# Finanzgericht Köln, 4 K 1600/18

| | |
|---|---|
| **Datum:** | 13.02.2019 |
| **Gericht:** | Finanzgericht Köln |
| **Spruchkörper:** | 4. Senat |
| **Entscheidungsart:** | Urteil |
| **Aktenzeichen:** | 4 K 1600/18 |
| **ECLI:** | ECLI:DE:FGK:2019:0213.4K1600.18.00 |

| | |
|---|---|
| **Nachinstanz:** | Bundesfinanzhof, VII B 43/19 |

**Tenor:**

Der Rückforderungsbescheid vom 2.1.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4.6.2018 wird in der Weise geändert, dass der Rückforderungsbetrag auf 309,91 € gemindert wird. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Aufteilung des geminderten Rückforderungsbetrages auf die Einkommen-steuer, evangelische Kirchensteuer und den Solidaritätszuschlag wird gemä? 100 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Rechtsstreits tragen der Kläger zu 48 % und der Beklagte zu 52 %.

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

## Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten um die Rechtmäßigkeit der Rückforderung einer auf ein Konto des Insolvenzverwalters erfolgten Einkommensteuererstattung für einen nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens liegenden Zeitabschnitt. 2

Der Kläger war Insolvenzverwalter in dem am ....5.2011 eröffneten Insolvenzverfahren der Frau A – AG C Az. ... IN .../11 -, das mit Beschluss vom 08.07.2014 mit Wirkung vom gleichen Tage nach Vollzug der Schlussverteilung aufgehoben wurde. Am ....7.2017 wurde der Schuldnerin antragsgemäß die Restschuldbefreiung erteilt. 3

Mit dem am 10.7.2015 eingegangenen Schreiben vom 9.7.2015 übersandte der Kläger die von ihm unterzeichnete Einkommensteuererklärung der Schuldnerin und ihres Ehemannes für das Jahr 2014. Dabei wies er darauf hin, dass sämtliche Erstattungsbeträge ausschließlich der Insolvenzmasse zustünden und unverzüglich an ihn zu leisten seien. Mit dem an den Kläger als Insolvenzverwalter der Frau A ergangenen Einkommensteuerbescheid 2014 vom 17.8.2015 setzte der Beklagte die Einkommensteuer antragsgemäß fest und bezifferte in der hierauf bezogenen Abrechnung den auf die Insolvenzschuldnerin entfallenden Erstattungsbetrag mit 1232,52 €. Dieser Betrag wurde sodann auf das von dem Kläger benannte Konto bei der B-Bank in C Nr. 1 erstattet. Einen weiteren auf dieses Konto überwiesenen Erstattungsbetrag aufgrund der Einkommensteuerfestsetzung 2015 vom 11.10.2016 überwies der Kläger am 19.5.2017 an die Finanzkasse zurück. 4

Im Rahmen des die Einkommensteuer 2016 betreffenden Veranlagungsverfahrens teilte der Kläger dem Beklagten mit Schreiben vom 1.8.2017 mit, dass das Insolvenzverfahren am 08.07.2014 aufgehoben und eine Nachtragsverteilung für die Jahre 2015 und 2016 nicht angeordnet worden sei. Sodann legte er dem Beklagten auf dessen Nachfrage mit Schreiben vom 11.10.2017 den im Verfahren Az. ... IN .../11 ergangenen Beschluss des AG C vom ....10.2017 vor, mit dem hinsichtlich der Erstattung der Einkommensteuer für das Jahr 2014 anteilig bis zur Verfahrensaufhebung die Nachtragsverteilung (§ 203 Abs. 1 InsO) angeordnet wurde. 5

Nach vorangegangener Anhörung des Klägers forderte der Beklagte mit Bescheid vom 20.11.2017 gemäß § 37 Abs. 2 der Abgabenordnung – AO – die an den Kläger geleistete Erstattung der Einkommensteuer 2014 der Insolvenzschuldnerin i.H.v. 1232,52 € zurück. Im Rahmen des hiergegen gerichteten Einspruchsverfahrens erkannte der Beklagte den Einwand des Klägers als zutreffend an, dass die anteilige Erstattung der Einkommensteuer 2014 bis zur Aufhebung des Verfahrens am 08.07.2014 der Insolvenzmasse zustehe, und setzte deshalb den Rückforderungsbetrag mit dem geänderten Rückforderungsbescheid vom 2.1.2018 auf 594,32 € herab (Einkommensteuer: 443,54 €; Kirchensteuer ev.: 86,53 €; Solidaritätszuschlag: 64,25 €). Zur Begründung führte er aus, dass der verbleibende Rückforderungsbetrag der Insolvenzschuldnerin zustehe. Das bei der Erstattung adressierte Anderkonto sei nicht der Insolvenzmasse zuzurechnen, sondern dem Kläger, so dass das Geld auch nur von ihm zurückgefordert werden könne. 6

