

Urteil vom 10. September 2015, IV R 49/14

Bewertungs- und Ansatzwahlrecht nach § 3 UmwStG 1995 - Formwechselnde Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft

BFH IV. Senat

UmwStG § 3, UmwStG § 4, UmwStG § 14 S 1, GG Art 19 Abs 4, EStG § 5 Abs 2, KStG § 8 Abs 1, EStG VZ 2005, EStG VZ 2006, KStG VZ 2005, KStG VZ 2006, UmwStG § 3, GG Art 3 Abs 1, UmwStG § 25 S 1, UmwStG § 20 Abs 2 S 1

vorgehend FG Münster, 16. November 2014, Az: 5 K 2396/13 G,F

Leitsätze

§ 3 UmwStG 1995 gewährt der übertragenden Körperschaft neben einem Bewertungswahlrecht auch das Recht, in ihrer Schlussbilanz selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter anzusetzen (entgegen BMF-Schreiben vom 25. März 1998, BStBl I 1998, 268, Tz. 03.03. und 03.07.).

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen den Gerichtsbescheid des Finanzgerichts Münster vom 17. November 2014 5 K 2396/13 G,F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

A. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG, die im Wege einer formwechselnden Umwandlung der Z-GmbH nach den Vorschriften der §§ 190 ff. des Umwandlungsgesetzes zum 1. Juli 2004 entstanden ist.

- 2 Die Z-GmbH aktivierte in ihrer Schlussbilanz auf den 30. Juni 2004 erstmals einen selbst geschaffenen Firmenwert sowie einen Auftragsbestand. Zur Erläuterung führte sie aus, dass der Ausweis aufgrund der formwechselnden Umwandlung nach § 3 des Umwandlungssteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung (UmwStG 1995) zum steuerlichen Teilwert erfolge. Trotz der dadurch bedingten Gewinn erhöhenden Zuschreibungen auf Firmenwert und Auftragsbestand ergab sich für die Z-GmbH aufgrund des vorhandenen Verlustvortrags eine festzusetzende Körperschaftsteuer von Null €. Im Rahmen einer nachfolgenden Betriebsprüfung betrachtete der Prüfer die Zuschreibungen als unzulässig, da der selbst geschaffene Firmenwert und der Auftragsbestand gemäß § 5 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (EStG) nicht aktiviert werden dürften. Nachfolgend zur Betriebsprüfung wurde ein entsprechend geänderter Körperschaftsteuerbescheid für 2004 gegenüber der Z-GmbH erlassen, mit dem unverändert eine Körperschaftsteuer von Null € festgesetzt wurde. Die hiergegen gerichtete Klage, die die Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin der Z-GmbH führte, hatte Erfolg. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) wurde jedoch auf die Revision des Beklagten und Revisionsklägers (Finanzamt --FA--) aufgehoben und die Klage abgewiesen. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs (BFH) im Urteil vom 19. Dezember 2012 I R 5/12 (BFH/NV 2013, 743) war die Klage der Z-GmbH unzulässig. Es fehle am Rechtsschutzbedürfnis, da die Z-GmbH durch die Streichung der Zuschreibungen auf den selbst geschaffenen Firmenwert und den Auftragsbestand steuerlich nicht beschwert sei.
- 3 In der Eröffnungsbilanz der Klägerin auf den 1. Juli 2004 waren der selbst geschaffene Firmenwert und der Auftragsbestand korrespondierend zu der Schlussbilanz der Z-GmbH ausgewiesen. Im Rumpfgeschäftsjahr 2004 nahm die Klägerin eine Abschreibung auf den Firmenwert in Höhe von 20.010 € und in den Jahren 2005 und 2006 in Höhe von jeweils 40.020 € vor. Den mit 100.000 € aktivierten Auftragsbestand löste die Klägerin noch im Rumpfgeschäftsjahr 2004 Gewinn mindernd auf.

