich – über den Einspruch des Klägers nicht in angemessener Frist sachlich entschieden hat. Der Senat verzichtet insoweit auf weitere Ausführungen. 40

Die Klage ist auch begründet. Entgegen der Auffassung des Beklagten ist der Anspruch des Klägers aus dem gegenüber ihm ergangenen Bescheid über die Festsetzung des Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens nach § 37 Abs. 5 KStG vom 29. September 2008 nicht teilweise – hier hinsichtlich der Guthaben für die Jahre 2013 und 2014 – durch Aufrechnung untergegangen. 41

Der Anspruch auf das Körperschaftsteuerguthaben gehörte unstreitig zunächst zu der vom Kläger verwalteten Insolvenzmasse. 42

Die Insolvenzmasse, die in das Verwaltungs- und Verfügungsrecht des Insolvenzverwalters nach § 80 InsO fällt, umfasst nach § 35 Abs. 1 InsO das gesamte Vermögen, das dem Insolvenzschuldner zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gehört und das er während des Verfahrens erlangt. Dabei kommt es nach der übereinstimmenden Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs – BGH – und des Bundesfinanzhofs – BFH – hinsichtlich der Zugehörigkeit von Ansprüchen zur Insolvenzmasse nicht auf den Zeitpunkt der Vollrechtsentstehung, sondern auf den Zeitpunkt, in dem nach insolvenzrechtlichen Grundsätzen der Rechtsgrund für den Anspruch gelegt worden ist, an (vgl. BFH-Urteil vom 43

20. September 2016 VII R 10/15, BFH/NV 2017, 442 m.w.N. zur Rechtsprechung des BGH und BFH).

Damit gehörte der Anspruch aus dem Körperschaftsteuerguthaben gemäß § 37 Abs. 5 KStG zur Insolvenzmasse. Der Anspruch ist erst mit Ablauf des 31. Dezember 2006 entstanden (vgl. § 37 Abs. 5 S. 2 KStG). Die Festsetzung erfolgte im Jahr 2008. Der Anspruch für die einzelnen Jahre wurde jeweils zum 30. September eines Kalenderjahres fällig. Insoweit besteht auch kein Streit zwischen den Beteiligten. 44

Vorbehaltlich eines zwischenzeitlichen Untergangs der hier streitbefangenen zwei Raten aus dem Körperschaftsteuerguthaben sind diese erneut mit dem Beschluss des Amtsgerichtes vom 26. November 2014 über die Nachtragsverteilung gemäß § 203 Abs. 1 Nr. 3 InsO von der Insolvenzbeschlagnahme im Sinne des § 80 Abs. 1 InsO erfasst worden. 45

Der Beschluss genügt insoweit den Anforderungen an die Konkretisierung, die nach der Rechtsprechung des BFH an eine Nachtragsverteilungsanordnung zu stellen sind (vgl. zur Bestimmtheit bei Nachtragsverteilungsbeschlüssen BFH-Urteil vom 20. September 2016 VII R 10/15, BFH/NV 2017, 442 m.w.N.). Mit diesem Beschluss wurde die Nachtragsverteilung hinsichtlich der hier streitbefangenen Erstattungsansprüche bezüglich des Körperschaftsteuerguthabens durch Bezeichnung des Rechtsgrundes, der Gesamthöhe und der Unterteilung in zehn Jahresraten angeordnet. Er enthält demnach eine den Anforderungen der BFH-Rechtsprechung genügende, hinreichend genaue Bestimmung der von der Nachtragsverteilung erfassten Vermögensgegenstände. 46

Entgegen der Auffassung des Beklagten ist der Anspruch auf Erstattung der beiden Raten aus dem Körperschaftsteuerguthaben für die Jahre 2013 und 2014 auch nicht durch Aufrechnung untergegangen. 47

Zwischen den Beteiligten besteht kein Streit, dass während der Dauer des Insolvenzverfahrens, also von 1999 bis zum 6. März 2012, § 96 InsO einer Aufrechnung des Beklagten mit Insolvenzforderungen, hier insbesondere der Umsatzsteuer für das erste Quartal 1999, entgegenstand. 48

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. Dies entspricht, vorbehaltlich der – im Streitfall nicht einschlägigen – Sonderfälle des § 95 InsO, auch der höchstrichterlichen Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil vom 23. Februar 2011 I R 20/10, BStBl II 2011, 822 m.w.N. zur Rechtsprechung des BGH). 49

