

# Urteil vom 15. November 2011, I R 96/10

## Grenzen revisionsrechtlicher Überprüfung - Aktivierung von USt-Erstattungsansprüchen - Realisationsprinzip - Aufnahme eines aufgrund der Insolvenzeröffnung unterbrochenen Klageverfahrens durch das FA

BFH I. Senat

AO § 124, AO § 233a, EStG § 4 Abs 1, EStG § 5 Abs 1, FGO § 96 Abs 1 S 2, FGO § 123, HGB § 252 Abs 1 Nr 4, InsO § 95, InsO § 174, InsO § 175, InsO § 178, InsO § 179, InsO § 180, InsO § 185, KStG § 8 Abs 1, ZPO § 240

vorgehend FG Düsseldorf, 20. September 2010, Az: 6 K 1271/08 K

### Leitsätze

1. NV: Ein Anfechtungsantrag, der nicht Gegenstand des Klageverfahrens war, kann auch nicht Gegenstand des Revisionsverfahrens sein. Dies gilt auch dann, wenn der Insolvenzverwalter nach Wiederaufnahme des Verfahrens durch das FA den Anfechtungsantrag (Antrag auf geänderte Steuerfestsetzung) erst im Revisionsverfahren stellt.
2. NV: Auch Steuererstattungsansprüche können erst dann in der Bilanz ausgewiesen werden, wenn sie einen durchsetzbaren gegenwärtigen Vermögenswert verkörpern. Hiervon ist jedenfalls dann auszugehen, wenn das FA vor Ablauf des Wirtschaftsjahres zweifelsfrei zum Ausdruck bringt, dass es die Steuererstattungsansprüche (hier: betreffend USt) erfüllen wird.

### Tatbestand

- 1 A. Der Beklagte und Revisionskläger (Beklagter) ist Insolvenzverwalter über das Vermögen der S-GmbH. Die S-GmbH hat im Streitjahr (2005) Spielstätten unterhalten, in denen sich auch Glückspielautomaten befanden.
- 2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte mit Bescheid vom 10. Januar 2007 für das Streitjahr (2005) sowohl die Körperschaftsteuer als auch den Solidaritätszuschlag fest. Hierbei erhöhte es das von der S-GmbH erklärte Einkommen um 310.245 €. Hintergrund der Hinzurechnung war der Umstand, dass das FA die Geldspielautomatenumsätze der S-GmbH zunächst der Umsatzsteuer unterworfen, die Steuerfestsetzungen 1996 bis 2004 jedoch im Anschluss an die Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, jetzt Gerichtshof der Europäischen Union, (EuGH) vom 17. Februar 2005 C-453/02 und C-462/02 "Linneweber u.a." (Slg. 2005, I-1131, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2005, 200) sowie des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 12. Mai 2005 V R 7/02 (BFHE 210, 164, BStBl II 2005, 617) geändert hatte und sich hieraus zugunsten der S-GmbH sowohl Steuererstattungsansprüche als auch Zinsforderungen gemäß § 233a der Abgabenordnung (AO) ergaben. Die geänderten Umsatzsteuerfestsetzungen sind für die Jahre 1996 bis 2003 noch im Streitjahr, der Änderungsbescheid für das Jahr 2004 ist hingegen erst im Jahr 2006 ergangen.
- 3 Die S-GmbH hat nach erfolglosem Einspruch Klage erhoben. Während des Klageverfahrens ist das Insolvenzverfahren über das Vermögen der S-GmbH eröffnet worden. Das FA hat daraufhin seine Steuerforderungen (Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag) für das Streitjahr sowie die entsprechenden Vorauszahlungen zur Eintragung in die Insolvenztabelle angemeldet. Nachdem der Beklagte der Anmeldung im Umfang von insgesamt 55.149,50 € widersprochen hatte, wurde das Klageverfahren vom FA mit dem Ziel wieder aufgenommen, die angemeldeten Steuerforderungen in entsprechender Höhe festzustellen. Der Beklagte hat in der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht (FG) beantragt, die Klage abzuweisen. Das FG Düsseldorf hat der Klage des FA mit Urteil vom 21. September 2010 6 K 1271/08 K (Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 543) im Wesentlichen stattgegeben. Die Feststellung der Steueransprüche (Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag) sei lediglich mit Rücksicht darauf zu kürzen, dass der Zinsanspruch für das Jahr 2004 doppelt berücksichtigt worden sei.
- 4 Mit der vom FG zugelassenen Revision hat der Beklagte zunächst die Verletzung materiellen Rechts gerügt. Darüber hinaus hat er die Rüge mangelnder Sachaufklärung erhoben und geltend gemacht, das FG habe es versäumt, die