Den weiterhin aufrechterhaltenen Einspruch wies der Beklagte sodann mit Einspruchsentscheidung vom 4.6.2018 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, dass der Insolvenzbeschlag mit der Aufhebung des Verfahrens am 08.07.2014 geendet habe. Nach diesem Zeitpunkt ausgezahlte Erstattungsansprüche seien daher grundsätzlich an die Steuerpflichtige auszuzahlen. Aber auch für den gemäß Beschluss des AG C vom ....10.2017 von der Nachtragsverteilung betroffenen Teilerstattungsbetrag für den Zeitraum 1.1. bis 7.7.2014 bleibe der Insolvenzbeschlag bestehen, so dass die Erstattung i.H.v. 638,20 € im Ergebnis zu Recht erfolgt sei. Demgegenüber sei der darüber hinaus für den Zeitraum 8.7. bis 31.12.2014 erstattete Teilbetrag i.H.v. 594,32 € (48,22 % von 1232,52 €) von dem Kläger zurückzufordern. Denn in dieser Höhe sei die Auszahlung an den Kläger ohne Rechtsgrund erfolgt, da das Insolvenzverfahren zu diesem Zeitpunkt bereits aufgehoben gewesen sei und der auf den Zeitraum 8.7. bis 31.12.2014 entfallende Erstattungsbetrag weder der Insolvenzmasse noch dem Insolvenzverwalter zugestanden habe. Es entspreche ständiger Rechtsprechung, dass Zahlungen, die auf ein von dem Insolvenzverwalter eingerichtetes Anderkonto eingehen, ausschließlich dem Insolvenzverwalter zustünden und von diesem nach bereicherungsrechtlichen Grundsätzen zurückgefordert werden könnten 7

(BFH-Urteil vom 12.8.2013 VII B 188/12; Urteil des Finanzgerichts Münster vom 9.6.2016 – 6 K 2 113/13). Der Kläger sei daher Leistungsempfänger des Erstattungsbetrags und durch die Überweisung des auf den Zeitraum vom 8.7. bis 31.12.2014 entfallenden Teilbetrages ungerechtfertigt bereichert worden.

Mit der vorliegenden Klage macht der Kläger geltend, dass der Beklagte bereits zum Zeitpunkt der Auszahlung des Erstattungsbetrages als größter Gläubiger der Insolvenzschuldnerin über die Aufhebung des Insolvenzverfahrens informiert gewesen sei. Er habe an der Schlussverteilung teilgenommen und auch an den Verteilungen während der Restschuldbefreiungsphase partizipiert. Soweit nunmehr ein Teil des Erstattungsbetrags im Wege der Rückforderung beansprucht werde, sei der Rückforderungsbescheid ermessensfehlerhaft und unverhältnismäßig. Als Treuhänder im Insolvenzverfahren habe er nach § 292 Abs. 1 Satz 2 InsO die Beträge, die er durch Abtretung erlange, oder sonstige Leistungen des Schuldners oder Dritter von seinem Vermögen getrennt zu halten und einmal jährlich aufgrund des Schlussverzeichnisses an die Insolvenzgläubiger zu verteilen, sofern die nach § 4a InsO gestundeten Verfahrenskosten abzüglich der Kosten für die Beiordnung eines Rechtsanwalts berichtigt seien. Die Verteilung der Zuflüsse stehe damit nicht in seinem Ermessen, sondern sei Verpflichtung nach § 292 Abs. 1 Satz 2 InsO. 8

Er könne der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes – BFH – im Beschluss vom 12.8.2013 VII B 188/12 nicht folgen, wonach bei einer Erstattung auf ein auf den Namen des Insolvenzverwalters eröffnetes, aber ausweislich der Kontoeröffnungsunterlagen für Zwecke eines bestimmten Insolvenzverfahrens bestehendes Konto der Leistungsempfänger der Zahlungen der Insolvenzverwalter persönlich sein solle, so dass sich der Rückforderungsanspruch im Falle einer Zahlung ohne rechtlichen Grund gegen diesen selbst richte. Vielmehr bedürfe es insoweit einer Unterscheidung zwischen einem ausschließlich der Insolvenzmasse zuzuordnenden Sonderkonto und von Anderkonten, hinsichtlich deren dem Insolvenzverwalter die Verfügungsmacht unmittelbar zustehe. Bei dem im Streitfall von ihm eröffneten Anderkonto handele es sich um ein ausschließlich der Insolvenzschuldnerin zuzuordnendes Konto, für das diese als Treugeber fungiere. Dies bestätige auch die ihm von der B-Bank erteilte Bescheinigung vom 11.2.2019. Wegen der besonderen Eigenart dieses Anderkontos werde ein solches durch die B?Bank nur dann eröffnet, wenn er zu diesem Zweck den Insolvenzeröffnungsbeschluss vorlege. Über die Zuordnung von Anderkonten mit dieser speziellen Ausgestaltung habe der Bundesgerichtshof (BGH) überhaupt noch nicht entschieden. Soweit der BFH in seinem Beschluss vom 12.8.2013 die Urteile des BGH vom 18.12.2008 IX ZR 192/07 und vom 12.5.2011 IX ZR 133/10 in Bezug nehme, verhielten sich diese Entscheidungen nur ganz allgemein zum Verhältnis zwischen Sonderkonten der Insolvenzmasse und Anderkonten. Die Rechtsprechung des BGH sei im Übrigen nicht unangefochten. 9