Die Voraussetzungen des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO waren erfüllt. Das Insolvenzverfahren ist im Jahr 1999 eröffnet worden. Der Anspruch auf die Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens ist – wie bereits dargelegt – erst mit Ablauf des 31. Dezember 2006 entstanden (vgl. § 37 Abs. 5 S. 2 KStG). Die Festsetzung erfolgte im Jahr 2008. Der Anspruch für die einzelnen Jahre wurde jeweils zum 30. September eines Kalenderjahres fällig. 50

Der Beklagte hat auch nicht im Zeitraum zwischen der Aufhebung des Insolvenzverfahrens und der Anordnung der Nachtragsverteilung mit seinen Forderungen wirksam aufgerechnet und damit entsprechend der vom erkennenden Senat geteilten Auffassung des BFH (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 4. September 2008 VII B 239/07, BFH/NV 2009, 6) die Forderung des Klägers zum Erlöschen gebracht. 51

Der Beklagte war zwar grundsätzlich berechtigt, mit den zur Insolvenztabelle festgestellten Forderungen wie aus einem vollstreckbaren Urteil (vgl. § 201 Abs. 2 InsO) die Zwangsvollstreckung gegen die Insolvenzschuldnerin zu betreiben oder auch wechselseitige Forderungen durch Aufrechnung zum Erlöschen zu bringen.

Das ergibt sich daraus, dass mit der Aufhebung des Insolvenzverfahrens durch den Beschluss des Insolvenzgerichtes vom 6. März 2012 der Insolvenzbeschluss gemäß § 80 InsO endete. Ab diesem Zeitpunkt konnte grundsätzlich die GmbH wieder über ihre Vermögenswerte verfügen, da eine Nachtragsverteilung nicht vorbehalten war. Das Aufrechnungsverbot des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO besteht nach Einstellung des Insolvenzverfahrens nicht mehr (vgl. dazu z.B. BFH-Urteil vom 13. Dezember 2016 VII R 1/15, BStBl II 2017, 541; Brandes/Lohmann in Münchner Kommentar zur Insolvenzordnung, § 96 Rdnr. 2c). 53

Die Aufrechnung nach § 226 AO i.V.m. den §§ 387 ff. BGB scheiterte aber daran, dass die Aufrechnung nach § 388 Satz 1 BGB durch Erklärung gegenüber dem anderen Teil erfolgen muss. 54

Ein derartiger Empfänger der Aufrechnungserklärung gegenüber einer GmbH ist grundsätzlich der Geschäftsführer (vgl. § 35 Abs. 1 Satz 1 des GmbH-Gesetzes – GmbHG –). Der Geschäftsführer war aber bereits vor Löschung der Gesellschaft verstorben. Danach wäre grundsätzlich nach § 35 Abs. 1 Satz 2 GmbHG der Gesellschafter zur Passivvertretung der GmbH berufen gewesen. Dies erscheint im Streitfall aber schon deshalb zweifelhaft, weil der verstorbene Geschäftsführer zugleich der alleinige Gesellschafter war (vgl. Insolvenzeröffnungsgutachten) und nicht festgestellt werden kann, wer Erbe des verstorbenen Gesellschafter-Geschäftsführers geworden ist. 55

Unabhängig davon endete jede Vertretungsmacht mit der Löschung der GmbH im Handelsregister (vgl. z.B. Bundesarbeitsgericht – BAG – Urteil vom 4. Juni 2003 10 AZR 448/02, BAGE 106, 217). 56

Auch wenn § 60 Abs. 1 Nr. 7 GmbHG die Löschung der Gesellschaft wegen Vermögenslosigkeit nur als Auflösungsstatbestand bezeichnet, bedeutet die Löschung regelmäßig die Beendigung der Gesellschaft (vgl. z.B. Karsten Schmidt in: Scholz, GmbHG, 11. Aufl. 2012-2015 (Bde. 1, 2, 3), § 66 Rdnr. 53). Mit ihr endet die Vertretungsmacht der Geschäftsführer oder Liquidatoren oder in den Fällen des § 35 Abs. 1 Satz 2 GmbHG der Gesellschafter. Wenn – wie im Streitfall – trotz der Löschung noch Vermögen vorhanden ist, können auf Antrag eines Beteiligten Liquidatoren durch das Gericht ernannt werden (vgl. § 66 Abs. 5 GmbHG). Die Vertretungsmacht der früheren Geschäftsführer oder Liquidatoren lebt aber nicht wieder auf. 57