von der S-GmbH erstellten Bilanzen sowie die Körperschaftsteuererklärung 2005 auf die Höhe der dort bereits erfassten Zinsansprüche zu überprüfen.

- 5 Der Beklagte beantragt sinngemäß, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 6 Mit seinem nach Ablauf der Revisionsbegründungsfrist beim BFH eingegangenen Schriftsatz vom 20. Januar 2011 hat der Beklagte ferner sinngemäß beantragt, die Bescheide über die Körperschaftsteuer 2005 und den Solidaritätszuschlag 2005 vom 10. Januar 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. März 2008 entsprechend der Körperschaftsteuererklärung 2005 zu ändern.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 8 B. I. Der vom Beklagten mit Schriftsatz vom 20. Januar 2011 gestellte Antrag, die Körperschaftsteuer und den Solidaritätszuschlag entsprechend der Steuerklärung der S-GmbH festzusetzen, ist unzulässig. Er überschreitet den Rahmen revisionsrechtlicher Prüfung.
- 9 1. Das durch die Klage der S-GmbH anhängig gewordene Klageverfahren ist aufgrund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der S-GmbH unterbrochen worden (§ 155 der Finanzgerichtsordnung --FGO-- i.V.m. § 240 der Zivilprozessordnung --ZPO--). Das Verfahren ist vom FA, nachdem es die Ansprüche auf Körperschaftsteuer und den Solidaritätszuschlag zur Eintragung in die Insolvenztabelle angemeldet und der Insolvenzverwalter Widerspruch erhoben hatte (§ 174, § 175 Abs. 1 Satz 1, § 178 Abs. 1 Satz 1 der Insolvenzordnung --InsO--), wieder aufgenommen worden. Obgleich die Steueransprüche i.S. von § 179 Abs. 2 InsO titulierte sind, war auch das FA gemäß § 179 Abs. 1, § 180 Abs. 2, § 185 Sätze 1 und 2 InsO zur Wiederaufnahme des unterbrochenen Klageverfahrens befugt (BFH-Urteile vom 7. März 2006 VII R 11/05, BFHE 212, 11, BStBl II 2006, 573; vom 13. November 2007 VII R 61/06, BFHE 220, 289, BStBl II 2008, 790). Folge hiervon ist zum einen, dass das FA nunmehr als Kläger und der Insolvenzverwalter als Beklagter am Verfahren beteiligt sind (Urteil in BFHE 220, 289, BStBl II 2008, 790; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 251 AO Rz 53a). Zum anderen ist --wie im Streitfall geschehen-- dem gesetzlichen Übergang vom bisherigen Anfechtungs- zum Insolvenzfeststellungsverfahren und dem damit verbundenen Wechsel des Streitgegenstands durch Umstellung des Klageantrags zu entsprechen. Der Antrag ist nicht mehr auf eine geänderte Steuerfestsetzung, sondern darauf gerichtet, die zur Insolvenztabelle angemeldeten Steuerforderungen festzustellen und hierdurch den Widerspruch des Insolvenzverwalters zu beseitigen (BFH-Urteil in BFHE 212, 11, BStBl II 2006, 573 a.E.).
- 10 2. Ob hiernach in einem vom Insolvenzverwalter aufgenommenen Klageverfahren überhaupt noch Raum dafür besteht, den früheren Anfechtungsantrag aufrechtzuerhalten (so zur Konkursordnung BFH-Urteil vom 3. Mai 1978 II R 148/75, BFHE 125, 202, BStBl II 1978, 472; zustimmend Uhlenbruck/Sinz, Insolvenzordnung, 13. Aufl., § 185 Rz 13), kann der Senat offenlassen (vgl. aber BFH-Urteil in BFHE 212, 11, BStBl II 2006, 573; BFH-Beschluss vom 26. September 2006 X S 4/06, BFHE 214, 201, BStBl II 2007, 55 betreffend Streitwert). Jedenfalls war es dem Insolvenzverwalter, der aufgrund der Wiederaufnahmeerklärung des FA im erstinstanzlichen Verfahren in die Stellung des Beklagten eingerückt ist, verwehrt, einen solchen Anfechtungsantrag erstmals im Revisionsverfahren zu stellen. Er ist bereits mangels formeller Beschwerde, d.h. deshalb unzulässig, weil er nicht Gegenstand des Klageverfahrens war und somit auch nicht Gegenstand des Revisionsverfahrens sein kann (Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 123 Rz 2). Hinzu kommt, dass der Übergang zur Anfechtungsklage eine erneute Änderung des Streitgegenstands und --hiermit verknüpft-- einen erneuten Wechsel in der Beteiligtenstellung bedingen würde; beides ist jedoch nach § 123 FGO ausgeschlossen (vgl. Gräber/Ruban, a.a.O., § 123 Rz 2; Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 123 FGO Rz 4).
- 11 3. Anderes ergibt sich nicht aus dem Vortrag des Beklagten, dass er den Antrag auf Änderung der Steuerfestsetzungen nicht erst während des Revisionsverfahrens, sondern bereits mit Schriftsatz vom 8. September 2010 im Anschluss an die Wiederaufnahme des Klageverfahrens durch das FA gestellt habe. Der Vortrag lässt außer Acht, dass das FG seiner Entscheidung auch dann die in der mündlichen Verhandlung gestellten Anträge zugrunde zu legen hat und über das hierdurch bestimmte Begehren nicht hinausgehen darf (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO), wenn die Beteiligten zuvor schriftsätzlich weiterreichende Anträge formuliert haben (§ 92 Abs. 3 FGO; BFH-Beschluss vom 14. Juni 1994 IX R 36/89, BFH/NV 1995, 218). Vorliegend hat sich der Beklagte sowohl nach dem Tatbestand des finanzgerichtlichen Urteils als auch nach dem Sitzungsprotokoll auf den Antrag beschränkt, die auf die Feststellung der Insolvenzforderungen gerichtete Klage des FA abzuweisen (§ 155 FGO i.V.m. § 297 Abs. 1 Satz 3, § 314 ZPO). Da