Weiterhin verstoße die streitbefangene Rückforderung auch gegen Treu und Glauben. Dies ergebe sich zunächst aus dem Umstand, dass der Beklagte trotz seines Wissens um die Aufhebung des Insolvenzverfahrens den vollen Erstattungsbetrag an ihn, den Kläger, überwiesen habe. Wenn aufgrund eines rechtswidrigen Verhaltens des Finanzamts ein Rückforderungsanspruch entstehe, so liege in dessen Geltendmachung eine unzulässige Rechtsausübung. Ein Verstoß gegen Treu und Glauben folge aber auch aus dem Umstand, dass der Beklagte an der aufgrund der Vereinnahmung des Erstattungsbetrages von 1249,39 € ermöglichten Nachtragsverteilung entsprechend seiner Insolvenzquote beteiligt worden sei. Im Ergebnis sei dem Beklagten von der vereinnahmten Einkommensteuererstattung ein Betrag i.H.v. 598,01 € wieder zugeflossen. Dies ergebe sich aus dem Auszug der B-Bank zum Kto. 1 vom 18.8.2016 sowie aus seinem Kassenbuch im Verfahren Az. ... IN .../11. Von 10

diesem im Rahmen der Nachtragsverteilung an den Beklagten ausgezahlten Betrag entfalle auf den streitbefangenen Zeitraum nach Insolvenzaufhebung ein Teilbetrag i.H.v. 284,41 €.

Der Kläger beantragt, 11

den Rückforderungsbescheid vom 2.1.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4.6.2018 ersatzlos aufzuheben. 12

Der Beklagte beantragt, 13

die Klage abzuweisen. 14

Zur Begründung verweist er zunächst auf seine Einspruchsentscheidung. Ergänzend führt er aus, dass zwar in Insolvenzfällen Erstattungsbeträge stets über die Erhebungsstelle des Finanzamts geleitet würden. Den dortigen Mitarbeitern sei aber offenbar zum Zeitpunkt der Erstattung die Aufhebung des Insolvenzverfahrens nicht bekannt gewesen. Den Anspruch des Klägers auf Kürzung des Rückforderungsanspruchs um einen der Finanzkasse aufgrund der durch die Einkommensteuererstattung veranlassten Nachtragsverteilung zugeflossenen Betrag halte er grundsätzlich für begründet. Indessen bedürfe der Überprüfung, ob ein solcher Verteilungsbetrag tatsächlich eingegangen sei. Hierzu sei es erforderlich, Einblick in das Erhebungskonto zu nehmen. 15

Das Gericht hat die Bevollmächtigten des Klägers mit Schreiben vom 20.1.2019 aufgefordert, die die Eröffnung des Kontos Nr. 1 bei der B-Bank betreffenden Antrags- und Vertragsunterlagen vorzulegen. Daraufhin hat der Kläger am 8.2.2019 den dieses Konto betreffenden „Auftrag zur Eröffnung eines Unterkontos und Mitteilung des Treugebers für Anderkonten“ vom 17.6.2011 zu den Gerichtsakten gereicht. Weiterhin hat er in der mündlichen Verhandlung ein dieses Konto betreffendes Bestätigungsschreiben der B?Bank vom 11.2.2019 nebst einem Kontoauszug vom 18.8.2016 sowie das Bl. 4 seines Kassenbuchs im Verfahren Az. ... IN .../11 vorgelegt. 16

**Entscheidungsgründe** 17

Die Klage ist nur teilweise begründet. 18

Der in dem angegriffenen Rückforderungsbescheid ausgewiesene Rückforderungsbetrag ist auf 309,91 € zu mindern. Im Übrigen ist der Bescheid rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). 19