- 4 Die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen sowie die Gewerbesteuermessbescheide für die Streitjahre (2004 bis 2006) ergingen zunächst erklärungsgemäß und standen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Im Rahmen der nachfolgend durchgeführten Betriebsprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass der selbst geschaffene Firmenwert und der Auftragsbestand in der Schlussbilanz der Z-GmbH und in der Eröffnungsbilanz der Klägerin zu streichen seien. Dementsprechend seien die Abschreibungen auf den Firmenwert und die Auflösung des Auftragsbestands rückgängig zu machen und der Gewinn der Klägerin entsprechend zu erhöhen. Das FA folgte der Auffassung der Betriebsprüfung und erließ geänderte Feststellungs- und Gewerbesteuermessbescheide. Die hiergegen gerichteten Einsprüche der Klägerin blieben erfolglos.
- 5 Ihre Klage hatte hingegen Erfolg. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1079 abgedruckt.
- 6 Mit seiner Revision rügt das FA eine Verletzung von Bundesrecht.
- 7 Das FG habe in seinem Urteil nicht berücksichtigt, dass die Klägerin als übernehmende Gesellschaft nach § 14 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 1 UmwStG 1995 an die Werte der Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft gebunden sei. Dem letzten Körperschaftsteuerbescheid 2004 für die übertragende GmbH, der nach Rechtskraft des BFH-Urteils in BFH/NV 2013, 743 bestandskräftig geworden sei, habe jedoch ein Nichtansatz der immateriellen Wirtschaftsgüter zugrunde gelegen. Daran sei die Klägerin gebunden.
- 8 Zudem habe das FG § 3 UmwStG 1995 unzutreffend angewendet, denn diese Vorschrift gebe der übertragenden Körperschaft lediglich ein Bewertungs-, nicht aber ein Ansatzwahlrecht. Im Ergebnis könnten daher in der steuerlichen Schlussbilanz nach den allgemeinen Bilanzierungsregeln keine Wirtschaftsgüter ausgewiesen werden, die mangels entgeltlichen Erwerbs dem Grunde nach steuerlich nicht aktiviert werden dürften.
- 9 Abweichendes ergebe sich auch nicht aus dem BFH-Urteil vom 19. Oktober 2005 I R 38/04 (BFHE 211, 472, BStBl II 2006, 568), dem zufolge im Fall einer formwechselnden Umwandlung einer KG in eine GmbH die aufnehmende Kapitalgesellschaft selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter der übertragenden Personengesellschaft im Rahmen der Übernahme des Betriebsvermögens erstmalig ansetzen dürfe. Denn dieser Fall unterscheide sich in mehrfacher Hinsicht vom hier gegebenen umgekehrten Fall.
- 10 Das FA beantragt sinngemäß, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Die Klägerin hat keinen Antrag gestellt.
- 12 Sie führt aus: In seinem Urteil in BFH/NV 2013, 743 habe der BFH entschieden, dass sie, die Klägerin, verfahrensrechtlich nicht daran gehindert sei, sich im Rahmen ihrer Gewinnermittlung auf die Aktivierung der immateriellen Wirtschaftsgüter in der Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft zu berufen und diese Werte bilanziell fortzuschreiben. Anderenfalls gebe es eine Rechtsschutzlücke.
- 13 Entgegen der Auffassung des FA gewähre § 3 UmwStG 1995 nicht nur ein Bewertungs-, sondern auch ein Ansatzwahlrecht. Das ergebe sich aus dem von § 3 UmwStG 1977 abweichenden Wortlaut des § 3 UmwStG 1995. Zudem unterstelle der steuerlich fingierte Übertragungsvorgang nach § 14 UmwStG 1995 auch beim Formwechsel ein entgeltliches Tauschgeschäft.

Entscheidungsgründe

B. Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Recht hat das FG entschieden, dass die Z-GmbH in ihrer Schlussbilanz auf den 30. Juni 2004 ihren Auftragsbestand und den von ihr geschaffenen Firmenwert mit dem Teilwert ansetzen durfte, und dass die Klägerin dementsprechend im Streitjahr 2004 zur Gewinn mindernden Auflösung des übernommenen Auftragsbestands und in den Streitjahren 2004 bis 2006 zur Gewinn mindernden Vornahme von Absetzung für Abnutzung (AfA) auf den Firmenwert berechtigt war.

