
Datum: 30.05.2018
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 2086/17
ECLI: ECLI:DE:FGK:2018:0530.3K2086.17.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, VI R 37/18

Tenor:

Der Einkommensteuerbescheid für 2009 vom 21.4.2017 und die Einspruchsentscheidung vom 6.7.2017 werden aufgehoben.

Der Beklagte wird verpflichtet, einen Abrechnungsbescheid zu erlassen, in dem ein Erstattungsanspruch in Höhe von insgesamt 135,19 € zu Gunsten der Klägerin ausgewiesen wird.

Der Beklagte wird verurteilt, an die Klägerin 135,19 € zu zahlen.

Die Kosten des Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Das Urteil ist wegen der Verurteilung des Beklagten und der Kostenentscheidung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe von 115 % des aufgrund des Urteils beizutreibenden Betrags abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in Höhe von 115 % des jeweils zu vollstreckenden Betrags leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Das Amtsgericht G eröffnete am7.2008 das Verbraucherinsolvenzverfahren über das Vermögen des Herrn Q (Insolvenzschuldner) und bestellte die Klägerin zur Treuhänderin. Am5.2010 kündigte das Amtsgericht dem Insolvenzschuldner die Restschuldbefreiung an und bestellte die Klägerin nunmehr zur Treuhänderin im Sinne des § 291 Abs. 2 InsO. Am

2

....6.2010 hob das Amtsgericht das Insolvenzverfahren mangels einer zu verteilenden Masse ohne Schlussverteilung auf. In dem Beschluss heißt es weiter: "Hinsichtlich etwaiger - auf die Dauer des Insolvenzverfahrens entfallender - Steuererstattungsansprüche wird die Nachtragsverteilung angeordnet (§ 203 Abs. 1 InsO)."

Am 24.10.2010 gaben der Insolvenzschnldner und dessen Ehefrau die gemeinsame Einkommensteuererklärung für 2009 ab. Darin machte der Insolvenzschnldner im Rahmen seiner Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit mit dem Kraftfahrzeug zurückgelegte Fahrten zwischen seiner Wohnung in W und seiner regelmäßigen Arbeitsstätte in D als Werbungskosten geltend. Er gab in dem Vordruck die einfache Entfernung zur Arbeitsstätte mit 25 Kilometern an. 3

Der Beklagte setzte die Einkommensteuer 2009 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung im Wege der Zusammenveranlagung mit Bescheid vom 13.12.2010, der dem Insolvenzschnldner und dem Insolvenzverwalter seiner Ehefrau einzeln bekannt gegeben wurde, auf 5.265 € fest. Die für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte anzusetzende Entfernungspauschale berechnete der Beklagte ausgehend von der Erklärung mit 1.725 € (= 230 Tage X 25 km X 0,30 €). Nach Abzug der Lohnsteuer ergab die Abrechnung zu dem Bescheid eine - im Einzelnen ausgewiesene - Überzahlung. Der Einkommensteuerbescheid wurde dem Insolvenzschnldner persönlich und ohne Hinweis auf das aufgehobene Insolvenzverfahren bekannt gegeben. Über die Verwendung des Guthabens wurde eine besondere Mitteilung angekündigt. Der Klägerin gab der Beklagte diesen Bescheid nicht bekannt. 4

Entsprechend dem Verhältnis der Lohnsteuerabzugsbeträge des Insolvenzschnldners und seiner Ehefrau errechnete der Beklagte aufgrund des Bescheids vom 13.12.2010 für den Insolvenzschnldner einen anteiligen Erstattungsanspruch in Höhe von zusammen 349,01 €, der sich aus 188,53 € Einkommensteuer, 99,62 € Kirchensteuer und 60,86 € Solidaritätszuschlag zusammensetzte. Diesen Betrag zahlte der Beklagte dem Insolvenzschnldner aus und teilte dies der Klägerin mit. Diese machte geltend, die Erstattung habe aufgrund der angeordneten Nachtragsverteilung nicht mit schuldbefreiender Wirkung an den Insolvenzschnldner ausgezahlt werden können, und forderte den Beklagten auf, den Erstattungsanspruch auf das Treuhandkonto zu überweisen. 5

Der Beklagte erließ unter dem 6.1.2011 einen Abrechnungsbescheid. Darin stellte er fest, dass der Erstattungsanspruch des Insolvenzschnldners durch die an ihn geleistete Zahlung erloschen sei. Der Nachtragsverteilungsbeschluss des Amtsgerichts sei nicht hinreichend bestimmt, da weder die Steuerart noch der Zeitraum angegeben seien. Die Erstattung habe daher mit schuldbefreiender Wirkung nur an den Insolvenzschnldner gezahlt werden können. 6

Gegen diesen Abrechnungsbescheid erhob die Klägerin nach erfolglosem Einspruch die beim erkennenden Senat unter dem Aktenzeichen 3 K 769/11 geführte Klage. Sie beantragte in der Klageschrift, unter Aufhebung des Abrechnungsbescheides und der Einspruchsentscheidung den Beklagten zu verpflichten, die Steuererstattung des Insolvenzschnldners gemäß dem Einkommensteuerbescheid vom 13.12.2010 in Höhe von 349,01 € an sie, die Klägerin, auszuzahlen. Auf Anregung des Senats schränkte die Klägerin ihr Begehren in der mündlichen Verhandlung ein und beantragte lediglich, den Abrechnungsbescheid vom 6.1.2011 und die Einspruchsentscheidung vom 8.2.2011 aufzuheben. Diesem Klageantrag gab der Senat durch Urteil vom 25.2.2015 3 K 769/11 (EFG 2015, 1339) statt. Die dagegen vom Beklagten eingelegte Revision wies der BFH mit Urteil vom 20.9.2016 VII R 10/15 (BFH/NV 2017,442) als unbegründet zurück. Der Erstattungsanspruch werde von der Anordnung der Nachtragsverteilung erfasst, weshalb er 7

mit der Zahlung an den Insolvenzschnldner nicht erloschen sei. Dass der Einkommensteuerbescheid nicht der Klägerin erteilt worden sei, ändere daran nichts. Der festsetzende Teil des Einkommensteuerbescheids sei zu Recht dem Insolvenzschnldner gegenüber bekannt gegeben worden, weil dieser mit der Aufhebung des Insolvenzverfahrens am6.2010 die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über sein Vermögen wiedererlangt habe. Ergebe sich aus einer dem Erhebungsverfahren zuzurechnenden Abrechnung eines Steuerbescheids ein Erstattungsanspruch, der von einer Nachtragsverteilung erfasst sei, sollte dieser auch dem Treuhänder bekannt gegeben werden, eine Voraussetzung zur Geltendmachung des Anspruchs sei dies jedoch nicht. Im Zusammenhang mit der Kostenentscheidung führte der BFH aus, dass das FG der Klägerin „zu Unrecht eine Änderung ihres ursprünglich auf Auszahlung gerichteten Klageantrags in einen Aufhebungsantrag nahegelegt hat. Nach ihrem erkennbaren Klagebegehren hätte sie einen Abrechnungsbescheid beantragen müssen, in dem ein Erstattungsanspruch in Höhe von 349,01 € zu ihren Gunsten ausgewiesen wird.“

Am 26.2.2017 bat die Klägerin den Beklagten um Mitteilung, wann mit einer Auszahlung des Erstattungsbetrages zur Masse zu rechnen sei. Der Beklagte erwiderte darauf mit Schreiben vom 23.3.2017, dass er den Einkommensteuerbescheid 2009 in vollständiger Form (einschließlich Festsetzungsteil) nunmehr auch der Klägerin in ihrer Eigenschaft als Treuhänderin bekanntgeben werde, und bezog sich dafür auf das BFH-Urteil. Der Inhalt des an den Insolvenzschnldner gerichteten und bestandskräftigen Steuerbescheids vom 13.12.2010 - so der Beklagte weiter - löse im Verhältnis zur Klägerin keine Bindungswirkung aus, so dass der Steuerfestsetzung die materiell-rechtlich zutreffende Einkommensteuer zugrunde gelegt werden könne. Es sei beabsichtigt, bei der Berechnung der Entfernungspauschale anstelle der 25 Kilometer Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur 14 Kilometer anzusetzen, da dies laut „google-maps“ die kürzeste Straßenverbindung sei. Die Klägerin rügte mit Schreiben vom 27.3.2017, der Beklagte habe wieder einen Anhaltspunkt gefunden, die Angelegenheit erneut zu verzögern. Die Einkommensteuerfestsetzung sei bestandskräftig, und der BFH habe eine Bekanntgabe des Bescheids an sie, die Klägerin, nicht für erforderlich gehalten. Wenn der Beklagte den bereits festgesetzten Erstattungsbetrag kürzen sollte, werde sie, die Klägerin, Zahlungsklage erheben. 8