1. Der Beklagte hat ohne Rechtsgrund im Sinne von § 37 Abs. 2 AO an den Kläger gezahlt. 20

a. Nach § 37 Abs. 2 Satz 1 AO hat in dem Fall, dass eine Steuer, eine Steuervergütung, ein Haftungsbetrag oder eine steuerliche Nebenleistung ohne rechtlichen Grund gezahlt oder zurückgezahlt worden ist, derjenige, auf dessen Rechnung die Zahlung bewirkt worden ist, an den Leistungsempfänger einen Anspruch auf Erstattung des gezahlten oder zurückgezahlten Betrags. 21

b. Als Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 Abs. 1 AO) entsteht der Erstattungsanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Erstattungspflicht knüpft. Die Erstattungspflicht ist an die Zahlung ohne rechtlichen Grund geknüpft. Anspruchsbegründender Tatbestand ist die Zahlung eines nicht geschuldeten Betrags. Folglich entsteht der Erstattungsanspruch u.a. mit der irrtümlichen Zahlung an einen materiell Nichtberechtigten (Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 154. Lieferung, § 37 AO Rn. 22

42).

Ist der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis auflösend bedingt, so ist auch der Erstattungsanspruch aufschiebend bedingt. Folglich ist für Steuervorauszahlungen und Steuerabzugsbeträge der Erstattungstatbestand, an den das Gesetz die Erstattungspflicht knüpft, verwirklicht, sobald eine Steuerschuld entstanden ist, die niedriger ist, als der Gesamtbetrag der geleisteten Vorauszahlungen. Darum entsteht der Anspruch auf Erstattung überzahlter Vorauszahlungen und Abzugsbeträge mit Ablauf des für die Festsetzung der Einkommensteuer maßgebenden Steuerabschnitts, weil zu diesem Zeitpunkt auch die Steuerschuld entsteht (Drüen, a.a.O. Rn. 45, m.w.N.). 23

Für die insolvenzrechtliche Entstehung des Erstattungsanspruchs ist indessen nicht dessen steuerrechtlicher Entstehungszeitpunkt maßgebend, sondern der Zeitpunkt, in dem nach insolvenzrechtlichen Grundsätzen der Rechtsgrund für den Erstat-tungsanspruch gelegt worden ist. Dieser Rechtsgrund im insolvenzrechtlichen Sinn besteht bei Einkommensteuer-Vorauszahlungen mit ihrer Entrichtung, weil der Insolvenzschuldner zu diesem Zeitpunkt einen Erstattungsanspruch unter der aufschiebenden Bedingung erlangt, dass am Ende die Jahressteuer geringer ist als die Summe der geleisteten Vorauszahlungen (Drüen, a.a.O. Rn. 46, m.w.N.). 24

c. Im Streitfall ist demgemäß für den Zeitraum bis zur Aufhebung des Insolvenzverfahrens am 08.07.2014 ein anteiliger Anspruch der Insolvenzschuldnerin auf Erstattung überzahlter Lohnsteuerabzugsbeträge für das Jahr 2014 i.H.v. 638,20 € entstanden, hinsichtlich dessen das AG C mit Beschluss vom ....10.2017 anteilig bis zur Verfahrens-aufhebung die Nachtragsverteilung (§ 203 Abs. 1 Nr. 3 InsO) angeordnet hat. Dieser Teilerstattungsanspruch unterlag damit nach § 35 Abs. 1 InsO dem Insolvenzbeschlag und ist zu Recht von dem Beklagten an den Kläger als Insolvenzverwalter ausgezahlt worden. Demgegenüber gehört der weitere auf den Zeitraum 8.7. bis 31.12.2014 entfallende Teilerstattungsbetrag i.H.v. 594,32 € nicht zur Insolvenzmasse, weil es sich hierbei nicht um Vermögen im Sinne des § 35 Abs. 1 InsO handelt, das die Insolvenzschuldnerin während des Verfahrens erlangt hat. Die Erstattung dieses Teilbetrages an den Kläger als Insolvenzverwalter ist daher im Sinne des § 37 Abs. 2 Satz 1 AO ohne rechtlichen Grund erfolgt. 25