der Beklagte zudem kein Verfahren zur Berichtigung des Tatbestands nach § 108 FGO betrieben hat (vgl. BFH-Beschluss vom 31. Januar 2006 XI B 18/05, BFH/NV 2006, 1113), ist es --nach den vorstehenden Erläuterungen-- ausgeschlossen, in der Revisionsinstanz über einen in der mündlichen Verhandlung vor dem FG nicht gestellten Antrag zu entscheiden.

- 12** II. Im Übrigen ist die Revision begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 13** Das FG ist im Grundsatz zu Recht davon ausgegangen, dass die Umsatzsteuererstattungsansprüche sowie die hieraus sich nach § 233a AO ergebenden Zinsansprüche der S-GmbH im Streitjahr zu aktivieren waren. Sie erhöhten deshalb nicht nur das Einkommen der S-GmbH und damit die Bemessungsgrundlage ihrer Körperschaftsteuerschuld 2005 (§ 7 Abs. 1 i.V.m. § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der im Streitjahr 2005 anzuwendenden Fassung --KStG 2005--). Gleichermäßen erhöhte sich auch die Bemessungsgrundlage des für das Streitjahr festzusetzenden Solidaritätszuschlags (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 des Solidaritätszuschlagsgesetzes). Der Senat ist aufgrund der bisherigen tatrichterlichen Feststellungen zum Feststellungsumfang jedoch gehindert durchzuerkennen.
- 14** 1. Nach § 8 Abs. 1 KStG 2005 i.V.m. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr 2005 anzuwendenden Fassung (EStG 2005) hatte die S-GmbH in ihren Bilanzen das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auszuweisen war. Die handelsrechtlichen GoB ergeben sich u.a. aus den Bestimmungen des Ersten Abschnitts des Dritten Buchs "Vorschriften für alle Kaufleute" der §§ 238 ff. des Handelsgesetzbuchs (HGB). Hierzu gehört nicht nur der Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs, nach dem alle Positionen der Anfangsbilanz eines Geschäftsjahres mit denjenigen zum Ende des vorangegangenen Jahres übereinstimmen müssen (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB), sondern auch das mit dem Vorsichtsprinzip verbundene Realisationsprinzip, demzufolge nur hinreichend sichere Ansprüche in der Bilanz ausgewiesen werden dürfen (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB; Blümich/Buciek, § 5 EStG Rz 240, 241, 480 ff.).
- 15** 2. Entgegen dem Vortrag des Beklagten war es nach dem Vorsichtsprinzip ausgeschlossen, seine Umsatzsteuererstattungs- und Zinsansprüche bereits in den Bilanzen der Jahre 2002 bis 2004 zu aktivieren. Sie waren vielmehr --soweit sie die Erstattungs- und Zinsansprüche bis einschließlich 2004 betrafen-- in Übereinstimmung mit der Ansicht des FA in der Bilanz des Streitjahres zu erfassen. Angesichts dieser materiell-rechtlichen Beurteilung, bedarf es auch keiner Stellungnahme des Senats dazu, ob die Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs, nach denen ein in bestandskräftig veranlagten Vorjahren zu Unrecht unterbliebener Forderungsausweis im ersten offenen Jahr erfolgswirksam zu aktivieren ist, dann ausnahmsweise zu durchbrechen ist, wenn das Finanzamt dem Steuerpflichtigen einen solchen Bilanzierungsfehler aufgedrängt hat (vgl. zum Streitstand Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 4 EStG Rz 436, m.w.N.).
- 16** 3. Nach dem auch steuerrechtlich zu beachtenden Vorsichtsprinzip des Handelsbilanzrechts (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 EStG und § 8 Abs. 1 KStG (2005)) dürfen Forderungen, die in vollem Umfang bestritten werden, erst dann aktiviert und als realisierte Erträge erfasst werden, wenn (und soweit) sie entweder rechtskräftig festgestellt oder vom Schuldner anerkannt worden sind (z.B. BFH-Urteile vom 26. April 1989 I R 147/84, BFHE 157, 121, BStBl II 1991, 213; vom 29. April 2008 I R 67/06, BFHE 221, 201, BStBl II 2011, 55; vom 14. März 2006 VIII R 60/03, BFHE 212, 535, BStBl II 2006, 650; Blümich/ Buciek, § 5 EStG Rz 481, m.w.N.). In der Rechtsprechung ist ferner geklärt, dass auch Steuererstattungsansprüche nur dann in der Bilanz ausgewiesen werden können, wenn sie einen durchsetzbaren gegenwärtigen Vermögenswert verkörpern, und es der Annahme einer solchen hinreichend sicheren und wirtschaftlich durchsetzbaren Position entgegensteht, wenn und solange die Ansprüche vom FA bestritten werden (BFH-Urteile vom 15. März 2000 II R 15/98, BFHE 191, 403, BStBl II 2000, 588; vom 12. Mai 1993 XI R 1/93, BFHE 171, 448, BStBl II 1993, 786).
- 17** a) Soweit das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 5. Juli 2006 (BStBl I 2006, 418) im Hinblick darauf, dass nach dem Urteil des BFH in BFHE 210, 164, BStBl II 2005, 617 Umsätze aus dem Betrieb von Glückspielautomaten von der Umsatzsteuer befreit sind und diese Entscheidung im BStBl II vom 30. September 2005 (BStBl II 2005, 617) vorbehaltlos veröffentlicht worden ist, annimmt, dass die bis dahin vom FA bestrittenen Umsatzsteuerforderungen auch dann in einer auf den 31. Dezember 2005 zu erstellenden Bilanz auszuweisen sind, wenn die Umsatzsteuerfestsetzungen erst im Jahre 2006 (oder später) geändert wurden, kann dies im anhängigen Verfahren offenbleiben. Mit Rücksicht auf die Erstattungsansprüche für die Jahre 1996 bis 2003 kommt es auf die Einschätzung der Finanzbehörden deshalb nicht an, weil die entsprechenden Umsatzsteuerfestsetzungen noch im Dezember 2005 geändert worden sind und jedenfalls zu diesem Zeitpunkt die Realisierbarkeit der Erstattungsansprüche sowie der hieraus nach den gesetzlichen Vorgaben des § 233a AO abzuleitenden