Am 21.4.2017 erließ der Beklagte gegenüber der Klägerin als Treuhänderin über das Vermögen des Insolvenzschnldners einen erstmaligen Einkommensteuerbescheid für 2009 und setzte die Einkommensteuer auf 5.468 € fest. Wie sich diese höhere Festsetzung zu derjenigen aus dem Bescheid vom 13.12.2010 (= 5.265 €) verhält, geht aus dem Bescheid vom 21.4.2017 nicht hervor. Erkennbar ist nur, dass er unter einer anderen Steuernummer (1) als der Bescheid vom 13.12.2010 (2) erteilt wurde und dass in der Abrechnung kein bereits gezahlter Betrag ausgewiesen wird. 9

Die höhere Einkommensteuer beruht in der Sache auf der durch die kürzere Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte geringeren Entfernungspauschale in Höhe von nunmehr 966 € (= 230 Tage x 14 Kilometer x 0,30 €). Durch die höhere Festsetzung verringerte sich der auf den Insolvenzschnldner anteilig entfallende Erstattungsbetrag auf 234,89 € (69,67 € Einkommensteuer, 89,49 € Kirchensteuer, 54,66 € Solidaritätszuschlag und - erstmalig - 21,07 € Erstattungszinsen zur Einkommensteuer). Diesen Betrag überwies der Beklagte auf das Treuhandkonto. 10

Gegen den Einkommensteuerbescheid vom 21.4.2017 legte die Klägerin Einspruch ein und verwies auf den Bescheid vom 13.12.2010, durch den die Einkommensteuer bestandskräftig 11

festgesetzt worden sei. Sie begehrte die Auszahlung des restlichen Erstattungsguthabens in Höhe von 114,12 € (= 349,01 € ./. 234,89 €). Eine Verböserung gegenüber dem Bescheid vom 13.12.2010 sei unzulässig. Zwischenzeitlich sei Festsetzungsverjährung eingetreten. Mit am 10.5.2017 beim Beklagten eingegangenen Schreiben erhob die Klägerin Untätigkeitsbeschwerde, die der Beklagte am 16.5.2017 ohne Beifügung einer Rechtsbehelfsbelehrung zurückwies.

Der Beklagte wies den Einspruch am 6.7.2017 als unbegründet zurück und führte aus: Er habe das BFH-Urteil so ausgelegt, dass an die Klägerin als Treuhänderin (zusätzlich) ein vollständiger Steuerbescheid (einschließlich Festsetzungsteil) bekannt gegeben werden könne. Deshalb habe er an die Klägerin einen (erstmaligen) Einkommensteuerbescheid erlassen.

12

Wenn und soweit eine Nachtragsverteilung wirksam angeordnet worden sei, seien die entsprechenden Steuerfestsetzungen insoweit - ungeachtet der Aufhebung des Insolvenzverfahrens - weiterhin an den Treuhänder bzw. Insolvenzverwalter bekannt zu geben. Die abweichenden Ausführungen im BFH-Urteil vom 20.9.2016 überzeugten nicht und stünden in Widerspruch zu der bisher existierenden Rechtsprechung und Literatur. So habe das FG Düsseldorf (Urteil vom 28.8.2014 8 K 3677/13 E) entschieden, dass der Insolvenzverwalter im Falle einer wirksam angeordneten Nachtragsverteilung zur Abgabe einer Steuererklärung berechtigt bzw. verpflichtet sei. Diesen Ausführungen liege offensichtlich die Überlegung zugrunde, dass der Insolvenzverwalter infolge der Nachtragsverteilung seine Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis insoweit behalte. Ebenso habe das FG Köln (Urteil vom 6.8.2014 12 K 791/11) entschieden und diese Auffassung werde auch in der Literatur einhellig vertreten. Eine solche Rechtsposition mache den Insolvenzverwalter zwingend zu einem Vermögensverwalter im Sinne des § 34 Abs. 3 AO, der in Bezug auf den von der Nachtragsverteilung umfassten Steuererstattungsanspruch uneingeschränkt Beteiligter des gesamten Besteuerungsverfahrens bleibe. Dieses Verständnis der Auswirkungen der Nachtragsverteilung finde seine weitere Bestätigung in diversen Entscheidungen (z. B. BFH, Urteil vom 26.2.2014 I R 12/14, BFH/NV 2014, 1544) in denen dem Insolvenzverwalter eine fortdauernde Prozessführungsbefugnis im Zusammenhang mit Klagen gegen Steuerfestsetzungsbescheide zugebilligt werde. Wenn jedoch die angeordnete Nachtragsverteilung dazu führe, dass der vormalige Insolvenzschuldner sowohl bei der Abgabe der Steuererklärung als auch der Führung von Rechtsbehelfsverfahren weiterhin durch den Insolvenzverwalter aus seiner Rechtsstellung verdrängt werde, sei kein sachlicher Grund dafür ersichtlich, dass dies im Rahmen des Steuerfestsetzungsverfahrens nicht gelten solle. Wenn der BFH (Beschluss vom 2.11.2016 VIII B 69/16, n. v.) bei aufgehobenem Insolvenzverfahren und angeordneter Nachtragsverteilung die Beiladung eines Insolvenzverwalters nach § 174 Abs. 5 Satz 2 AO für notwendig halte, setze dies denotwendig voraus, dass die zukünftige Bekanntgabe eines Steuerbescheids (einschließlich Feststellungsteil) an den Insolvenzverwalter trotz Insolvenzverfahrensaufhebung noch für möglich angesehen werde. Auch die zivilrechtliche Rechtsprechung gehe davon aus, dass die Nachtragsverteilung zu einer fortbestehenden Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis des Insolvenzverwalters führe mit der Folge, dass der Insolvenzschuldner weiterhin nicht zur Verfügung über die von der Nachtragsverteilung umfassten Vermögensgegenstände befugt sei. Mit dieser Rechtsprechung und Literatur habe sich der BFH in dem Revisionsurteil im vorliegenden Verfahren nicht auseinander gesetzt.

13

Das Urteil vom 20.9.2016 lasse hinsichtlich der Bekanntgabe an den Insolvenzverwalter nicht eindeutig erkennen, ob der BFH die Bekanntgabe des gesamten Steuerbescheides oder nur des Abrechnungsteils für möglich halte. Für eine Bekanntgabe des gesamten

14

Steuerbescheides einschließlich Abrechnungsteil spreche hingegen, dass der Insolvenzverwalter nur so die Möglichkeit erhalte, eigene Einwendungen gegen die Höhe der Steuerfestsetzung vorzubringen. Dies müsse ihm nämlich möglich sein, da er sonst die ihm zuerkannte Prozessführungsbefugnis in Bezug auf Steuerfestsetzungen nicht wahrnehmen könne, andernfalls müsse der Insolvenzverwalter eine möglicherweise rechtswidrige, aber gegenüber dem Insolvenzschuldner bestandskräftige Steuerfestsetzung gegen sich wirken lassen und könnte nur die Erstattung des sich aus der Festsetzung ergebenden Guthabens verlangen, selbst wenn dieses objektiv zu gering wäre. Ein solches Ergebnis sei mit der aus § 80 Abs. 1 InsO abzuleitenden Rechtsposition des Insolvenzverwalters bei fortdauerndem Insolvenzbeschluss nicht vereinbar. Das im Streitfall ergangene Revisionsurteil sei nicht dazu geeignet, um von einer Rechtswidrigkeit des hier streitbefangenen Einkommensteuerbescheides auszugehen. Vielmehr müsse davon ausgegangen werden, dass der Insolvenzverwalter bei wirksamer Nachtragsverteilung in Bezug auf die dem fortdauernden Insolvenzbeschluss unterliegenden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis weiterhin Bekanntgabeadressat von Steuerbescheiden sei.

Dies vorausgesetzt könne sich die Klägerin im Streitfall nicht erfolgreich darauf berufen, dass die Einkommensteuerfestsetzung vom 13.12.2010 im Zeitpunkt der Bekanntgabe des hier zu beurteilenden Bescheids vom 21.4.2017 bereits bestandskräftig gewesen und daher eine „Verböserung“ ausgeschlossen sei. Denn gegenüber ihr sei im bisherigen Verfahren nie ein wirksamer Steuer(festsetzungs)bescheid für das Streitjahr bekannt gegeben worden. 15

Der vorangegangenen Beurteilung könne auch nicht die Rechtskraft des BFH-Urteils entgegengehalten werden. Die Rechtskraft binde die Beteiligten nur insoweit, wie über den Streitgegenstand entschieden worden sei. Der BFH habe lediglich die Rechtswidrigkeit des Abrechnungsbescheids bestätigt. Die Begründung der Zahlungsverpflichtung sei hingegen nicht Gegenstand des Abrechnungsbescheids, sie werde vielmehr vorausgesetzt. Daraus ergebe sich, dass Gründe, die gegen die Steuerfestsetzung selbst erhoben werden, nicht im Abrechnungsverfahren geltend gemacht werden könnten. Hieraus folge im Umkehrschluss, dass eine rechtswidrige Entscheidung im Abrechnungsverfahren keine Bindungswirkung für das Steuerfestsetzungsverfahren haben könne. 16