2. Der Kläger ist auch Leistungsempfänger des nicht zur Insolvenzmasse gehörenden Teilerstattungsbetrages i.H.v. 594,32 € im Sinne des § 37 Abs. 2 Satz 1 AO und damit Schuldner des abgabenrechtlichen Rückforderungsanspruchs. 26

a. Schuldner eines abgabenrechtlichen Rückforderungsanspruches ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH derjenige, zu dessen Gunsten erkennbar die Zahlung geleistet wurde, die zurückverlangt wird. Dies ist in der Regel derjenige, demgegenüber die leistende Behörde ihre – vermeintliche oder tatsächlich bestehende – abgabenrechtliche Verpflichtung erfüllen will (BFH-Beschluss vom 16.11.2004 VII B 106/04, BFH/NV 2005, 660). Maßgeblich ist insofern nicht der innere Wille der Finanzbehörde. Der Leistungsempfänger ist im Zweifel aus dem objektiven Empfängerhorizont desjenigen zu bestimmen, der die Zahlung tatsächlich erhalten hat (vgl. BFH-Urteil vom 30.08.2005 VII R 64/04, BFHE 2010, 219, BStBl II 2006, 353). 27

b. War der Erstattungsberechtigte in Insolvenz und war für diesen ein Rechtsanwalt als Insolvenzverwalter tätig, sind nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung weitere Besonderheiten zu berücksichtigen: 28

29

Die Hinterlegung von Geldern im Rahmen der Insolvenz auf der Grundlage von § 149 InsO findet in der Regel bei Banken und Sparkassen statt. Zu diesem Zweck kann der Insolvenzverwalter ein Anderkonto oder ein sog. Sonderkonto einrichten.

Der BGH geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass Zahlungen, die auf einem von einem Rechtsanwalt als Insolvenzverwalter eingerichteten Anderkonto eingehen, weder in das Schuldnervermögen noch in die Masse fallen, sondern ausschließlich dem Anwalt zustehen und von diesem nach bereicherungsrechtlichen Grundsätzen zurückgefordert werden können (BGH-Urteile vom 18.12.2008 IX ZR 192/07, ZIP 2009, 531; vom 12.05.2011 IX ZR 133/10, ZIP 2011, 1220; vom 26. März 2015 IX ZR 302/13, ZIP 2015, 1179). Denn Anderkonten sind als offene Vollrechtstreuhandkonten ausgestaltet, aus denen ausschließlich der das Konto eröffnende Rechtsanwalt persönlich berechtigt und verpflichtet ist, während wirtschaftlich die auf dem Konto verwalteten Gelder dem Schuldnervermögen bzw. der Masse zugehören. Daher stehen Zahlungen, die auf einem von einem Rechtsanwalt als Insolvenzverwalter oder Treuhänder eingerichteten Anderkonto eingehen, rechtlich ausschließlich dem Anwalt zu (BGH-Urteil vom 18.12.2008, a.a.O.). Der BFH hat sich dieser Rechtsprechung angeschlossen (BFH Beschluss vom 12. August 2013 VII B 188/12, ZIP 2013, 2370; so auch Urteile des FG Münster vom 09. Juni 2016 – 6 K 213/13 AO, EFG 2016, 1226, und des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 06. September 2017 – 5 K 42/15, EFG 2017, 1853; a.A. Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 01. Juli 2015 – 1 K 1231/13, EFG 2015, 1788). Er begründet dies damit, dass nicht ersichtlich ist, weshalb diese Rechtsprechung nicht auf den abgabenrechtlichen Rückforderungsanspruch aus § 37 Abs. 2 AO übertragbar sein sollte, zumal der BFH im Falle von Fehlüberweisungen grundsätzlich denjenigen als rückzahlungsverpflichtet ansieht, der den Betrag tatsächlich erhalten hat. 30

Von diesen Fällen zu unterscheiden sind die Fälle, in denen der Insolvenzverwalter ein sog. Sonderkonto eingerichtet hat. Damit ist ein Konto gemeint, dessen Guthaben vermögensrechtlich dem Schuldnervermögen bzw. der Masse zuzuordnen ist, während die Verfügungsbefugnis dem Verwalter als Ermächtigungstreuhänder (§§ 80, 148 InsO) zukommt (vgl. zu dieser Unterscheidung: BGH-Urteile vom 19. Mai 1988 III ZR 38/87, ZIP 1988, 1136, und vom 15. Dezember 1994 IX ZR 252/93, ZIP 1995, 225; Urteil des OLG Düsseldorf vom 22. Mai 2013 I-15 U 78/12, juris; Jaeger, InsO, 1. Aufl. 2016, § 149 Rn. 47). Die auf einem solchen Sonderkonto eingehenden Beträge stehen daher nicht dem Insolvenzverwalter persönlich zu, sondern fallen in das Schuldnervermögen und damit in die Insolvenzmasse. Bei Fehlüberweisungen auf ein solches Sonderkonto können Rückforderungen nicht gegen den Insolvenzverwalter persönlich, sondern nur gegen die Masse geltend gemacht werden (Sinz in Uhlenbruck, InsO, 15. Auflage, 2019, § 149, Rn. 14 f.). 31

c. Nach diesen Rechtsgrundsätzen hat der Kläger die streitbefangene Einkommensteuererstattung auf ein für ihn selbst als Verfügungsberechtigten eingerichtetes Anderkonto vereinnahmt und ist deshalb auch als Leistungsempfänger des Erstattungsbetrages i.H.v. 594,32 € anzusehen. Eine ungerechtfertigte Bereicherung der Masse nach § 55 Abs. 1 Nr. 3 InsO, aufgrund deren der Beklagte gemäß § 206 InsO Befriedigung nur aus den Mitteln verlangen könnte, die nach der Verteilung in der Insolvenzmasse verblieben sind, ist demgegenüber zu verneinen. 32