Unabhängig von dem fehlenden Empfänger der Aufrechnungserklärung fehlt auch jeglicher Anhaltspunkt in den vorgelegten Akten, dass im Zeitraum zwischen der Beendigung des Insolvenzverfahrens und der Anordnung der Nachtragsverteilung jemals eine Aufrechnungserklärung abgegeben worden ist. Tatsächlich haben nach Lage der Akten nur interne Umbuchungen stattgefunden. Selbst dem insoweit in dem vorgelegten Kontoauszug des Beklagten ausgewiesenen Zeitpunkt von Aufrechnungserklärungen, kann kein Vertrauen geschenkt werden. Wie sich aus der vorliegenden Anfrage des Erhebungsbezirks zur Behandlung des Erstattungsbetrages 2013 ergibt, ist eine Entscheidung über die Umbuchung erst am 15. Oktober 2013 und nicht am 30. September 2013 gefallen. Die Verbuchung auf den Stichtag, zu dem sich nach Auffassung des Beklagten die Forderungen erstmals aufrechnenbar gegenüberstanden, lässt danach keine Rückschlüsse auf tatsächlich erfolgte 58

Entscheidungen oder Erklärungen oder deren Zeitpunkt zu.

- Der Streitfall unterscheidet sich insoweit in mehrfacher Hinsicht grundlegend von dem Sachverhalt, der der Entscheidung des BFH in dem Urteil vom 13. Dezember 2016 (VII R 1/15, BStBl II 2017, 541) zugrunde lag. Wegen der Abtretung des Körperschaftsteuerguthabens vor Beendigung des Insolvenzverfahrens konnte das Finanzamt im dortigen Verfahren gegenüber dem neuen Gläubiger gemäß § 406 BGB die Aufrechnung erklären. Dies ist auch erfolgt, ohne dass die Forderung des neuen Gläubigers erneut der Beschlagnahme im Rahmen des Insolvenzverfahrens unterworfen worden wäre. 59
- Der Anspruch des Klägers auf Auszahlung der beiden streitbefangenen Raten des Körperschaftsteuerguthabens ist nach Überzeugung des Senats letztlich auch nicht durch eine wirksame Aufrechnung nach Anordnung der Nachtragsverteilung untergegangen. 60
- Der Beklagte hat zwar zumindest inzident mit dem Abrechnungsbescheid vom 25. März 2015, spätestens aber mit der Einspruchsentscheidung, aus deren letztem Absatz der Wille zur Erklärung der Aufrechnung ersichtlich ist, diese hinsichtlich der beiden hier streitbefangenen Teilbeträge des Körperschaftsteuerguthabens erklärt. Diese war auch gegenüber dem Kläger zu erklären, da mit der Anordnung der Nachtragsverteilung gemäß § 203 Abs. 1 Nr. 3 InsO die erneute Beschlagnahme erfolgt war und damit der Kläger die Verwaltungsbefugnis im Sinne des § 80 InsO über die Erstattungsforderung erlangt hatte. Damit war er – und dies dürfte zwischen den Beteiligten unstreitig sein – der richtige Adressat einer Aufrechnungserklärung des Beklagten hinsichtlich der hier streitbefangenen Forderungen. 61
- Der wirksamen Aufrechnung steht aber die erneute Beschlagnahme der Erstattungsansprüche bezüglich des Körperschaftsteuerguthabens nach § 37 Abs. 5 KStG und die damit erneut ausgelöste Anwendbarkeit des § 96 InsO entgegen. 62
- Nach Überzeugung des erkennenden Senats führt die an den Zwecken des Insolvenzverfahrens, hier der gleichmäßigen Befriedigung aller Gläubiger, ausgerichtete Auslegung der §§ 96, 203 InsO dazu, dass Forderungen, hinsichtlich derer bereits im laufenden Insolvenzverfahren ein Aufrechnungsverbot im Sinne des § 96 Abs. 1 Nr. 2 InsO bestand, erneut diesem Aufrechnungsverbot unterfallen, wenn hinsichtlich der Forderungen die Nachtragsverteilung nach § 203 Abs. 1 Nr. 3 InsO angeordnet wird. 63
- Es entspricht der vom erkennenden Senat geteilten Auffassung des BFH und der insolvenzrechtlichen Literatur, dass bereits ein fortdauernder Insolvenzbeschluss vorliegt, wenn eine Nachtragsverteilung im Aufhebungsbeschluss vorbehalten worden ist, auch wenn noch kein Beschluss zur Nachtragsverteilung erfolgt ist (vgl. dazu BFH-Urteil vom 28. Februar 2012 VII R 36/11, BStBl II 2012, 451 m.w.N.; Brandes/Lohmann in Münchner Kommentar zur Insolvenzordnung, § 96 Rdnr. 2c; Jungmann in Schmidt, Insolvenzordnung, 19. Aufl., 2016 § 203 Rdnr. 12). Der Insolvenzschnldner erlangt in diesen Fällen trotz der Verfahrensbeendigung die Verfügungsbefugnis über die Gegenstände, hinsichtlich derer die Nachtragsverteilung vorbehalten ist, nicht wieder (BFH a.a.O.). Die Aufrechnung gegen Ansprüche, die während der Dauer des Insolvenzverfahrens begründet worden sind, ist weiterhin nach § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO unzulässig (BFH a.a.O.; Brandes/Lohmann a.a.O. § 96 Rdnr. 2c). 64
- Im Ergebnis muss nach Überzeugung des erkennenden Senats, das Gleiche gelten, wenn hinsichtlich einer Forderung während der Dauer des Insolvenzverfahrens ein Aufrechnungsverbot nach § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO bestand und sich die Forderung bei 65

Anordnung der Nachtragsverteilung noch im Vermögen des Insolvenzschuldners befindet.

Zwar unterscheiden sich Insolvenzverfahren, bei denen die Nachtragsverteilung bei Aufhebung des Verfahrens ausdrücklich vorbehalten bleibt, von Verfahren – wie im Streitfall –, bei denen eine vorbehaltlose Aufhebung des Insolvenzverfahrens erfolgt. 66

Unstreitig erlangt der Insolvenzschuldner – hier die GmbH als Insolvenzschuldnerin – in Fällen der vorbehaltlosen Aufhebung des Insolvenzverfahrens die Verfügungsbefugnis über Forderungen wieder. Er kann über die Forderung durch Abtretung oder Aufrechnung verfügen. Ebenso können Gläubiger, deren Forderungen im Verlaufe des Insolvenzverfahrens nicht befriedigt worden sind, gegen derartige Forderungen aufrechnen. Wenn eine solche Aufrechnung nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens und vor Anordnung der Nachtragsverteilung erfolgt, erlöschen die wechselseitigen Forderungen. Die spätere Anordnung der Nachtragsverteilung ändert daran nichts mehr. Insoweit sieht sich der Senat in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des BFH, der in vergleichbaren Fällen davon ausgegangen ist, dass erst mit der Nachtragsverteilung eine erneute Insolvenzbeschlagnahme eintritt, der keine Rückwirkung zukomme (vgl. BFH-Beschluss vom 4. September 2008 VII B 239/07, BFH/NV 2009, 6 m.w.N.). Denn die Anordnung der Nachtragsverteilung bewirkt eine neuerliche Verfügungsentziehung gegenüber dem Schuldner nur bezüglich noch vorhandener Vermögensgegenstände der Insolvenzmasse (vgl. Frege/Keller/Riedel, Handbuch der Rechtspraxis, Bd. 3, Insolvenzrecht, 8. Aufl., 2015, Teil 3 Rdnr. 1731). In der Zwischenzeit vorgenommene Verfügungen sind wirksam und die betroffenen Beträge können nicht zum Zweck der Nachtragsverteilung vom Empfänger herausverlangt werden (vgl. Kießner in Braun, Insolvenzordnung, 5. Aufl., 2012, § 203 Rdnr. 14; Uhlenbruck, Insolvenzordnung, 13. Aufl., 2010, § 203 Rdnr. 15/16 m.w.N.). Insoweit wirkt die erneute Beschlagnahme in die Zukunft und erfasst nicht bereits aus dem Vermögen des Insolvenzschuldners rechtswirksam übertragene Vermögensgegenstände (Jungmann in Schmidt, Insolvenzordnung, 19. Aufl., 2016, § 203 Rdnr. 13 m.w.N.). 67

Wenn aber die Nachtragsverteilung hinsichtlich von Ansprüchen, die der Insolvenzverwalter – wie im Streitfall – bei der Verwertung vergessen hat (vgl. dazu Kießner a.a.O. § 203 Rdnr. 12 m.w.N.), konstitutiv erneut angeordnet wird, besteht insoweit der Insolvenzbeschluss im Sinne des § 80 Abs. 1 InsO fort. Der (frühere) Insolvenzverwalter hat erneut die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über die entsprechenden Vermögensgegenstände (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 20. September 2016 VII R 10/15, BFH/NV 2017, 442; vom 28. Februar 2012 VII R 36/11, BStBl II 2012, 451). 68

Nach der Rechtsprechung des BFH tritt mit dem Nachtragsverteilungsbeschluss nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens (§ 203 Abs. 2 InsO) eine erneute Insolvenzbeschlagnahme bezüglich dieser Forderung ein, die einer von den §§ 94 bis 96 InsO unabhängigen Aufrechnung durch den Insolvenzgläubiger entgegensteht (vgl. BFH-Beschluss vom 7. Juni 2006 VII B 329/05, BStBl II 2006, 641). 69

Bestünde nunmehr, wegen der versehentlich durch den unterlassenen Vorbehalt der Nachtragsverteilung eröffneten zwischenzeitlichen Verfügungsbefugnis des Insolvenzschuldners, die – andauernde – Möglichkeit der zwischenzeitlich möglichen Aufrechnung des Beklagten trotz der wieder gegebenen Beschlagnahme der Erstattungsforderungen, würde der Grundsatz der gleichmäßigen Gläubigerbefriedigung konterkariert. 70

Es gilt daher wie bei Beginn des Insolvenzverfahrens, dass die Aufrechnung mit Insolvenzforderungen gegen Forderungen der Masse, die erst nach Eröffnung des 71

Insolvenzverfahrens begründet worden sind, nach § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO unzulässig bleibt. Es ist kein Fall des § 94 InsO gegeben, da der Beklagte nicht zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zur Aufrechnung berechtigt war, sondern nur in dem Intervall zwischen der Aufhebung des Insolvenzverfahrens und der erneuten Beschlagnahme durch den Nachtragsverteilungsbeschluss.

Eine – wie im Streitfall – erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstandene Aufrechnungsbefugnis verdient aber im Interesse der Insolvenzmasse und dem Ziel einer gleichmäßigen Gläubigerbefriedigung keinen Schutz (vgl. BFH-Urteil vom 23. Februar 2011 I R 20/10, BStBl II 2011, 822), auch wenn wegen der zunächst fehlerhaft unterlassenen Anordnung der Nachtragsverteilung zwischenzeitlich eine Aufrechnungsmöglichkeit bestanden hat. 72

Der Senat kann daher offen lassen, ob der Aufrechnung auch Treu und Glauben z.B. im Hinblick auf den Abrechnungsbescheid vom 16. Januar 2012 entgegen stand. 73

Der Abrechnungsbescheid vom 16. Januar 2012 ist im laufenden Insolvenzverfahren ergangen. Er spiegelte die damalige Rechtssituation und die in dem Antrag auf Erteilung des Abrechnungsbescheides zum Ausdruck kommende Erwartung des Klägers auf Verwertung der streitigen Forderungen für die Masse wider. Ob insoweit der Aufrechnung gegen die dem Insolvenzverwalter im Verlaufe des Insolvenzverfahrens unzweifelhaft bekannte, aber versehentlich nicht der Nachtragsverteilung vorbehalten, Forderung die Rechtsprechung des Reichsgerichtes zur Begrenzung der Zwangsvollstreckung von Konkurs- bzw. jetzt Insolvenzgläubigern in irrtümlich nicht der (noch verwertbaren) Masse zugeordnete Vermögensgegenstände entgegen gehalten werden kann (vgl. dazu Reichsgericht-Urteil vom 6. November 1889 V 172/89, RGZ 25, 7), bedarf deshalb hier keiner Entscheidung. 74

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 75

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen. 76

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. § 709 der Zivilprozessordnung. 77