Im Streitfall sei keine Festsetzungsverjährung eingetreten, da die Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 14 AO eingreife. Danach ende die Festsetzungsfrist für einen Steueranspruch nicht, soweit ein damit zusammenhängender Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO noch nicht verjährt sei. Nach dem Revisionsurteil könne die Klägerin als Treuhänderin über das Vermögen des Insolvenzschuldners einen Einkommensteuererstattungsanspruch geltend machen. Dieser sei aufgrund der im Klage- und Revisionsverfahren gestellten Anträge noch nicht zahlungsverjährt. Denn zumindest bis zur mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht am 25.2.2015 habe die Klägerin ausdrücklich die Auskehrung des Erstattungsanspruchs beantragt. 17

Am 4.8.2017 hat die Klägerin Klage erhoben. Sie wendet sich weiter gegen den Einkommensteuerbescheid vom 21.4.2017 und die Einspruchsentscheidung vom 6.7.2017 und begehrt eine Verpflichtung des Beklagten auf Auszahlung des restlichen Guthabens, das sie zuletzt mit 135,19 € beziffert hat. 18

Der Beklagte habe das Urteil des FG Köln vom 25.2.2015 sowie das Revisionsurteil des BFH vom 20.9.2016 missachtet. Die vom Beklagten zitierte Rechtsprechung sei auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar. 19

Hinsichtlich der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte werde an der Steuererklärung festgehalten. Die vom Routenplaner ausgewiesene Strecke habe der Insolvenzschuldner in 2009 infolge eines Straßenausbaus und der damit verbundenen Ortssperre nicht befahren können, sondern einen großen Umweg in Kauf nehmen müssen. Hinzu kämen die winterlichen Witterungsverhältnisse. Da der Insolvenzschuldner im Schichtbetrieb arbeite, habe er in den Wintermonaten morgens um 5:30 Uhr und abends um 22:30 Uhr nur entfernter liegende Straßen genutzt, die sicher geräumt gewesen seien. Wenn der Beklagte von einer anderen Fahrstrecke ausgehen wolle, hätte er die notwendigen Ermittlungen im Zusammenhang mit der Veranlagung des Insolvenzschuldners im Jahr 2010 anstellen müssen. Die Voraussetzungen für eine Änderung des ursprünglichen Steuerbescheids nach §§ 164, 172 ff. AO lägen jedenfalls nicht vor. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid werde zudem nicht auf eine Korrekturvorschrift gestützt.

Die Klägerin beantragt, 21

1. den Einkommensteuerbescheid für 2009 vom 21.4.2017 und die Einspruchsentscheidung vom 6.7.2017 aufzuheben, 22

2. den Beklagten zu verpflichten, einen Abrechnungsbescheid zu erlassen, in dem ein Erstattungsanspruch in Höhe von 135,19 € zu ihren Gunsten ausgewiesen wird, 23

3. den Beklagten zu verurteilen, an sie - die Klägerin - 135,19 € zu zahlen. 24

Der Beklagte beantragt, 25

die Klage abzuweisen, 26

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 27

Er meint, die Klägerin sei zur Führung des vorliegenden Prozesses nicht befugt. Diese könne sie aus dem Nachtragsverteilungsbeschluss nicht ableiten. Denn dessen Zweck könne im vorliegenden Verfahren nicht erreicht werden, da der Rechtsstreit nach der eigenen Darlegung der Klägerin ein Vielfaches des tatsächlichen Erstattungsbetrages verschlingen werde. 28

Wenn der Klage stattgegeben und der Bescheid vom 21.4.2017 ersatzlos aufgehoben werde, müsse die Klägerin - außerhalb des vorliegenden Verfahrens - die ihr überwiesenen Erstattungszinsen (§ 233a AO) in Höhe von 21,07 € zurückzahlen, da solche im Bescheid vom 13.12.2010 nicht festgesetzt worden seien. In der mündlichen Verhandlung hat der Beklagte gegenüber dem Zahlungsbegehren der Klägerin die Aufrechnung mit dem vorbezeichneten Anspruch erklärt. 29

Der Beklagte führt weiter aus, dass, um entscheiden zu können, ob die vom Insolvenzschuldner gefahrene Strecke offensichtlich verkehrsgünstiger gewesen sei, dessen bisherige Darstellung nicht ausreichend sei. Der Insolvenzschuldner müsse hierzu substantiierte Angaben machen, die der Beklagte im Einzelnen anfordert. 30

Im Übrigen wiederholt und vertieft der Beklagte seine bisherigen Ausführungen. 31

Entscheidungsgründe 32

Die Klage hat in vollem Umfang Erfolg. 33

34

A.

Der Antrag zu 1), den Einkommensteuerbescheid vom 21.4.2017 und die Einspruchsentscheidung vom 6.7.2017 aufzuheben, ist zulässig und begründet. 35

I. Zulässigkeit 36

Die Klägerin ist gemäß § 40 Abs. 2 FGO klagebefugt. Sie kann geltend machen, durch den Einkommensteuerbescheid vom 21.4.2017 in ihren Rechten verletzt zu sein. Ist die festgesetzte Steuer zu hoch, weil der Beklagte zu Unrecht die Entfernungspauschale herabgesetzt hat, hat die Klägerin für die Zwecke der Nachtragsverteilung eine zu niedrige Erstattung erhalten. Dass es sich dabei nur um einen Betrag in Höhe von 135,19 € handelt, spielt keine Rolle. Es ist allein Sache der Klägerin zu entscheiden, inwieweit sie wirtschaftliche Überlegungen bei Ausübung ihres Amts als Treuhänderin berücksichtigt. Die Angelegenheit ist für sie ebenso von grundsätzlicher Bedeutung wie für den Beklagten. 37

II. Begründetheit 38

Der Einkommensteuerbescheid vom 21.4.2017 und die ihn bestätigende Einspruchsentscheidung vom 6.7.2017 sind aufzuheben, weil sie rechtswidrig sind und die Klägerin in ihren Rechten verletzen (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte war nicht befugt, die Einkommensteuer für das Streitjahr durch den der Klägerin bekanntgegebenen Bescheid vom 21.4.2017 mit 5.468 € auf einen höheren Betrag festzusetzen, als er ihn mit Bescheid vom 13.12.2010 durch Bekanntgabe an den Insolvenzschuldner festgesetzt hatte, nämlich auf 5.265 €. Für den Erlass dieses Einkommensteuerbescheids vom 21.4.2017 besteht keine rechtliche Grundlage. 39

1. Der dem angefochtenen Bescheid vorausgegangene Bescheid vom 13.12.2010 ist gemäß § 122 Abs. 1 Satz 1 AO entgegen der Auffassung des Beklagten ordnungsgemäß bekannt gegeben und damit wirksam geworden (§ 124 Abs. 1 Satz 1 AO). Es handelte sich im Sinne von § 155 Abs. 3 Satz 1 AO um zusammengefasste Steuerbescheide, weil der Insolvenzschuldner und seine Ehefrau aufgrund der in der Einkommensteuererklärung gewählten Zusammenveranlagung (§ 26 Abs. 2 Satz 3 EStG) die Einkommensteuer als Gesamtschuldner (§ 44 Abs. 1 Satz 1 AO) schuldeten. Die Einzelbekanntgabe der Einkommensteuerbescheide war entgegen § 122 Abs. 7 Satz 1 AO notwendig, weil sich die Ehefrau des Insolvenzschuldners seinerzeit in einem noch laufenden Insolvenzverfahren befand. Die Bekanntgabe gegenüber dem Insolvenzschuldner war ordnungsgemäß, weil der Verwaltungsakt im Sinne des § 122 Abs. 1 Satz 1 AO für ihn bestimmt war. Eine Bekanntgabe des Bescheides vom 13.12.2010 an die Klägerin war - entgegen der Auffassung des Beklagten - nicht erforderlich. Die Bekanntgabe eines Einkommensteuerbescheids an den Insolvenzverwalter bzw. wie im Streitfall an die Treuhänderin ist nach § 122 Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit § 34 Abs. 3 AO nur vorgeschrieben, wenn die Vermögensverwaltung anderen Personen als den Eigentümern des Vermögens zusteht. Das war, soweit es um die Bekanntgabe der hier alleine interessierenden Einkommensteuerfestsetzung geht, nicht der Fall. 40

a) Der Senat ist in seiner Beurteilung der vorstehenden Frage nicht an das zwischen den Beteiligten ergangene BFH-Urteil vom 20.9.2016 gebunden, weil darin nicht über den hier vorliegenden Streitgegenstand entschieden worden ist (§ 110 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 FGO). In dem BFH-Urteil ging es um die Rechtmäßigkeit des Abrechnungsbescheids vom 6.1.2011, durch den der Beklagte festgestellt hatte, dass der dem Insolvenzschuldner aufgrund des Einkommensteuerbescheids vom 13.12.2010 zustehende Erstattungsanspruch durch die an 41

ihn geleistete Zahlung erloschen war. Die Rechtmäßigkeit der mit dem Bescheid vom 13.12.2010 festgesetzten Einkommensteuer, insbesondere die Wirksamkeit der Bekanntgabe dieses Bescheids, war lediglich eine Vorfrage, die an der Bindungswirkung aus § 110 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 FGO nicht teilhat. Aus § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO ergibt sich nichts anderes. Auch die dort geregelte Bindung der Finanzbehörde bezieht sich nur auf die Aufhebung des Abrechnungsbescheids vom 6.1.2011 durch das Urteil des erkennenden Senats vom 25.2.2015, das der BFH durch Zurückweisung der vom Beklagten eingelegten Revision bestätigt hat.