Der vorgelegte Auftrag zur Eröffnung eines Unterkontos und Mitteilung des Treugebers für Anderkonten vom 17.6.2011 weist den Kläger selbst als Inhaber des Kontos Nr. 1 bei der B-Bank und die Insolvenzschuldnerin lediglich als Treugeberin aus. Es handelt sich demnach um ein als offenes Vollrechtstreuhandkonto ausgestaltetes Anderkonto, aus dem 33

ausschließlich der Kläger persönlich berechtigt und verpflichtet ist, während wirtschaftlich die auf dem Konto verwalteten Gelder dem Schuldnervermögen bzw. der Masse zugehören.

Ein dem Schuldnervermögen bzw. der Masse zuzuordnendes Sonderkonto, über das der Kläger lediglich als Ermächtigungstreuhänder verfügen konnte, liegt demgegenüber nicht vor. Zunächst ist das Konto nicht als Fremdkonto für die Insolvenzschuldnerin als Inhaberin eingerichtet worden. Ob demgegenüber für das Vorliegen eines der Masse zuzuordnenden Sonderkontos bereits die Einrichtung eines offenen Treuhandkontos mit dem Zusatz „als Insolvenzverwalter des/der X“ genügt (Sinz in Uhlenbruck, a.a.O., § 149 Rn. 13 c, 14; Stahlschmidt, NZI 2011, 272; a.A. Depré in: Kayser/Thole, InsO, § 149 Rn. 6; Kuder, ZinsO 2009, 584), bedarf im Streitfall keiner Entscheidung, weil der Bezeichnung des Inhabers des Treuhandkontos ein solcher Zusatz nicht beigefügt worden ist. Der noch weitergehenden Auffassung, dass sich bei der Eröffnung eines Anderkontos durch einen Insolvenzverwalter für Rechnung eines konkret benannten Insolvenzschuldners eine dem Parteiwillen entsprechende Ermächtigungstreuhand bereits aus der Stellung des Insolvenzverwalters als Partei kraft Amtes ergebe, und dadurch die Anderkonto-Bedingungen für Rechtsanwälte in den Teilen durch Individualabrede abbedungen würden, in denen sie der Funktion der Partei kraft Amtes entgegenstehen (Stahlschmidt, NZI 2011, 272), vermag der Senat nicht zu folgen. Die dieser Auffassung zu Grunde liegende Rechtsprechung des BGH im Urteil vom 19. Mai 1988 III ZR 38/87 (ZIP 1988, 1136), wonach für die Forderungsberechtigung gegenüber der Bank maßgeblich ist, wer nach dem erkennbaren Willen des die Kontoeröffnung beantragenden Kunden Gläubiger der Bank werden soll, ist im Hinblick auf die rechtliche Ausgestaltung eines anwaltlichen Anderkontos nicht auf den Inhaber eines solchen Kontos übertragbar (so ausdrücklich: BGH-Urteil vom 18.12.2008, a.a.O.). Denn nach den Bedingungen für Anderkonten von Rechtsanwälten ist gegenüber dem Kreditinstitut aus dem Kontovertrag nur der Kontoinhaber berechtigt und verpflichtet, also der Treuhänder persönlich (vgl. dazu Bunte, AGB-Banken, 3. Auflage 2011, Teil 11 B. Rn. 11; Schulte-Kaubrügger, ZIP 2011, 1400). Das Urteil des BGH vom 19. Mai 1988, a.a.O., betraf demgegenüber einen als vorläufigen Vergleichsverwalter tätigen Betriebswirt, für den nach diesen AGB ein Anderkonto überhaupt nicht eröffnet werden durfte. 34