Zinsansprüche außer Frage stand. Folge hiervon ist des Weiteren, dass in der Bilanz des Streitjahres auch die Erstattungs- und Zinsansprüche für das Jahr 2004 zu aktivieren waren. Zwar wurde die Umsatzsteuerfestsetzung 2004 erst im Jahre 2006 geändert; hierauf kann jedoch --wie vom FG zutreffend erkannt-- vorliegend deshalb nicht abgestellt werden, weil das FA mit den noch im Streitjahr erlassenen Änderungsbescheiden betreffend die Jahre 1996 bis 2003 zweifelsfrei zum Ausdruck gebracht hat, dass es sämtlichen die S-GmbH betreffenden Umsatzsteuerfestsetzungen und mithin auch derjenigen des Jahres 2004 die Rechtsprechung von EuGH und Bundesgerichtshof zugrunde legen werde.

- 18** b) Der Beklagte wendet hiergegen ein, dass die Umsatzsteuererstattungsansprüche deshalb nicht erst in der Bilanz des Streitjahres, sondern zeitkongruent in den im Juni 2005 erstellen Abschlüssen der Jahre 2002 bis 2004 auszuweisen gewesen seien, weil Steuererstattungsansprüche --wie vom BFH im Zusammenhang mit der Aufrechnung von Insolvenzforderungen gemäß § 95 InsO bestätigt (Hinweis auf BFH-Urteil vom 16. November 2004 VII R 75/03, BFHE 208, 296, BStBl II 2006, 193)-- bereits im Zeitpunkt der materiell-rechtlichen Überzahlung entständen; im Übrigen habe der Kaufmann nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB (i.V.m. § 5 Abs. 1 EStG und § 8 Abs. 1 KStG (2005)) die bei Erstellung der Bilanzen vorliegenden Erkenntnisse über das Vorliegen solcher Ansprüche als sog. werterhellende Umstände zu berücksichtigen (hier: Veröffentlichung des EuGH-Urteils in Slg. 2005, I-1131). Beides rechtfertigt eine andere Beurteilung nicht.
- 19** aa) Der Beklagte lässt zum einen außer Acht, dass rechtskräftige Urteile, die dem Gläubiger eine bis dahin bestrittene Forderung zusprechen, auf deren Aktivierung nach den Grundsätzen des Vorsichtsprinzips nicht werterhellend, sondern wertbegründend einwirken (ständige Rechtsprechung, BFH-Urteile in BFHE 191, 403, BStBl II 2000, 588; vom 19. Oktober 2005 XI R 64/04, BFHE 211, 475, BStBl II 2006, 371). Gleiches gilt, wenn und soweit ein zwischen anderen Prozessbeteiligten ergangenes rechtskräftiges Urteil dem Schuldner Veranlassung gibt, nunmehr der Forderung seines Gläubigers zu entsprechen.
- 20** bb) Der Vortrag lässt zum anderen unberücksichtigt, dass das Vorsichtsprinzip einem überhöhten Vermögensausweis begegnen und hierdurch insbesondere das Schuldendeckungspotential des Unternehmens erhalten will (vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 30. Aufl., § 5 Rz 77; HHR/Stobbe, § 5 EStG Rz 219, jeweils m.w.N.). Seine Geltung wird deshalb weder durch die Antwort auf die Frage, zu welchem Zeitpunkt ein Steuererstattungsanspruch entsteht (vgl. zur sog. materiellen