b) In der Sache schließt sich der Senat nach eigener Überprüfung der Sach- und Rechtslage der Würdigung der Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheides vom 13.12.2010 durch den BFH in allen Einzelheiten an. Die dagegen vom Beklagten vorgebrachten Einwendungen greifen nicht durch. Im Einzelnen gilt das Folgende. 42

aa) 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. Insolvenzmasse ist das Vermögen, das dem Schuldner zur Zeit der Eröffnung des Verfahrens gehört und das er während des Verfahrens erlangt (§ 35 Abs. 1 InsO). 43

Der Anspruch auf Erstattung der Einkommensteuer betrifft das Jahr 2009, das im Hinblick auf die Eröffnung am 1.7.2008 und die Aufhebung vom 22.6.2010 in vollem Umfang in die Laufzeit des Insolvenzverfahrens gefallen ist. Durch seine nichtselbstständige Tätigkeit hat der Insolvenzschuldner Arbeitslohn erzielt, der ausweislich des Schlussberichts der Klägerin vom 6.1.2010 im Wesentlichen unpfändbar war und deshalb nicht zur Insolvenzmasse gehörte (§ 36 Abs. 1 Satz 2 InsO). Allerdings hat diese Tätigkeit mit Ablauf des Jahres 2009 materiell-rechtlich zur Entstehung von Einkommensteuer (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 in Verbindung mit § 36 Abs. 1 EStG) und infolge der Anrechnung in Höhe der überzahlten Lohnsteuer zu einem Erstattungsanspruch (§ 36 Abs. 4 Satz 2 in Verbindung mit Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe a EStG) geführt. Dieser Erstattungsanspruch gehört - unabhängig von der damals noch nicht vorliegenden Festsetzung durch einen Steuerbescheid - jedenfalls mit Ablauf des Jahres 2009 in voller Höhe zur Insolvenzmasse. Der Rechtsgrund für eine Erstattung von Einkommensteuer wird nämlich bereits mit der Leistung der entsprechenden Vorauszahlungen bzw. wie hier durch den Steuerabzug vom Lohn des Steuerpflichtigen gelegt. Schon in diesem Zeitpunkt erlangt der Steuerpflichtige einen Anspruch auf Erstattung unter der aufschiebenden Bedingung, dass am Jahresende die geschuldete Einkommensteuer geringer ist als die Summe der Vorauszahlungen bzw. des Lohnsteuerabzugs. Am Ende des Jahres 2009 stand - unter Berücksichtigung der Einkünfte der Ehegatten, insbesondere der Werbungskosten des Insolvenzschuldners und der abgeführten Lohnsteuer - fest, dass der Insolvenzschuldner einen Anspruch auf eine - teilweise - Erstattung der im Wege des Lohnsteuerabzugs erhobenen Einkommensteuer 2009 hatte. 44

bb) Als der Einkommensteuerbescheid am 13.12.2010 bekannt gegeben wurde, war das Insolvenzverfahren bereits aufgehoben, nämlich durch den Beschluss des Amtsgerichts vom 22.6.2010. Damit ist die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis grundsätzlich wieder auf den Insolvenzschuldner übergegangen. Der ebenfalls am 22.6.2010 gefasste Beschluss des Amtsgerichts über die Anordnung der Nachtragsverteilung hat daran, soweit es um die Festsetzung der Einkommensteuer für 2009 geht, nichts geändert. 45

Das Insolvenzgericht kann eine Nachtragsverteilung anordnen, wenn nach dem Schlusstermin Gegenstände der Masse ermittelt werden; die Aufhebung des Verfahrens steht 46

dieser Anordnung nicht entgegen (§ 203 Abs. 1 Nr. 3 und Abs. 2 InsO). Wird die Nachtragsverteilung angeordnet, besteht die Insolvenzbeschlagname im Sinne des § 80 Abs. 1 InsO fort. Dies umfasst im Streitfall nach der Formulierung des Beschlusses des Amtsgerichts vom 22.6.2010 etwaige, auf die Dauer des Insolvenzverfahrens entfallende, Steuererstattungsansprüche. Die Wirksamkeit dieses Beschlusses, insbesondere dessen inhaltliche Bestimmtheit, zieht der Beklagte im vorliegenden Verfahren nicht mehr in Zweifel.

(1) Ein Steuererstattungsanspruch entsteht nicht schon durch die Festsetzung einer Steuer. 47
Er entsteht erst, wenn eine Überzahlung vorliegt. Über diese wird nicht im Rahmen der Festsetzung, sondern erst im Erhebungsverfahren entschieden. Deshalb berührt die Nachtragsverteilungsanordnung nicht die Frage, wem die Steuerfestsetzung bekanntzugeben ist; sie beurteilt sich vielmehr nach den allgemeinen Regeln. Die Trennung zwischen dem Festsetzungs- und dem Erhebungsverfahren ist ein Grundprinzip der Besteuerung nach der AO, das auch durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens nur durchbrochen wird, wenn und soweit es die Vorschriften der Insolvenzordnung erfordern (§ 251 Abs. 2 und 3 AO). Liegt indessen - wie hier - im Rahmen einer durch das Insolvenzgericht nur in einem ganz bestimmten Umfang angeordneten Nachtragsverteilung - kein Grund für eine Abweichung von der AO vor, bleiben deren Regelungen uneingeschränkt anwendbar.

(2) Die Auffassung des Beklagten würde dazu führen, dass im Fall einer Nachtragsverteilung 48
- wie bei der im Streitfall angeordneten - sämtliche Steuerbescheide, deren Regelungen sich auf den Zeitraum des Insolvenzverfahrens beziehen, dem Insolvenzverwalter bekannt gegeben werden müssten, selbst wenn sie zu einer Nachforderung geführt haben. Denn jeder dieser Bescheide könnte rechtswidrig sein und, wie der Beklagte zu Recht geltend macht, durch eine erfolgreiche Anfechtung zu einer Erstattung führen, die dem Insolvenzbeschluss unterläge. Das wiederum würde bedeuten, dass die für die Nachtragsverteilung bestellten Treuhänder alle diese Bescheide überprüfen müssten. Sie müssten sogar darauf dringen, dass der Insolvenzschuldner jede mögliche Steuererklärung abgibt, damit sichergestellt wird, dass die Nachtragsverteilungsanordnung nicht unterlaufen wird. Eine Rechtsgrundlage für diese Befugnisse existiert aber nicht. Der vom Beklagten zitierte § 97 InsO ist für diesen Fall jedenfalls nicht einschlägig.

(3) Ein berechtigtes Interesse der Finanzverwaltung an einer solchen Vorgehensweise ist 49
ebenfalls nicht ersichtlich. Sie kann die Steuern unmittelbar gegenüber allen ehemaligen Insolvenzschuldnern festsetzen. Eine besondere Überwachung erfordern nur diejenigen Fälle, in denen die Steuerfestsetzung zu einer Erstattung führt. Dies sollte für Fälle wie den hier zu entscheidenden durch eine entsprechende IT-Ausstattung möglich sein, insbesondere müsste es möglich sein zu verhindern, dass eine Erstattung - wie hier - an den nicht empfangsberechtigten Insolvenzschuldner ausgezahlt wird. Zu berücksichtigen ist schließlich, dass die Finanzverwaltung durch Zahlungen im Rahmen einer Nachtragsverteilung nicht nur benachteiligt wird. Denn im Rahmen des Vollzugs der Nachtragsverteilung (§ 205 InsO) erhält sie als Gläubigerin die Erstattung jedenfalls in dem ihr zustehenden Umfang wieder zurück.

c) Die vom Beklagten vorgebrachten Einwände gegen das BFH-Urteil vom 20.9.2016, dessen 50
Begründung sich der erkennende Senat hier angeschlossen hat, greifen nicht durch. Sämtliche vom Beklagten zitierten Entscheidungen der Gerichte und Äußerungen aus dem Schrifttum bestätigen lediglich die Auffassung, dass das durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens gemäß § 80 Abs. 1 InsO auf den Insolvenzverwalter übergegangene Recht des Insolvenzschuldners, das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen zu verwalten, nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens nicht auf den Insolvenzschuldner „zurückfällt“,

sondern auf einen dafür bestellten Treuhänder übergeht, wenn und soweit es sich um Gegenstände der Masse handelt, für die gemäß § 203 Abs. 1 Nr. 3 InsO die Nachtragsverteilung angeordnet worden ist. Das ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz und ist weder vom BFH im Urteil vom 20.9.2016 noch durch den erkennenden Senat im vorliegenden Urteil infrage gestellt worden. Es besteht kein Zweifel, dass der Erstattungsanspruch des Insolvenzschuldners zur Insolvenzmasse gehört. Das Rechtsproblem des Streitfalls ist, dass allein die Festsetzung der Einkommensteuer keinen Gegenstand der Masse im Sinne des § 203 Abs. 1 Nr. 3 InsO begründet, den die Klägerin als Treuhänderin verwalten könnte. Deshalb war die Festsetzung der Einkommensteuer nicht der Klägerin bekanntzugeben. Ein Gegenstand der Insolvenzmasse, den die Klägerin verwalten konnte, war erst vorhanden, als der Verwaltungsakt des Beklagten im Erhebungsverfahren, nämlich die Anrechnung der Lohnsteuer, ergangen war, mag das auch in ein und demselben Bescheid vom 13.12.2010 geschehen sein. Auf diese besondere Konstellation geht keine der vom Beklagten zitierten Fundstellen ein. Zu welchen Ergebnissen diese gekommen wären, wenn sie über einen Fall wie den hier vorliegenden zu entscheiden gehabt hätten, ist reine Spekulation. Deshalb hatte der BFH keinen Anlass, sich damit auseinanderzusetzen. Widersprüche, die der Beklagte in dem BFH-Urteil erkannt haben will, bestehen nach der Überzeugung des erkennenden Senats nicht.