Entgegen der Auffassung des Klägers verhält sich die vorstehend unter Tz. 2.b. zitierte BFH-Rechtsprechung schließlich nicht nur ganz allgemein zum Verhältnis zwischen Sonderkonten der Insolvenzmasse und Anderkonten, sondern betrifft gerade den Fall, dass ein Insolvenzverwalter/Treuhänder die Eröffnung eines Anderkontos für die Abwicklung eines konkreten Insolvenzverfahrens beantragt hat (vergleiche dazu auch: Urteil des OLG Düsseldorf vom 22. Mai 2013, a.a.O.). Diese Rechtsprechung hat auch im insolvenzrechtlichen Schrifttum – teilweise mit dem Hinweis, dass die Führung eines als offenes Vollrechtstreuhandkonto ausgestalteten Anderkontos als Insolvenzkonto ohnehin nicht der Pflichtenstellung eines Insolvenzverwalters entspreche – ganz überwiegend Zustimmung gefunden (Füchsl/Weishäupl/Jaffé in: Münchener Kommentar zur Insolvenzordnung, Band 2, 3. Aufl. 2013, § 149 Rn. 14; Jaeger, InsO, 1. Aufl. 2016, § 149 Rn. 46 f., 53; Holzer in: Kübler/Prütting/Bork, InsO, 78. Lieferung 11.2018, § 149 Rn. 8 ff.; Kalkmann in: Graf-Schlicker, InsO, 4. Aufl. 2014, § 149 Rn. 7; von Bodungen in: BeckOK InsO, 12. Edition 26.10.2018, § 149 Rn. 9; Kuder, ZinsO 2009, 584; Freslev, EWiR 2009, 343). 35

3. Der Rückforderungsanspruch des Beklagten ist allerdings nach Treu und Glauben um den aus der Einkommensteuererstattung für die Zeit vom 8.7.-31.12.2014 resultierenden und an ihn im Rahmen der Nachtragsverteilung ausgezahlten Betrag i.H.v. 284,41 € auf 309,91 € zu mindern. 36

Der Erstattungs- und Rückforderungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO untersteht den Grundsätzen von Treu und Glauben, welche die gesamte Rechtsordnung und damit auch das Steuerrecht als Teil des öffentlichen Rechts beherrschen. Die Grundsätze von Treu und Glauben können zu einer Beschränkung oder zum Wegfall des Erstattungs- oder Rückforderungsanspruchs führen (Drüen, a.a.O., Rn. 104). So kann im Einzelfall die Geltendmachung des Erstattungsanspruchs ausgeschlossen sein, wenn mit hinreichender Sicherheit anzunehmen ist, dass der zu erstattende Betrag ohnehin alsbald zurückgezahlt werden muss. Es gilt der sich aus Treu und Glauben ergebende Grundsatz dolo agit, qui petit, quod statim redditurus est (Drüen, a.a.O., Rn. 105). 37

So liegt es im Streitfall, da der Beklagte im Rahmen der durch die Erstattung des Einkommensteuerguthabens 2014 i.H.v. 1249,39 € an den Kläger ausgelösten Nachtragsverteilung, durch die ihm entsprechend seiner Insolvenzquote ein Betrag in Höhe von Betrag i.H.v. 598,01 € zugeflossen ist, auch einen quotalen Verteilungsbetrag auf die tatsächlich der Insolvenzschuldnerin zustehende und ohne Rechtsgrund an den Kläger ausgezahlte Einkommensteuererstattung i.H.v. 594,32 € erhalten hat. Die Auszahlung des Betrages von 598,01 € an den Beklagten wird durch den von dem Kläger vorgelegten Auszug seines Kontos Nr. 1 vom 18.08.2016 belegt. Der zu Unrecht an den Beklagten ausgezahlte Verteilungsbetrag errechnet sich entsprechend dem anteiligen Verhältnis der auf die Zeiträume vor und nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens entfallenden Einkommensteuererstattungsbeträge (47,56 %) mit 284,41 €. Da auch dieser Betrag ohne Rechtsgrund an den Beklagten geleistet worden ist, steht dem Kläger ein entsprechender Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 Satz 1 AO zu. Im Vorgriff auf die Durchsetzung dieses Anspruchs ist es daher nach Treu und Glauben geboten, den dem Beklagten dem Grunde nach zustehenden Rückforderungsanspruch entsprechend zu mindern. 38

4. Die weitergehenden Einwendungen des Klägers gegen den Rückforderungsanspruch greifen hingegen nicht durch. 39

a. Soweit der Kläger sich darauf beruft, dass dem Beklagten die Aufhebung des Insolvenzverfahrens am 08.07.2014 bekannt gewesen sei und die streitbefangene Rückforderung sich daher als ermessensfehlerhaft und unverhältnismäßig darstelle, ist zunächst zu beachten, dass § 37 Abs. 2 Satz 1 AO der Finanzbehörde keinen Ermessensspielraum einräumt. Vielmehr entsteht der Anspruch kraft Gesetzes (Ratschow in: Klein, AO, 14. Aufl., § 37 Rn. 95). Der Beklagte war daher nicht gehalten, bei der Entscheidung über den Erlass des angegriffenen Bescheides die Ermessensgerechtigkeit der Rückforderung zu prüfen. 40

b. Die Rückforderung verstößt auch nicht deshalb gegen Treu und Glauben, weil der Beklagte trotz der ihm ggf. möglichen Kenntnisnahme von der Aufhebung des Insolvenzverfahrens am 08.07.2014 den vollen Erstattungsbetrag an den Kläger überwiesen hat und deshalb in der Geltendmachung des Rückforderungsanspruchs eine unzulässige Rechtsausübung läge. 41