Rechtsgrundtheorie Klein/Brockmeyer, AO, 10. Aufl., § 37 Rz 4, § 38 Rz 9; Drüen in Tipke/Kruse, a.a.O., § 38 AO Rz 37, jeweils m.w.N.), noch durch die Regelung des § 95 InsO, die das Vertrauen des Insolvenzgläubigers, seine Forderung noch während des Insolvenzverfahrens durch Aufrechnung durchsetzen zu können (vgl. z.B. Senatsurteil vom 23. Februar 2011 I R 20/10, BFHE 233, 114, BStBl II 2011, 822, m.w.N.), eingeschränkt. Vielmehr ist das Vorsichtsprinzip auch für unbedingt entstandene und fällige Ansprüche des Kaufmanns zu beachten und unterwirft deren Aktivierung dem zusätzlichen Erfordernis, dass der Anspruch hinreichend sicher sein muss und damit insbesondere vom Schuldner (hier: FA) nicht (mehr) bestritten wird.
- 21** 4. Schließlich ist der Vorinstanz auch darin zuzustimmen, dass die dem Großen Senat vorgelegte Rechtsfrage, ob bei der Beurteilung ungeklärter bilanzrechtlicher Fragen nicht --wie bisher vom BFH angenommen-- auf die (subjektiven) Erkenntnismöglichkeiten des Steuerpflichtigen, sondern --so nunmehr der erkennende Senat-- auf die tatsächlich bestehende objektive Rechtslage abzustellen ist (vgl. Senatsbeschluss vom 7. April 2010 I R 77/08, BFHE 228, 533, BStBl II 2010, 739), in keinem Zusammenhang mit dem anhängigen Rechtstreit steht. Die vorliegend streitentscheidenden Grundsätze des Vorsichtsprinzips sind nicht ungeklärt; vielmehr stehen die inhaltlichen (bilanzrechtlichen) Anforderungen, die aus dem Vorsichtsprinzip für die Aktivierung von Steuererstattungsansprüchen abzuleiten sind, nach höchstrichterlicher Rechtsprechung seit langem außer Streit. Demgemäß konnte aus Sicht der geschäftsführenden Organe der S-GmbH auch kein Zweifel darüber bestehen, dass an den jeweiligen Bilanzstichtagen nur hinreichend sichere (Steuer-)Ansprüche aktiviert werden durften.
- 22** 5. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat kann aufgrund der tatsächlichen Feststellungen des FG nicht beurteilen, ob dem Feststellungsantrag des FA in dem von der Vorinstanz zugesprochenen Umfang (52.257 €) stattgegeben werden kann.
- 23** a) Zum einen umfasst der Tenor des FG-Urteils auch die Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen 2005. Diese sind zwar nach der Einlassung des FA im finanzgerichtlichen Verfahren zur Eintragung in die Insolvenztabelle angemeldet worden. Gleichwohl können die Vorauszahlungen jedenfalls dann nicht Gegenstand des (gerichtlichen) Feststellungsverfahrens sein, wenn --wie im Streitfall-- der der Anmeldung zugrunde liegende Körperschaftsteueranspruch vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens festgesetzt und der Vorauszahlungsbescheid hierdurch nach § 124 Abs. 2 AO unwirksam geworden ist (BFH-Beschluss vom 3. Juli 1995 GrS 3/93, BFHE 178, 11,