2. Da die Festsetzung der Einkommensteuer des Insolvenzschuldners für 2009 vom 13.12.2010 über einen Betrag in Höhe von 5.265 € wirksam geworden ist, ist daran auch der Beklagte gebunden. Das ergibt sich aus § 172 Abs. 1 Satz 1 AO. Nach dieser Bestimmung darf ein Steuerbescheid - wenn von den dort geregelten Ausnahmen keine einschlägig ist - nicht geändert werden. Gegen diese Vorschrift hat der Beklagte verstoßen, indem er den Inhalt des Bescheids vom 13.12.2010 ignoriert und die Einkommensteuer des Insolvenzschuldners für 2009 durch den Bescheid vom 21.4.2017 auf 5.468 € erhöht hat. 51

a) Dem erkennenden Senat ist bewusst, dass der Beklagte den Bescheid vom 21.4.2017 gerade nicht als Änderungsbescheid zum Bescheid vom 13.12.2010 verstanden wissen will. Er sieht ihn als erstmaligen Einkommensteuerbescheid für 2009 gegenüber der Klägerin an. Das ergibt sich ausdrücklich aus der Einspruchsentscheidung, in der der Beklagte ausführt, er lege das BFH Urteil vom 20.9.2016 so aus, dass ein vollständiger Einkommensteuerbescheid neben der Bekanntgabe an den Insolvenzschuldner zusätzlich an die Insolvenzverwalterin bekannt gegeben werden könne. Dieser Regelungswille kommt im Bescheid vom 21.4.2017 an mehreren Stellen zum Ausdruck. 52

b) Das ändert aber nichts daran, dass der gegenüber der Klägerin erteilte erstmalige Bescheid mit dem bereits wirksam gewordenen und den Beklagten bindenden Bescheid vom 13.12.2010 nicht identisch ist, sondern von diesem abweicht. Die Einkommensteuer des Insolvenzschuldners für 2009 beträgt danach 5.265 €, sie kann nicht „in einem anderen Gewand“ auf 5.468 € festgesetzt werden. 53

c) Der Beklagte kann sich wegen des Einkommensteuerbescheids vom 21.4.2017 nicht auf das BFH-Urteil vom 20.9.2016 berufen. Dort heißt es (II 4, Rn. 30 f.: 54

„Gemäß § 122 Abs. 1 Satz 1 AO ist ein Verwaltungsakt demjenigen Beteiligten bekannt zu geben, für den er bestimmt ist oder der von ihm betroffen ist. Nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens geht die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis wieder auf den Insolvenzschuldner über, weshalb nach Beendigung des Insolvenzverfahrens ergehende Steuerbescheide diesem bekannt zu geben sind. Der Insolvenzschuldner ist (dann wieder) Inhaltsadressat, weil die Festsetzung der Steuer ihm gegenüber als demjenigen, der den Steuertatbestand verwirklicht hat (§ 38 AO), wirken soll. Somit ist der festsetzende Teil des 55

Einkommensteuerbescheids zu Recht dem ehemaligen Insolvenzschnldner gegenüber bekannt gegeben worden, weil er mit Abschluss des Insolvenzverfahrens am 22. Juni 2010 seine Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über sein Vermögen wiedererlangt hat.

Ergibt sich aus dem dem Erhebungsverfahren zuzurechnenden Abrechnungsteil des Steuerbescheids ein Erstattungsanspruch, der von der Nachtragsverteilung erfasst ist, sollte dieser auch dem Treuhänder bekannt gegeben werden. Eine Voraussetzung für die Geltendmachung des Anspruchs seitens des Treuhänders ist die Bekanntgabe jedoch nicht.“ 56

Das BFH-Urteil ist an dieser Stelle - entgegen der Auffassung des Beklagten - eindeutig. Der Steuerbescheid, der auch dem Treuhänder bekannt gegeben werden sollte, ist derselbe Steuerbescheid, der zuvor oder gleichzeitig dem Insolvenzschnldner bekannt gegeben worden ist, und aus dessen Abrechnung sich ein Erstattungsanspruch ergibt, der von der Nachtragsverteilung erfasst und von dem deshalb der Treuhänder erfahren muss. Es dürfte sich in solchen Fällen um eine so genannte wiederholende Verfügung handeln (vgl. BFH, Beschluss vom 16.3.2001 IV B 17/00, BFH/NV 2001, 1103). Eine Befugnis der Finanzbehörde, dem Treuhänder einen anderen Steuerbescheid bzw. einen Steuerbescheid mit einem anderen Inhalt bekannt zu geben, ist dem BFH-Urteil nicht zu entnehmen. 57

3. Der Einkommensteuerbescheid vom 21.4.2017 lässt sich nicht gemäß § 128 Abs. 1 AO in einen anderen Verwaltungsakt umdeuten. Nach dieser Vorschrift kann zwar ein fehlerhafter Verwaltungsakt in einen anderen Verwaltungsakt umgedeutet werden, wenn er auf das gleiche Ziel gerichtet ist, von der erlassenden Finanzbehörde in der geschehenen Verfahrensweise und Form rechtmäßig hätte erlassen werden können und wenn die Voraussetzungen für dessen Erlass erfüllt sind. So kann ein rechtswidriger Erstbescheid in einen rechtmäßigen Änderungsbescheid umgedeutet werden (BFH, Urteil vom 22.8.2007 II R 44/05, BStBl II 2009, 754, vergleiche auch Urteil vom 16.1.1986 III R 116/83, BStBl II 1986, 467; Hessisches FG, Urteil vom 3.4.2008 5 K 1657/05, bei juris). Das setzt aber zumindest voraus, dass eine Änderungsvorschrift anwendbar ist. Daran fehlt es hier. 58

a) Eine Änderung des Bescheids vom 13.12.2010 nach § 164 Abs. 2 Satz 1 AO ist nicht möglich, weil dessen Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 4 Satz 1 AO bei Erlass des Bescheides vom 21.4.2017 wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist bereits entfallen war. Die Festsetzungsfrist betrug vier Jahre und hat mit Ablauf des Jahres 2010 begonnen, da der Insolvenzschnldner und seine Ehefrau die Einkommensteuererklärung am 24.10.2010 abgegeben haben (§§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO). Damit ist die Festsetzungsverjährung mit Ablauf des 31.12.2014 eingetreten. 59

Eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 14 in Verbindung mit § 228 AO ist - entgegen der Auffassung des Beklagten - nicht eingetreten. Nach dieser Bestimmung endet die Festsetzungsfrist für einen Steueranspruch nicht, soweit ein damit zusammenhängender Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO noch nicht verjährt ist. Die Vorschrift greift nicht ein, wenn es um die Erstattung von durch Steuerabzug erhobener Einkommensteuer im Wege der Anrechnung auf die Jahressteuer geht (vgl. Paetsch in Gosch, AO/FGO, § 171 AO Rn. 195, Stand März 2017, auch BFH, Urteil vom 19.12.2000 VII R 69/99, BStBl II 2001, 353). Die Klägerin stützt ihren Erstattungsanspruch der Sache nach - wie bereits ausgeführt - auf § 36 Abs. 4 Satz 2 und Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe a EStG und macht geltend, dass sich aufgrund der Anrechnung der beim Insolvenzschnldner durch Lohnsteuerabzug erhobenen Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer auf die durch den Bescheid vom 13.12.2010 festgesetzten Jahressteuern ein Überschuss zu Gunsten des Insolvenzschnldners ergebe habe, der an sie, die Klägerin, auszuzahlen sei. 60

b) Die durch den Vorläufigkeitsvermerk gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 AO im Bescheid vom 13.12.2010 erfassten Sachverhalte betreffen nicht die - nach Auffassung des Beklagten - zu hoch angesetzte Entfernungspauschale.	
c) Eine nachträglich bekannt gewordene Tatsache, die zu einer höheren Steuer führt (§ 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO) liegt nicht vor. Der Beklagte hat mit Bescheid vom 13.12.2010 als kürzeste Straßenverbindung zwischen der Wohnung in W und der Arbeitsstätte in D - wie vom Insolvenzschuldner erklärt - 25 Kilometer zugrunde gelegt. Hierzu ist keine anderslautende Tatsache nachträglich bekannt geworden.	62
B.	63
Der Antrag zu 2), den Beklagten zum Erlass eines Abrechnungsbescheids über eine Erstattung in Höhe von 135,19 € zu verpflichten, ist ebenfalls zulässig und begründet.	64
I. Zulässigkeit	65
1. Es handelt sich um eine Verpflichtungsklage im Sinne des § 40 Abs. 1 FGO. Denn die Klägerin begehrt die Verurteilung zum Erlass eines unterlassenen Verwaltungsakts.	66
a) Verwaltungsakt ist hier der gemäß § 218 Abs. 2 Satz 1 AO (in der Fassung des Gesetzes vom 22.12.2014, BGBl I Satz 2417) ausdrücklich so bezeichnete Abrechnungsbescheid, durch den die Finanzbehörde nach § 218 Abs. 2 Satz 2 AO (auch dann) entscheidet, wenn die Streitigkeit einen Erstattungsanspruch (§ 37 Abs. 2 AO) betrifft. Die Klägerin macht - wie bereits ausgeführt - geltend, dass sich auf der Grundlage des dem Insolvenzschuldner bekanntgegebenen Bescheids für 2009 über Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer 2009 vom 13.12.2010 nach Anrechnung der beim Insolvenzschuldner anteilig durch Lohnsteuerabzug erhobenen Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer aus § 36 Abs. 4 Satz 2 und Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe a EStG ein Anspruch auf Auszahlung eines Überschusses ergebe. Solche in Einzelsteuergesetzen geregelten Steuererstattungsansprüche gehören neben dem Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO zu den in § 37 Abs. 1 AO aufgezählten Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis. Das Verhältnis zwischen dem allgemeinen Erstattungsanspruch und den in Einzelsteuergesetzen geregelten Steuererstattungsansprüchen (vgl. Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 37 AO Rn. 11, Stand Januar 2014, Ratschow in Klein, AO, 13. Auflage 2016, § 37 Rn. 8, auch BFH, Urteil vom 19.12.2000 VII R 69/99, BStBl II 2001, 353) kann dahinstehen. Auch für Streitigkeiten über Erstattungsansprüche nach § 36 Abs. 4 Satz 2 EStG gilt in jedem Fall § 218 Abs. 2 Satz 2 AO.	67
b) Die Klägerin begehrt gemäß § 40 Abs. 1 FGO die Verurteilung zum Erlass eines unterlassenen Verwaltungsakts. Ein Abrechnungsbescheid mit dem von der Klägerin begehrten Inhalt existiert nicht. Den - in seiner Regelung ohnehin anderslautenden - Abrechnungsbescheid des Beklagten vom 6.1.2011 hat der erkennende Senat durch sein Urteil vom 25.2.2015 3 K 769/11 - im Ergebnis unter Bestätigung durch das BFH-Urteil vom 20.9.2016 VII R 10/15 - rechtskräftig aufgehoben.	68
2. Die Klägerin macht zu Recht geltend, durch die Unterlassung des begehrten Verwaltungsaktes in ihren Rechten verletzt zu sein (§ 40 Abs. 2 FGO). Ohne Erlass eines Abrechnungsbescheides mit dem von der Klägerin begehrten Inhalt kann sie gemäß § 218 Abs. 2 Satz 2 AO ihren im Verhältnis zum Beklagten streitigen Erstattungsanspruch auf Auszahlung der verbleibenden 135,19 € nicht verwirklichen. Dass der BFH im Urteil vom 20.9.2016 (VII R 10/15, BFH/NV 2017, 442) gegenüber dem Beklagten ausdrücklich	69

festgestellt hat, dass die Klägerin eben diesen Anspruch - seinerzeit noch in Höhe von 349,01 € - habe, ändert daran nichts. Die Notwendigkeit einer Entscheidung durch Abrechnungsbescheid setzt nach § 218 Abs. 2 Satz 2 AO lediglich voraus, dass eine einen Erstattungsanspruch betreffende Streitigkeit besteht. Das ist hier der Fall, weil der Beklagte ungeachtet des BFH-Urteils nach wie vor der Auffassung ist, der von der Klägerin hier geltend gemachte Erstattungsanspruch bestehe nicht.

3. Die Klage ist gemäß § 46 Abs. 1 Satz 1 FGO als so genannte Untätigkeitsklage (vgl. Levedag in Gräber, FGO, 8. Auflage 2015, § 46 Rn. 2) zulässig, weil über einen außergerichtlichen Rechtsbehelf ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes in angemessener Frist sachlich nicht entschieden worden ist. 70

a) Außergerichtlicher Rechtsbehelf ist hier der in § 347 Abs. 1 Satz 2 AO geregelte Einspruch, durch den geltend gemacht werden kann, dass in den in Satz 1 bezeichneten (Nr. 1 Abgaben-)Angelegenheiten über einen vom Einspruchsführer gestellten Antrag auf Erlass eines Verwaltungsakts ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes binnen angemessener Frist sachlich nicht entschieden worden ist und der als Untätigkeitseinspruch bezeichnet wird (Rätke in Klein, § 347 Rn. 12). 71

aa) Das am 27.3.2017 beim Beklagten eingegangene Schreiben der Klägerin ist als Antrag auf Erlass eines Verwaltungsaktes zu verstehen, nämlich eines Abrechnungsbescheides zur Entscheidung über eine Streitigkeit, die einen Erstattungsanspruch betrifft (§ 218 Abs. 2 Satz 2 AO). Ein solcher Antrag muss nicht ausdrücklich gestellt werden, es genügt, wenn er sich in entsprechender Anwendung von § 133 BGB im Wege der Auslegung, zum Beispiel aus einem Zahlungsbegehren, ergibt (Schmieszek in Gosch, § 218 AO Rn. 45, Stand Juni 2015). 72

Das Schreiben der Klägerin vom 27.3.2017 bezieht sich auf das Schreiben des Beklagten vom 23.3.2017. Darin hat der Beklagte zu der Anfrage der Klägerin, wann mit einer Auszahlung des Einkommensteuererstattungsbetrages 2009 zu rechnen sei, sinngemäß angekündigt, diesen nicht in voller Höhe auszusahlen. Er werde ungeachtet des Einkommensteuerbescheides vom 13.12.2010 gegenüber dem Insolvenzschuldner nunmehr einen erstmaligen Einkommensteuerbescheid gegenüber der Klägerin erlassen und darin die Einkommensteuer - unter Berücksichtigung einer geringeren Entfernungspauschale - höher als gegenüber dem Insolvenzschuldner festsetzen. In Höhe dieser Differenz würde sich zwangsläufig ein geringerer Erstattungsbetrag als gemäß dem Einkommensteuerbescheid vom 13.10.2010 ergeben. Durch ihr Schreiben vom 27.3.2017 hat die Klägerin einer solchen Kürzung des Erstattungsbetrags schon vorab widersprochen. Über diesen Streit konnte gemäß § 218 Abs. 2 Satz 2 AO nur durch Abrechnungsbescheid entschieden werden. 73

bb) Nach Erlass des Einkommensteuerbescheids vom 21.4.2017 hat die Klägerin ihren Antrag auf Erlass eines Abrechnungsbescheids konkretisiert. Der Einkommensteuerbescheid hatte nur zu einer Erstattung in Höhe von zusammen 234,89 € (einschließlich 21,07 € Erstattungszinsen zur Einkommensteuer) geführt. Aufgrund des Einkommensteuerbescheids vom 13.12.2010 stand der Klägerin ein Anspruch auf Erstattung in Höhe von 349,01 € zu. Der nicht erstattete Differenzbetrag in Höhe von 135,19 € ist Gegenstand des Antrags auf Erlass eines Abrechnungsbescheids. Diese Abweichung hat die Klägerin sinngemäß auch in ihrem Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid vom 21.4.2017 gerügt. 74

cc) Den Einspruch gemäß § 347 Abs. 1 Satz 2 AO hat die Klägerin in Gestalt ihrer an den Vorsteher des Beklagten gerichteten „Untätigkeitsbeschwerde“ vom 8.5.2017 eingelegt. Darin rügt sie, dass der zuständige Sachbearbeiter auf Schreiben betreffend die Auszahlung des 75

Erstattungsbetrags nicht reagiere, und bittet, auf den Sachbearbeiter Einfluss zu nehmen und ihn zur Abhilfe anzuhalten. Die Klägerin macht somit im Sinne des § 347 Abs. 1 Satz 2 AO geltend, dass über ihren sinngemäß gestellten Antrag auf Erlass eines Abrechnungsbescheids ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes binnen angemessener Frist sachlich nicht entschieden worden sei.

b) Die Untätigkeitsklage ist zulässig, weil über den vorbezeichneten außergerichtlichen Rechtsbehelf im Sinne des § 46 Abs. 1 Satz 1 FGO - ebenfalls - ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes in angemessener Frist sachlich nicht entschieden worden ist. Es handelt sich in dieser Konstellation um eine so genannte doppelte Untätigkeit (vgl. BFH, Urteil vom 3.8.2005 I R 74/02, BFH/NV 2006, 16 und Beschluss vom 15.12.2010 II S 31/10, BFH/NV 2011, 619). 76

Zwar hat der Beklagte durch Schreiben vom 16.5.2017 die Untätigkeitsbeschwerde der Klägerin als unbegründet zurückgewiesen. Dieses Schreiben bezieht sich aber nur auf den Anspruch auf Erstattung des Betrages in Höhe von 234,89 €, der auf dem Einkommensteuerbescheid vom 21.4.2017 beruht. Auf die von der Klägerin alleine begehrte Restzahlung in Höhe von 135,19 €, die aus dem Einkommensteuerbescheid vom 13.10.2010 noch offen war, ist der Beklagte weder in diesem Schreiben noch später eingegangen. 77

c) Die Untätigkeitsklage kann nach § 46 Abs. 1 Satz 2 FGO nicht vor Ablauf von sechs Monaten seit Einlegung des außergerichtlichen Rechtsbehelfs erhoben werden, es sei denn, dass wegen besonderer Umstände des Falles eine kürzere Frist geboten ist. Diese Frist hat die Klägerin zwar nicht gewahrt. Sie hat den Untätigkeitseinspruch am 8.5.2017 eingelegt und konnte also nicht vor dem 8.11.2017 Untätigkeitsklage erheben; sie hatte indessen bereits am 4.8.2017 Klage erhoben. Für die Zulässigkeit reicht es aber aus, wenn die Frist von sechs Monaten während des Verfahrens über die Untätigkeitsklage abläuft; eine - wie hier - verfrüht erhobene Untätigkeitsklage wächst in die Zulässigkeit hinein (BFH, Urteil vom 7.3.2006 VI B 78/04, BStBl II 2006, 430 und Beschluss vom 30.9.2015 V B 135/14, BFH/NV 2016, 51). 78

II. Begründetheit 79

Der Senat spricht gemäß § 101 Satz 1 FGO die Verpflichtung des Beklagten aus, den begehrten Abrechnungsbescheid mit dem zuerkannten Inhalt zu erlassen, weil die Unterlassung dieses Verwaltungsakts durch den Beklagten rechtswidrig ist, die Klägerin in ihren Rechten verletzt und die Sache spruchreif ist (§ 101 Satz 1 FGO). Rechtswidrig ist die Unterlassung eines Verwaltungsakts unter anderem, wenn der Kläger einen materiellen Rechtsanspruch auf die Vornahme des von ihm begehrten Verwaltungsakts hat (Brandt in Gosch, § 101 FGO Rn. 10, Stand Februar 2009). Der Anspruch der Klägerin auf Erlass eines Abrechnungsbescheids, in dem ein Erstattungsanspruch in Höhe von 135,19 € ausgewiesen wird, ergibt sich aus § 37 Abs. 2 AO in Verbindung mit § 218 Abs. 2 Satz 2 AO. Dass der Beklagte verpflichtet ist, einen Abrechnungsbescheid zu erteilen, soweit der Klägerin noch ein offener Erstattungsanspruch zusteht, ist zwischen den Beteiligten nicht streitig. Dass die Klägerin den geltend gemachten Erstattungsanspruch hat, ergibt sich aus folgenden Gründen: 80

1. Die Klägerin hatte gegen den Beklagten aufgrund des Einkommensteuerbescheids vom 13.12.2010 ursprünglich einen Anspruch auf Erlass eines Abrechnungsbescheids, in dem ein Erstattungsanspruch in Höhe von 349,01 € zu ihren Gunsten ausgewiesen wird. Das folgt aus dem Urteil des BFH vom 20.9.2016; der BFH hat diesen Anspruch (II 5 der Gründe bzw. Rn. 32) ausdrücklich festgestellt. An diese Beurteilung ist der Beklagte im vorliegenden Verfahren gebunden. 81

82 Hebt das Finanzgericht einen mit der Klage angefochtenen Verwaltungsakt auf, weil dieser rechtswidrig ist und den Kläger in seinen Rechten verletzt, ist die Finanzbehörde nach § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO an die rechtliche Beurteilung gebunden, die der Aufhebung zugrunde liegt. Es handelt sich bei dieser Vorschrift um eine falsch platzierte Regelung über die Rechtskraft des Urteils, die eigentlich in § 110 FGO hätte aufgenommen werden müssen (Stapperfend in Gräber, § 100 Rn. 24). Seinem Wortlaut nach geht § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO über § 110 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 FGO hinaus.

83 Nach dieser Bestimmung binden rechtskräftige Urteile die Beteiligten nur, soweit über den Streitgegenstand entschieden worden ist. Es kann dahinstehen, wie sich die Bestimmungen im Fall der Anfechtungsklage zueinander verhalten. Jedenfalls kann der Beklagte im vorliegenden Verfahren nicht mehr infrage stellen, dass die Klägerin ursprünglich einen Anspruch auf Erstattung in Höhe von 349,01 € gehabt hat. Denn dies ist im Sinne des § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO die tatsächliche und rechtliche Beurteilung, die der Aufhebung des Abrechnungsbescheids des Beklagten vom 6.1.2011 sowie der hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 8.2.2011 durch die Urteile des Senats vom 25.2.2015 3 K 769/11 und des BFH vom 20.9.2016 VII R 10/15 zugrunde liegt.

84 a) Den Urteilen liegt die tatsächliche Beurteilung zugrunde, dass das Amtsgericht hinsichtlich der auf die Dauer des Insolvenzverfahrens entfallender Steuererstattungsansprüche die Nachtragsverteilung angeordnet hat, der Beklagte durch Bescheid vom 13.12.2010 die Einkommensteuer 2009 des Insolvenzschuldners festgesetzt, dabei für diesen einen anteiligen Erstattungsanspruch von 349,01 € errechnet, ihm diesen Betrag ausgezahlt und durch den Abrechnungsbescheid das Erlöschen des Erstattungsanspruches festgestellt hat. Im Sinne des § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO neu bekannt gewordene Tatsachen, die zu dem für die Entscheidungsfindung des erkennenden Senats maßgebenden Zeitpunkt bereits vorhanden waren (Stapperfend in Gräber, § 100 Rn. 27) oder Beweismittel, die eine andere Beurteilung rechtfertigen, sind nicht ersichtlich.

85 b) Die rechtliche Beurteilung, die der Aufhebung durch den erkennenden Senat zugrunde liegt, lautet, dass der Abrechnungsbescheid vom 6.1.2011 rechtswidrig ist, weil der Erstattungsanspruch durch die Zahlung nicht erloschen ist, da er infolge des Nachtragsverteilungsbeschlusses noch zur Insolvenzmasse gehört und von der Klägerin geltend gemacht werden kann. Darüber hinaus lautet die rechtliche Beurteilung des BFH, die der Bestätigung der Aufhebung durch den Senat zugrunde liegt, dass der Abrechnungsbescheid auch deshalb rechtswidrig ist, weil er den der Klägerin zustehenden Erstattungsanspruch in Höhe von 349,01 € nicht ausweist.

86 2. Eine Bindung des Beklagten an die Beurteilung in den Entscheidungen vom 25.2.2015 und vom 20.9.2016 besteht nicht, soweit es sich um nachträglich entstandene Tatsachen handelt, nämlich die Auszahlung der Erstattung aufgrund des Einkommensteuerbescheids vom 21.4.2017. In diesem Umfang ist der Erstattungsanspruch erloschen (§ 47 in Verbindung mit § 37 Abs. 1 AO). Der Erstattungsanspruch der Klägerin aus dem Einkommensteuerbescheid vom 13.12.2010 besteht aber noch in Höhe des ausgerichteten Betrags von 135,19 €, der sich wie folgt zusammensetzt:

	€	€
Erstattung Einkommensteuer 2009	188,53	

87

abzüglich Zahlung	-69,67	
Zwischensumme	118,86	118,86
Erstattung Solidaritätszuschlag 2009	60,86	
abzüglich Zahlung	-54,66	
Zwischensumme	6,20	6,20
Erstattung röm.-kath. Kirchensteuer 2009	99,62	
abzüglich Zahlung	-89,49	
Zwischensumme	10,13	10,13
Erstattungsanspruch insgesamt		135,19

3. Die vom Beklagten erklärte Aufrechnung mit einem Anspruch auf Rückzahlung von anteiligen Erstattungszinsen in Höhe von 21,07 € (§ 233a AO) gemäß dem Einkommensteuerbescheid vom 25.4.2017 führt nicht gemäß §§ 226, 47 AO zum Erlöschen des Erstattungsanspruchs. Voraussetzung für eine Aufrechnung ist nach § 226 Abs. 1 AO in Verbindung mit § 387 BGB, dass zwei Personen einander Leistungen schulden; aufrechnen kann jeder Teil, sobald er die ihm gebührende Leistung fordern kann. Als der Beklagte in der mündlichen Verhandlung die Aufrechnung erklärte, hatte er keinen Anspruch auf Rückzahlung von Erstattungszinsen. Grundlage für die Zahlung der Erstattungszinsen an die Klägerin war die mit der Einkommensteuerfestsetzung vom 21.4.2017 verbundene Festsetzung der Zinsen (§§ 233a Abs. 4, 239 Abs. 1 Satz 1, 155 Abs. 1 Satz 1 AO) in Höhe von anteilig 21,07 €. Ein Anspruch auf Erstattung von zurückgezahlten Zinsen bzw. steuerlichen Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 Nr. 4 AO) besteht in solchen Fällen nach § 37 Abs. 2 Satz 2 AO erst dann, wenn der rechtliche Grund für die Rückzahlung später wegfällt. Im Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung war der Einkommensteuerbescheid vom 21.4.2017 noch wirksam.

88

C.

89

Zulässig und begründet ist schließlich der Antrag zu 3), den Beklagten zur Zahlung von 135,19 € zu verurteilen.

90

I. Zulässigkeit

91

1. Gemäß § 40 Abs. 1 FGO kann durch Klage auch die Verurteilung zu einer anderen Leistung als dem Erlass eines Verwaltungsakts begehrt werden (so genannte allgemeine Leistungsklage, vgl. Levedag in Gräber, § 40 Rn. 31). Darunter fällt insbesondere die hier beantragte Verurteilung des Beklagten zur Zahlung eines bestimmten Geldbetrags. Nach den obigen Ausführungen steht fest, dass der Beklagte verpflichtet ist, in einem Abrechnungsbescheid zugunsten der Klägerin einen Erstattungsanspruch in der hier eingeklagten Höhe auszuweisen.

92

2. Für die Zulässigkeit des Zahlungsantrags gerade im vorliegenden Verfahren spricht außerdem die hier entsprechend anwendbare Regelung in § 100 Abs. 4 FGO. 93
- a) § 100 Abs. 4 FGO regelt gemeinsam mit § 100 Abs. 1 Satz 2 und 3 FGO die Beseitigung der Folgen der Aufhebung eines Verwaltungsakts im Rahmen einer Anfechtungsklage. Während § 100 Abs. 1 Satz 2 FGO den Fall betrifft, dass der durch das Gericht aufgehobene Verwaltungsakt schon vorher durch die Finanzbehörde vollzogen wurde, bestimmt § 100 Abs. 4 FGO, dass, wenn neben der Aufhebung eines Verwaltungsakts eine Leistung verlangt werden kann, im gleichen Verfahren auch die Verurteilung zur Leistung zulässig ist. 94
- b) § 100 Abs. 4 FGO ist im hier anhängigen Verfahren der Verpflichtungsklage (§ 101 FGO) entsprechend anwendbar (BFH, Urteil vom 29.6.1971 VII K 31/67, BStBl II 1971, 740 und Urteil vom 29.10.1981 I R 89/80, BStBl II 1982, 150, vgl. auch BVerwG, Urteil vom 17.2.2000 3 C 11/99, NVwZ 2000, 818; Stapperfend in Gräber, § 100 Rn. 96). Denn ebenso wie aus der rechtskräftigen Aufhebung eines Verwaltungsaktes können sich auch aus der rechtskräftigen Verpflichtung der Behörde zum Erlass eines Verwaltungsaktes unmittelbar weitere materiell-rechtliche Ansprüche ergeben. 95
- c) Ob § 100 Abs. 4 FGO außerdem eine Spezialregelung zu § 43 FGO darstellt, kann an dieser Stelle offenbleiben. 96
3. Nach der Rechtsprechung erfordert die Zulässigkeit einer Leistungsklage neben einer Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage das Vorliegen eines besonderen Rechtsschutzbedürfnisses. Ein solches bestehe in der Regel nicht, da die gemäß Art. 20 Abs. 3 GG an Gesetz und Recht gebundene Verwaltungsbehörde aus der Aufhebung ihres Verwaltungsaktes bzw. ihrer Verpflichtung zum Erlass eines Verwaltungsakts erfahrungsgemäß von sich aus auch die weiteren Konsequenzen aus dem Gerichtsurteil zieht. Ein Kläger müsse daher konkrete Umstände darlegen, warum die Finanzbehörde ein entsprechendes Urteil nicht befolgen würde (BFH, Urteile vom 16.7.1980 VII R 24/77, BStBl II 1980, 632; vom 13.7.1989 IV B 44/88, BFH/NV 1990, 247; vom 23.9.2009 VII R 44/08, BStBl II 2010, 334 und zuletzt vom 19.3.2013 VII R 15/11; kritisch dazu Brandis in Tipke/Kruse, § 100 FGO Rn. 55, Stand Oktober 2014). Im Streitfall ergibt sich das Rechtsschutzbedürfnis aus dem bisherigen Verfahrensablauf. 97
- a) Nach Auffassung des erkennenden Senats ergab sich aus dem Revisionsurteil vom 20.9.2016 eindeutig, dass der Beklagte verpflichtet war, der Klägerin den strittigen Betrag in Höhe von 349,01 € in voller Höhe auszus zahlen. Eines (erneuten) Abrechnungsbescheids bedurfte es dazu nicht, da dieser nach § 218 Abs. 2 Satz 2 AO nur erforderlich ist, wenn eine Streitigkeit über einen Erstattungsanspruch besteht. Diese Streitigkeit war durch das rechtskräftige Revisionsurteil ausgeräumt. Hätte der Beklagte den Betrag seinerzeit ausbezahlt, wäre es zu dem vorliegenden Verfahren nicht gekommen. 98
- b) Ungeachtet dieser eindeutigen Rechtslage hat der Beklagte den Sachverhalt durch den Einkommensteuerbescheid vom 21.4.2017 zum Nachteil der Klägerin „umgestaltet“ und den Erstattungsbetrag um den jetzt noch offenen Betrag gekürzt. Dieser Bescheid, insbesondere die darauf basierende gekürzte Zahlung, ist ausweislich des vorliegenden Urteils rechtswidrig gewesen. Die Vorgehensweise des Beklagten darf nicht dazu führen, dass der Klägerin die Zahlung des Differenzbetrages weiterhin vorenthalten wird. Der Beklagte hat keine Anstalten gemacht, den Anspruch der Klägerin vorläufig zu erfüllen, oder dies wenigstens zugesagt. Er hat im Gegenteil in der mündlichen Verhandlung eine unzulässige Aufrechnung erklärt. 99

Ein Rechtsschutzbedürfnis für ihre Leistungsklage kann der Klägerin bei dieser Sach- und Rechtslage nicht abgesprochen werden.

II. Begründetheit 101

Grundlage für den Zahlungsanspruch der Klägerin ist § 36 Abs. 4 Satz 2 EStG. 102

Der Anspruch entsteht erst mit der Rechtskraft des vorliegenden Urteils. Erst dann ist der Steuerbescheid vom 21.4.2017 rechtlich nicht mehr existent und vom Beklagten die Verpflichtung zum Erlass des Abrechnungsbescheids zu erfüllen, der das Erstattungs Guthaben ausweist. Der Sinn der Regelung in § 100 Abs. 4 FGO ist aber, es dem Kläger aus prozessökonomischen Gründen zu ermöglichen, seine materiellen Ansprüche schon in dem Verfahren der Anfechtungs- und Verpflichtungsklage geltend zu machen (BFH, Urteil vom 29.10.1981 I R 89/80, BStBl II 1982, 150, Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 151 FGO Rn. 8). Für die Verurteilung wird die Erfüllung der Voraussetzungen aus den §§ 100 Abs. 1 Satz 1, 101 Satz 1 FGO vorweggenommen. 103

D. 104

I. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Klägerin ist nicht, auch nicht teilweise, unterlegen. Der ausgeurteilte Betrag in Höhe von 135,19 € ist noch höher als derjenige, den die Klägerin in der Klageschrift angekündigt hatte. 105

II. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus § 151 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 FGO, §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. Die Regelung in § 151 Abs. 3 FGO, wonach Urteile auf Anfechtungs- und Verpflichtungsklagen nur wegen der Kosten für vorläufig vollstreckbar erklärt werden können, gilt nicht für die hier vorgenommene Verurteilung zu einer Leistung, die gemäß § 100 Abs. 4 FGO im Verfahren der Anfechtungsklage und wie gezeigt auch im Verfahren der Verpflichtungsklage statthaft ist (Loose in Tipke/Kruse, § 151 FGO Rn. 8; Stapperfend in Gräber, § 151 Rn. 2 und Brandt in Gosch, § 151 FGO Rn. 38, Stand Januar 2013). Dass die Verurteilung zur Leistung neben der Aufhebung eines Verwaltungsakts bzw. wie hier neben der Verpflichtung zum Erlass eines begehrten Verwaltungsakts „im gleichen Verfahren“ zulässig ist, macht diese Urteile begrifflich nicht zu „Urteilen auf Anfechtungs- und Verpflichtungsklagen im Sinne des § 151 Abs. 3 FGO“. Es würde sich sonst die Frage stellen, welchen Sinn die Regelung in § 100 Abs. 4 FGO haben soll, wenn der Kläger die Verurteilung zur Leistung letztlich doch erst mit der Rechtskraft des Urteils realisieren kann. 106

III. Zulassung der Revision 107

Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 FGO. 108