Die Verwehrung oder Beschränkung der Ausübung eines Rechts im Falle der unzulässigen Rechtsausübung ist Ausfluss des Grundsatzes von Treu und Glauben. Es handelt sich dabei um eine Fallgruppe des Rechtsmissbrauchs. Das besondere Charakteristikum dieser Fallgruppe ist die wertende Missbilligung und der hieraus resultierende rechtlich-sittliche Vorwurf. Eine unzulässige Rechtsausübung liegt u.a. dann vor, wenn die Rechtsausübung auf einem damit in tatsächlichen oder rechtlichen Zusammenhang stehenden früheren zu missbilligenden Verhalten beruht. So liegt es auch wenn die tatbestandlichen Voraussetzungen für das Entstehen eines Rechts in missbilligenswerter Weise geschaffen 42

wurden. Die Rechtsfolge der unzulässigen Rechtsausübung besteht darin, dass dem Rechtsinhaber die Geltendmachung des auf diese Weise – ggf. kraft Gesetzes – erworbenen Anspruchs versagt wird (Schubert in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Bd. 2, § 242 BGB Rn. 226, 243, 250, 265; Olzen/Looschelders in: Staudinger, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, § 242 BGB Rn. 234, 237). Die Rechtsfigur der unzulässigen Rechtsausübung ist grundsätzlich auch im Rahmen des von Treu und Glauben geprägten Steuerschuldverhältnisses anwendbar (vgl. dazu BFH-Urteil vom 21. Januar 1977 III R 107/73, BFHE 121, 279, BStBl II 1977, 393; Olzen/Looschelders, a.a.O., Rn. 1150 ff.). Nach dem BFH-Urteil vom 19. Oktober 1982 VII R 64/80, BFHE 138, 308, BStBl II 1983, 541, rechtfertigt indessen nicht jedes Interessenungleichgewicht die Annahme, dass eine unzulässige Rechtsausübung vorliegt. Vielmehr müsse eine grobe, als unerträglich empfundene Unbilligkeit vorliegen.

Nach diesen Grundsätzen kann die versehentliche Auszahlung eines Steuererstattungsbetrages keine unzulässige Rechtsausübung darstellen, weil hierdurch nicht die tatbestandlichen Voraussetzungen für das Entstehen eines Rechts in missbilligenswerter Weise geschaffen werden. Vielmehr entspricht es der gesetzlichen Wertung, dass der durch eine Fehlüberweisung zunächst entstandene Rechtsverlust durch den Rückforderungsanspruch nach § 37 Abs. 2 Satz 1 AO wieder ausgeglichen werden soll. Auch wenn es dem Beklagten möglich gewesen wäre, vor der Auszahlung des Erstattungsbetrages zu erkennen, dass dieser teilweise wegen der zwischenzeitlichen Aufhebung des Insolvenzverfahrens nicht dem Insolvenzbeschlag unterliegt, könnte dies daher den Einwand der unzulässigen Rechtsausübung nicht rechtfertigen. 43

5. Für die Zulassung der Revision sieht der Senat keinen Anlass, da die Frage der Inhaberschaft eines von einem Insolvenzverwalter als offenes Vollrechtstreuhandkonto eingerichteten Anderkontos zumindest für den Fall, dass die Bezeichnung des Kontoinhabers keinerlei Ergänzungen aufweist, durch die langjährige BGH-Rechtsprechung hinreichend geklärt erscheint. 44

6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Ein zu einer anderweitigen Kostenverteilung führendes Verschulden des Klägers im Sinne des § 137 Satz 2 FGO liegt nicht vor. Denn wenngleich der Kontoauszug vom 18.08.2016 nebst der entsprechenden Seite des Kassenbuches erst in der mündlichen Verhandlung vorgelegt worden ist, war der Umstand, dass der Beklagte als größter Gläubiger der Insolvenzschuldnerin an der Nachtragsverteilung aufgrund der Einkommensteuererstattung 2014 partizipiert hat, von dem Kläger bereits mit seinem Schreiben zur Einspruchsbegründung vom 21.12.2017 vorgetragen worden. Eine entsprechende Herabsetzung des Rückforderungsanspruchs hätte der Beklagte daher bereits im außergerichtlichen Vorverfahren vornehmen können. 45

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO, § 709 der Zivilprozessordnung. 46

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE