

# Urteil vom 29. März 2017, I R 73/15

## Kein Ansatz nachträglicher Anschaffungskosten für ausschüttungsgleiche Erträge

ECLI:DE:BFH:2017:U.290317.IR73.15.0

BFH I. Senat

EStG § 6 Abs 1 Nr 2 S 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 2 S 2, HGB § 252 Abs 1 Nr 4, HGB § 255 Abs 1, InvStG § 1 Abs 3 S 3, InvStG § 2 Abs 1 S 1, InvStG § 2 Abs 1 S 2, InvStG § 11 Abs 1, KAGG § 39 Abs 1 S 2, EStG VZ 2005 , KStG VZ 2005

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 19. August 2015, Az: 1 K 1689/12

## Leitsätze

Ausschüttungsgleiche Erträge i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 2 InvStG bzw. § 39 Abs. 1 Satz 2 KAGG erhöhen nicht nachträglich die Anschaffungskosten des Investmentanteils und sind deshalb auch keiner Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG zugänglich .

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 20. August 2015 1 K 1689/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Rechtsnachfolgerin der S, die im Rahmen der Ermittlung ihres im Jahr 2005 (Streitjahr) erzielten Einkommens auf Anteile an Publikums- und Spezialsondervermögen, die dem Umlaufvermögen zugeordnet waren (§§ 340e, 340f Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs --HGB--), Teilwertabschreibungen auf Grund dauerhafter Wertminderungen in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen dem Rücknahmepreis zum Bilanzstichtag und den Anschaffungskosten der Anteile vorgenommen hatte. Als nachträgliche Anschaffungskosten der Fondsanteile berücksichtigte S dabei die ihr im Streitjahr und den Vorjahren nach § 2 Abs. 1 Satz 2 des Investmentsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (InvStG) bzw. der Vorgängervorschrift des § 39 Abs. 1 Satz 2 des Gesetzes über Kapitalanlagegesellschaften (KAGG) als zugeflossen geltenden Erträge.
- 2** Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass der Rücknahmewert der Spezialfonds um den steuerlichen Ausgleichsposten gemindert und auf der Basis des so bereinigten Tageswertes steuerliche Abschreibungen in folgender Höhe vorgenommen worden waren:
- 3** Teilwertabschreibung Spezialfonds ... €  
  
Bewertungsunterschied Publikumsfonds ... €
- 4** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte die Teilwertabschreibung (insgesamt ... €) im Anschluss an die Außenprüfung nicht an und setzte mit nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geändertem Bescheid vom 1. Oktober 2010 die Körperschaftsteuer 2005 auf ... € fest.

- 5 Die nach erfolglosem Einspruch beim Sächsischen Finanzgericht (FG) erhobene Klage ist mit Urteil vom 20. August 2015 1 K 1689/12, veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1003, abgewiesen worden.
- 6 Mit ihrer Revision beantragt die Klägerin, das Urteil des Sächsischen FG vom 20. August 2015 1 K 1689/12 aufzuheben sowie den Bescheid über Körperschaftsteuer für 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12. Oktober 2012 dahin zu ändern, dass unter gegenläufiger Minderung des Gewerbesteuer-Aufwands die vorgenommene Teilwertabschreibung als den Gewinn mindernd berücksichtigt wird.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass die von S vorgenommenen Teilwertabschreibungen nicht anzuerkennen sind, weil der Teilwert der streitigen Investmentfondsanteile nicht unter den Betrag der zu berücksichtigenden Anschaffungskosten gesunken ist.
- 9 1. Anteile an einem Investmentfonds im Betriebsvermögen sind steuerbilanziell eigenständige Wirtschaftsgüter. Es sind insoweit die einzelnen Anteile, nicht aber die vom Investmentfonds gehaltenen Wirtschaftsgüter zu bilanzieren (vgl. Häuselmann, Betriebs-Berater --BB-- 1992, 312, 315; Weber/Böttcher/ Griesemann, Die Wirtschaftsprüfung 2002, 905, 906; Petersen, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2006, 1674, 1676; Helios/ Löschinger, Der Betrieb 2009, 1724, 1725 f.; Moritz/Strohm in Moritz/Jesch, InvStG, § 2 Rz 55; Lübbehüsen in Berger/Steck/ Lübbehüsen, InvG/InvStG, § 2 InvStG Rz 97). Da es sich --was zwischen den Beteiligten nicht im Streit steht-- bei den von S in ihrem Umlaufvermögen gehaltenen Investmentanteilen um nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter ihres Betriebsvermögens handelte, waren sie sowohl im Rahmen der Erstbewertung als auch zum Ende des Streitjahres nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) mit ihren Anschaffungskosten zu bilanzieren (vgl. dazu die Nachweise bei Lübbehüsen in Berger/Steck/Lübbehüsen, a.a.O., § 2 InvStG Rz 98).
- 10 2. Anschaffungskosten sind gemäß § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Dieser handelsrechtliche Begriff der Anschaffungskosten ist in Ermangelung einer abweichenden Definition im Einkommensteuergesetz auch der steuerbilanziellen Beurteilung zugrunde zu legen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. Dezember 2000 IX R 100/97, BFHE 194, 182, BStBl II 2001, 345; Senatsurteile vom 17. Oktober 2001 I R 32/00, BFHE 197, 58, BStBl II 2002, 349, m.w.N.; vom 26. April 2006 I R 49, 50/04, BFHE 213, 374, BStBl II 2006, 656). Zu den Anschaffungskosten gehören neben den Nebenkosten auch die nachträglichen Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 Satz 2 HGB) als Folgekosten des Erwerbsvorgangs. Die Annahme von Anschaffungskosten i.S. des § 255 Abs. 1 HGB setzt aber Aufwendungen des bilanzierenden Steuerpflichtigen voraus (Senatsurteil in BFHE 213, 374, BStBl II 2006, 656).
- 11 3. Für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens kann gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG statt der Anschaffungskosten der Teilwert angesetzt werden, wenn dieser aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger ist. Eine voraussichtlich dauernde Wertminderung liegt vor, wenn der Teilwert nachhaltig unter den maßgeblichen Buchwert gesunken ist (BFH-Urteil vom 9. September 1986 VIII R 20/85, BFH/NV 1987, 442; Senatsurteil vom 21. September 2011 I R 7/11, BFHE 235, 273, BStBl II 2014, 616) und deshalb aus Sicht des Bilanzstichtags aufgrund objektiver Anzeichen ernstlich mit einem langfristigen Anhalten der Wertminderung gerechnet werden muss (Senatsurteile vom 27. November 1974 I R 123/73, BFHE 114, 415, BStBl II 1975, 294; in BFHE 235, 273, BStBl II 2014, 616). Hierfür bedarf es einer an der Eigenart des Wirtschaftsgutes ausgerichteten Prognose (Senatsurteile vom 14. März 2006 I R 22/05, BFHE 212, 526, BStBl II 2006, 680; vom 4. Februar 2014 I R 53/12, BFH/NV 2014, 1016).
- 12 4. Der Senat kann offen lassen, ob das in § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG genannte Tatbestandsmerkmal der "dauernden Wertminderung" überhaupt für Investmentanteile im Umlaufvermögen, die regelmäßig für Veräußerungszwecke gehalten werden, gegeben sein kann (zweifelnd Lübbehüsen in Berger/Steck/Lübbehüsen, a.a.O., § 2 InvStG Rz 100; Bödecker in Bödecker/Ernst/ Hartmann, InvStG, § 2 Rz 41.11 ff.; zu der insoweit bislang ungeklärten Frage auch

Moritz/Strohm in Moritz/Jesch, a.a.O., § 2 Rz 55). Denn anders als die Klägerin meint, erhöhen die streitbefangenen ausschüttungsgleichen Erträge die ursprünglichen Anschaffungskosten der von S gehaltenen Investmentanteile nicht nachträglich; sie sind deshalb auch keiner Abschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG zugänglich.

- 13** a) Ein Investmentfonds in der Form eines inländischen Sondervermögens gilt nach § 11 Abs. 1 Satz 1 InvStG als Zweckvermögen i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 5 des Körperschaftsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (KStG); es ist daher jedenfalls steuerrechtlich als Vermögensmasse anzusehen, an der die Anteilsscheininhaber beteiligt sind (Senatsurteil vom 14. Dezember 2011 I R 92/10, BFHE 236, 106, BStBl II 2013, 486). Nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG sind insoweit Zweckvermögen des privaten Rechts mit Geschäftsleitung oder Sitz im Inland zwar unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, ein inländischer Investmentfonds in der Rechtsform eines Sondervermögens ist aber nach § 11 Abs. 1 Satz 2 InvStG von der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer befreit. Hiermit ist als zentraler Besteuerungsgrundsatz das Transparenzprinzip verbunden. Dieser Grundsatz gilt allerdings nicht vorbehaltlos; vielmehr ist der Investmentfonds nur nach Maßgabe der ausdrücklichen Anordnungen des Gesetzgebers als transparent zu behandeln.
- 14** b) Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 InvStG gehören u.a. die ausschüttungsgleichen Erträge zu den Einkünften aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, wenn sie nicht Betriebseinnahmen des Anlegers oder Leistungen i.S. des § 22 Nr. 5 EStG sind; § 3 Nr. 40 EStG und § 8b Abs. 1 KStG sind außer in den Fällen des § 2 Abs. 2 InvStG nicht anzuwenden. § 2 Abs. 1 Satz 1 InvStG differenziert insoweit danach, ob die Anteile am Investmentfonds im Privat- oder --wie im Streitfall durch S-- im Betriebsvermögen gehalten werden (vgl. dazu Moritz/Strohm in Moritz/Jesch, a.a.O., § 2 Rz 44). Während die angesprochenen Investmenterträge bei Privatanlegern in Kapitaleinkünfte umqualifiziert werden, findet bei betrieblichen Anlegern keine Umqualifizierung der Einkünfte statt (Brill/Reislhuber in Haase, InvStG, 2. Aufl., § 2 Rz 26), sondern zählen die Erträge zu den Betriebseinnahmen und unterliegen im Fall der S als Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Besteuerung.
- 15** c) Unter der Geltung des Realisationsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) können thesaurierte Erträge dem Anleger handelsbilanziell --mit Ausnahme eines etwaigen Steuerguthabens-- nicht zugerechnet werden, weil sich diese zwar regelmäßig auf den Kurs des Investmentanteils auswirken, aber die Realisierung erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder Rückgabe eintritt (vgl. dazu Lübbchusen in Berger/Steck/Lübbchusen, a.a.O., § 2 InvStG Rz 73, 91, m.w.N.; Brill/Reislhuber in Haase, a.a.O., § 2 Rz 167). Erst in diesem Zeitpunkt entsteht handelsbilanziell ein Gewinn in Höhe der Differenz aus dem Veräußerungserlös bzw. Rücknahmepreis einerseits und dem Buchwert des Investmentanteils andererseits (Wellisch/Quast/Lenz, BB 2008, 490, 493; Moritz/Strohm in Moritz/Jesch, a.a.O., § 2 Rz 56).
- 16** d) Steuerrechtlich ist die Situation deshalb anders, weil nach § 2 Abs. 1 Satz 2 InvStG ausschüttungsgleiche Erträge außer in den --hier nicht vorliegenden-- Fällen des § 22 Nr. 5 EStG bereits mit dem Ablauf des Geschäftsjahres, in dem sie vereinnahmt worden sind, als zugeflossen gelten. Ausschüttungsgleiche Erträge sind gemäß § 1 Abs. 3 Satz 3 InvStG die von einem Investmentvermögen nach Abzug der abziehbaren Werbungskosten nicht zur Ausschüttung verwendeten Erträge aus Zinsen, Dividenden, Erträge aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten, sonstige Erträge und Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 3, soweit es sich nicht um Wertpapierveräußerungsgeschäfte handelt, Abs. 2 und 3 EStG. Die in § 2 Abs. 1 Satz 2 InvStG enthaltene Zuflussfiktion (vgl. Wellisch/Quast/Lenz, BB 2008, 490, 493; Blümich/Wenzel, § 2 InvStG Rz 11; Moritz/Strohm in Moritz/Jesch, a.a.O., § 2 Rz 74; Bödecker in Bödecker/Ernst/Hartmann, a.a.O., § 2 Rz 69) führt dazu, dass die angesprochenen Erträge steuerrechtlich bereits im Zeitpunkt des fingierten Zuflusses erfasst werden (vgl. Moritz/Strohm in Moritz/Jesch, a.a.O., § 2 Rz 56); hierdurch wird zugleich die angesprochene Gleichstellung zwischen Fonds- und Direktanlage erreicht (Moritz/Strohm in Moritz/Jesch, a.a.O., § 2 Rz 74; Brill/Reislhuber in Haase, a.a.O., § 2 Rz 166; a.A. Bödecker in Bödecker/Ernst/Hartmann, a.a.O.).
- 17** e) Zur Vermeidung einer erneuten Besteuerung der ausschüttungsgleichen Erträge im Zeitpunkt der Veräußerung bzw. Rückgabe des Investmentanteils ist es insoweit geboten, diese zum Ablauf des Geschäftsjahres, in dem sie nach § 2 Abs. 1 Satz 2 InvStG als zugeflossen gelten, festzuhalten. Der Senat braucht insoweit nicht darüber zu entscheiden, ob dies in Form eines aktiven Ausgleichspostens in der Steuerbilanz zu geschehen hat und ob dafür überhaupt eine Gesetzesgrundlage besteht (für den Ausweis in der Steuerbilanz: Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 18. August 2009, BStBl I 2009, 931, Rz 29; Wellisch/Quast/Lenz, BB 2008, 490, 493; Moritz/Strohm in Moritz/Jesch, a.a.O., § 2 Rz 56 und 74; Lübbchusen in Berger/Steck/Lübbchusen, a.a.O.; Brill/Reislhuber in Haase, a.a.O., § 2 Rz 167; Bödecker in Bödecker/Ernst/Hartmann, a.a.O., § 2 Rz 41.3 ff.; Blümich/Wenzel, a.a.O.; kritisch Petersen, DStR 2006, 1674, 1677 f.). Da die ausschüttungsgleichen Erträge bereits

versteuert worden sind, sind sie bei der Veräußerung bzw. Rückgabe des Investmentanteils von dem sich aus der Differenz aus dem Veräußerungserlös bzw. Rücknahmepreis einerseits und dem Buchwert andererseits ergebenden Gewinn abzuziehen (vgl. Wellisch/Quast/Lenz, BB 2008, 490, 492 f.; Moritz/Strohm in Moritz/Jesch, a.a.O.; Lübbehüsen in Berger/Steck/Lübbehüsen, a.a.O., § 2 InvStG Rz 91; Bödecker in Bödecker/Ernst/Hartmann, a.a.O., § 2 Rz 41.5). Dem entspricht es, wenn der Gesetzgeber in § 8 Abs. 5 Satz 3 InvStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2009 (vom 19. Dezember 2008, BGBl I 2008, 2794, BStBl I 2009, 74) bezogen auf die Schlussbesteuerung von Investmentanteilen --ebenfalls zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung (vgl. Neumann in Moritz/Jesch, a.a.O., § 8 Rz 186; Büttner/Mücke in Berger/Steck/Lübbehüsen, a.a.O., § 8 InvStG Rz 177)-- vorsieht, dass der Veräußerungserlös u.a. um die während der Besitzzeit als zugeflossen geltenden ausschüttungsgleichen Erträge zu mindern ist.

- 18** f) Der nach Maßgabe der vorstehenden Ausführungen lediglich zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung der ausschüttungsgleichen Erträge zu bildende Merkposten ist allerdings weder ein selbständiges Wirtschaftsgut, das einer Bewertung nach § 6 Abs. 1 EStG zugänglich wäre, noch ist er --mit dem Charakter von Anschaffungsnebenkosten-- Bestandteil des Wirtschaftsguts Investmentanteil. Er dient vielmehr allein der Dokumentation der bereits besteuerten Erträge und soll eine Doppelbesteuerung vermeiden. Er ist deshalb bei der Bewertung des einzelnen Investmentanteils nicht zu berücksichtigen und unterliegt auch keiner Teilwertabschreibung (vgl. Hagen, Die Unternehmensbesteuerung 2008, 337, 341; Bacmeister/Reislhuber in Haase, a.a.O., § 8 Rz 144).
- 19** g) Es ist offensichtlich, dass § 2 Abs. 1 Satz 2 InvStG hinsichtlich der Zuflussfiktion für ausschüttungsgleiche Erträge § 39 Abs. 1 Satz 2 KAGG nachgebildet ist. Die vorstehenden Ausführungen gelten deshalb gleichermaßen für die noch § 39 Abs. 1 Satz 2 KAGG unterfallenden "nicht zur ... Ausschüttung verwendeten Einnahmen und Gewinne", die ebenfalls außer in den Fällen des § 22 Nr. 5 EStG mit Ablauf des Geschäftsjahres, in dem sie vereinnahmt worden sind, als zugeflossen galten.
- 20** h) Die Annahme von nachträglichen Anschaffungskosten der S auf die von ihr gehaltenen Investmentanteile bzw. ein selbständiges Wirtschaftsgut "Beteiligung an thesaurierten Erträgen" scheidet nach den vorstehenden Erwägungen aus.
- 21** aa) Im Fall der ausschüttungsgleichen Erträge fehlt ein S zuzurechnender tatsächlicher Aufwand auf die von ihr gehaltenen Investmentanteile. Zwar werden die vom Fonds erwirtschafteten ausschüttungsgleichen Erträge regelmäßig reinvestiert und erhöhen damit das Vermögen des Fonds. Dieser Vermögenszuwachs wirkt sich aber allein auf den Wert der bereits bestehenden Anteile aus (Wellisch/Quast/Lenz, BB 2008, 490, 493), ohne dass der Wertzuwachs Aufwand auf die bestehenden Investmentanteile darstellt. Im steuerlich fingierten Zufluss der ausschüttungsgleichen Erträge kann keine "Einzahlung" in das Sondervermögen gesehen werden, weil die Zuflussfiktion des § 2 Abs. 1 Satz 2 InvStG bzw. § 39 Abs. 1 Satz 2 KAGG keinen rechtlichen Anspruch des Anteilseigners auf Ausschüttung der ausschüttungsgleichen Erträge begründet. Dementsprechend dürfen die ausschüttungsgleichen Erträge unter Geltung des Realisationsprinzips nicht in Form einer Zuschreibung ausgewiesen werden.
- 22** bb) Entgegen der Ansicht der Klägerin kann auch keine fiktive Einlage angesetzt werden. Die Reinvestition der ausschüttungsgleichen Erträge durch den Investmentfonds mag zwar wirtschaftlich einer Ausschüttung der Erträge mit anschließender Einlage in den Fonds ähneln, maßgeblich ist aber auch hier, dass der Anteilseigner im Zeitpunkt der Thesaurierung der ausschüttungsgleichen Erträge keinen Anspruch auf Ausschüttung hat, sondern ihm diese gerade wegen ihrer fehlenden Realisierung nur steuerrechtlich zugerechnet werden (Bacmeister/Reislhuber in Haase, a.a.O., § 8 Rz 145 mit Verweis auf das Senatsurteil vom 24. Juli 1996 I R 41/93, BFHE 181, 53, BStBl II 1996, 614). Die Klägerin verkennt insoweit die Reichweite der in § 2 Abs. 1 Satz 2 InvStG bzw. § 39 Abs. 1 Satz 2 KAGG enthaltenen Fiktionen; sie sind lediglich auf die Annahme eines Ertragszuflusses, nicht aber auf diejenige einer Einlage gerichtet.
- 23** cc) Die als zugeflossen geltenden ausschüttungsgleichen Erträge bilden ferner kein selbständiges Wirtschaftsgut "Beteiligung an thesaurierten Erträgen". Der Rücknahmepreis der Anteile kann daher nicht auf ein solches Wirtschaftsgut und das Wirtschaftsgut "Investmentanteil" aufgeteilt werden. Für den Anteilsinhaber besteht nur das Wirtschaftsgut "Investmentanteil", in dessen Wert die ausschüttungsgleichen Erträge --wie erläutert-- ununterscheidbar eingehen (vgl. für Einlagen durch Zuführung von Mitteln in die Kapitalrücklage Senatsurteil vom 27. April 2000 I R 58/99, BFHE 192, 428, BStBl II 2001, 168). Entsprechend lässt sich vom einheitlichen

Wirtschaftsgut Investmentanteil kein Bezugsrecht auf noch nicht ausgeschüttete Erträge abspalten (vgl. Lübbühren in Berger/Steck/Lübbühren, a.a.O., § 2 InvStG Rz 98).

**24** dd) Dem steht der Spruch des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs vom 24. September 2008 Geschäftszahl 2006/15/0376 (VwSlg. 8368 F/2008) nicht entgegen. Es ist zwar zutreffend, dass dieser Entscheidung ebenfalls ausschüttungsgleiche Erträge aus im Betriebsvermögen einer Genossenschaftsbank gehaltenen Investmentanteilen zugrunde lagen, die nach österreichischem Recht spätestens vier Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres als ausgeschüttet galten. Der Gerichtshof ging aber angesichts der abweichend formulierten Fiktion erkennbar davon aus, dass insoweit "realisierte Erträge" vorlagen, die als Aktivum zumindest im Wege des Verkaufes des Investmentfondsanteiles übertragen und verwertet werden konnten. Indessen führen § 2 Abs. 1 Satz 2 InvStG bzw. § 39 Abs. 1 Satz 2 KAGG gerade nicht zu einer Realisation der ausschüttungsgleichen Erträge, sondern --wie gleichfalls bereits aufgezeigt-- lediglich zu einer steuerlichen Ertragszuweisung. Eine isolierte Übertragung und Verwertung der ausschüttungsgleichen Erträge ist insoweit ausgeschlossen.

**25** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

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