BStBl II 1995, 730). Da sich in dieser Situation die Anfechtungsklage nur gegen den Festsetzungsbescheid richtet und gemäß § 180 Abs. 2 InsO (i.V.m. § 185 Satz 2 InsO) nur die Steuerforderungen in das Feststellungsverfahren überführt werden können, die bereits zuvor Gegenstand des Anfechtungsverfahrens gewesen sind (Grundsatz der Forderungsidentität; vgl. Uhlenbruck/Sinz, a.a.O., § 180 Rz 26), kann es auch im Streitfall nicht in Betracht kommen, die Vorauszahlungsansprüche des FA in den Feststellungsausspruch einzubeziehen.

- 24** b) Zum anderen fehlen --auch mit Rücksicht auf die Behandlung der Erstattungszinsen für das Jahr 2004-- nachvollziehbare Ausführungen des FG dazu, in welchem Umfang die im Streitjahr angesetzten Erstattungszinsen bereits Eingang in die von der S-GmbH erstellten Bilanzen und Steuererklärungen gefunden haben und deshalb im Rahmen der Veranlagung des Streitjahres nicht ein weiteres Mal im Wege der Hinzurechnung einkommenserhöhend angesetzt werden durften. Auch hierin liegt ein materieller Mangel des finanzgerichtlichen Urteils, der im Revisionsverfahren von Amts wegen zu beachten ist und zur Zurückverweisung der Sache an das FG führt (Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 81, § 126 Rz 11).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)