- 15 I. Gemäß § 14 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 1 UmwStG 1995 hat im Falle des --hier gegebenen-- Formwechsels einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft Letztere die auf sie übergegangenen Wirtschaftsgüter mit dem in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft enthaltenen Wert zu übernehmen.
- 16 1. In der steuerlichen Schlussbilanz der Z-GmbH waren sowohl der Firmenwert als auch der Auftragsbestand jeweils mit dem Teilwert aktiviert. Diese Zuschreibungen hatte das FA im Anschluss an eine Betriebsprüfung allerdings

nicht anerkannt und seine insoweit abweichende Auffassung auch den der Z-GmbH gegenüber für 2004 ergangenen Steuerbescheiden zugrunde gelegt. Entgegen der Auffassung des FA führt dies im Streitfall aber nicht dazu, dass auch für die Klägerin aufgrund der in § 14 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 1 UmwStG 1995 vorgesehenen Bindungswirkung damit bereits bindend feststand, dass sie in ihrer Eröffnungsbilanz den Firmenwert und den Auftragsbestand nicht aktivieren durfte. Denn anderenfalls wäre in einem Streitfall wie dem vorliegenden die Frage, ob die Auffassung des FA rechtswidrig ist, der gerichtlichen Überprüfung entzogen, obwohl sie sich zulasten der Klägerin auswirkt. Da der Ansatz selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter zu einer Gewinnerhöhung führt, wirkt sich der Umstand, dass das FA den Ansatz rückgängig macht, für die übertragende Gesellschaft, die --wie hier die Z-GmbH-- den Ansatz in ihrer Bilanz vorgenommen hat, immer Gewinn mindernd aus. Die übertragende Körperschaft hat daher mangels eigener Beschwer keine Möglichkeit, die Rechtmäßigkeit der ihren Steuerfestsetzungen zugrunde gelegten Auffassung des FA, der (erstmalige) Ansatz selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter in der Schlussbilanz sei unzulässig, gerichtlich klären zu lassen. Im Hinblick auf die Rechtsschutzgarantie des Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes muss daher in einem solchen Fall die übernehmende Gesellschaft, die durch den vom FA vorgenommenen abweichenden Ansatz wegen der in § 14 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 1 UmwStG 1995 vorgesehenen Bindungswirkung beschwert ist, die Möglichkeit haben, diese Frage in dem ihre eigene Steuerfestsetzung betreffenden Verfahren gerichtlich klären zu lassen (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2013, 743; vom 6. Juni 2013 I R 36/12, BFH/NV 2014, 74; vom 21. Oktober 2014 I R 1/13, BFH/NV 2015, 690; vom 16. Dezember 2014 VIII R 45/12, BFHE 249, 83, BStBl II 2015, 759; vgl. auch Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 31. Mai 2011 1 BvR 857/07, BVerfGE 129, 1).

- 17** 2. Entgegen der Auffassung des FA war die Z-GmbH zur Aktivierung des selbst geschaffenen Firmenwertes und ihres Auftragsbestands in ihrer Schlussbilanz berechtigt.
- 18** a) Nach § 14 Satz 1 i.V.m. § 3 Satz 1 UmwStG 1995 kann die übertragende Gesellschaft die Wirtschaftsgüter in ihrer Schlussbilanz mit dem Buchwert oder einem höheren Wert ansetzen.
- 19** Zu Recht hat das FG entschieden, dass § 3 Satz 1 UmwStG 1995 neben einem Bewertungswahlrecht (ebenso bereits BFH-Urteile in BFHE 211, 472, BStBl II 2006, 568, zur formwechselnden Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft; vom 5. Juni 2007 I R 97/06, BFHE 218, 226, BStBl II 2008, 650, zur Verschmelzung einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft) ein allgemeines Ansatzwahlrecht enthält, das die übertragende Körperschaft berechtigt, in ihrer steuerlichen Schlussbilanz in Durchbrechung des Aktivierungsverbots des § 5 Abs. 2 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes auch selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter anzusetzen. Dies ergibt sich aus dem gegenüber § 3 UmwStG 1977 geänderten Wortlaut des § 3 UmwStG 1995 unter Bezugnahme auf die Begründung des Gesetzentwurfs für diese Neufassung (ebenso z.B. Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 3. Aufl., § 3 UmwStG Rz 32, 85; Brinkhaus in Haritz/Benkert, Umwandlungssteuergesetz, 2. Aufl., § 3 Rz 99 ff.; anderer Ansicht z.B. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 25. März 1998 IV B 7 – S 1978 - 21/98, BStBl I 1998, 268, Tz. 03.03. und 03.07.).
- 20** aa) Nach § 3 UmwStG 1977 waren in der steuerlichen Schlussbilanz der Kapitalgesellschaft nur "die nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung auszuweisenden Wirtschaftsgüter" anzusetzen. Danach durften selbst geschaffene oder unentgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens aufgrund des Verweises auf das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG nicht in der Schlussbilanz angesetzt werden (z.B. BFH-Urteile vom 16. Mai 2002 III R 45/98, BFHE 199, 254, BStBl II 2003, 10, und vom 22. Februar 2005 VIII R 89/00, BFHE 209, 224, BStBl II 2005, 624).
- 21** Bei der Neuregelung des § 3 UmwStG 1995 ist dieser Verweis auf die steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften jedoch nicht aus der Vorgängerregelung übernommen worden. § 3 Satz 1 UmwStG 1995 nennt lediglich das "Vermögen der übertragenden Körperschaft" und regelt, dass "die Wirtschaftsgüter" in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft mit dem Buchwert oder einem höheren Wert angesetzt werden können. Eine Bezugnahme auf die steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung findet sich nur noch im Rahmen der Definition des Buchwerts in Satz 3 des § 3 UmwStG 1995, demzufolge Buchwert der Wert ist, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt. Schon der im Hinblick auf die Bezugnahme auf die steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften --und damit auf § 5 Abs. 2 EStG-- unterschiedliche Wortlaut spricht danach dafür, dass § 3 UmwStG 1995 anders als die Vorgängerfassung der übertragenden Gesellschaft auch ein Ansatzwahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter gewährt.
- 22** bb) Für diese Auslegung spricht zudem die Begründung des Gesetzentwurfs des § 3 UmwStG 1995. Dort heißt es: "In

Anlehnung an die Vorschriften des Umwandlungsgesetzes hat die übertragende Körperschaft das Wahlrecht, die Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlußbilanz mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem Teilwert anzusetzen. Der Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlußbilanz mit einem über dem Buchwert liegenden Wert kann von Vorteil sein, wenn die übertragende Körperschaft noch einen nicht ausgeglichenen Verlust hat." (BTDrucks 12/6885, S. 16). Abgestellt wird also ausdrücklich auf die Bewertung der "übergehenden" Wirtschaftsgüter und nicht lediglich auf die "nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung auszuweisenden", d.h. die bereits bilanzierten Wirtschaftsgüter. Durch die Einbeziehung selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter wird das gesetzgeberische Ziel, nicht ausgeglichene Verluste nicht untergehen zu lassen, eher erreicht, als wenn diese nicht angesetzt werden dürften.

- 23** cc) Nicht zuletzt spricht auch die Begründung des Gesetzentwurfs zu § 3 UmwStG 2006, der nun ausdrücklich auch nicht entgeltlich erworbene und selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter erfasst, dafür, dass ein entsprechendes Ansatzwahlrecht bereits in § 3 UmwStG 1995 enthalten war. So ging die Bundesregierung in der Begründung des Gesetzentwurfs davon aus, dass die Neufassung auch "für immaterielle Wirtschaftsgüter einschließlich des Firmenwertes, die nicht entgeltlich erworben wurden" gelte, ohne eine entsprechende Klarstellung im Gesetzestext für erforderlich zu halten (BRDrucks 542/06, S. 18, 59). Die ausdrückliche Aufnahme immaterieller Wirtschaftsgüter in den Gesetzestext selbst erfolgte erst auf entsprechende Bitte des Bundesrates um Klarstellung (BTDrucks 16/2710, S. 62; BTDrucks 16/3315, S. 29; BTDrucks 16/3369, S. 9).
- 24** dd) Die gegen die hier vertretene Auffassung gerichteten Einwände des FA greifen nicht durch.
- 25** (1) Wie dargelegt, ergibt sich jedenfalls unter Bezugnahme auf die Begründung des Gesetzentwurfs zur Neufassung des § 3 UmwStG 1995, dass von Satz 1 dieser Norm mit den "Wirtschaftsgüter(n)" nicht lediglich die bereits bilanzierten, sondern alle übergehenden Wirtschaftsgüter erfasst werden, die danach in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft zu aktivieren sind. Insofern ergibt sich --entgegen der Auffassung des FA-- kein Unterschied zu der --im Fall einer formwechselnden Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft nach § 25 Satz 1 UmwStG 1995 anzuwendenden-- Vorschrift des § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1995, die für die in der Eröffnungsbilanz der aufnehmenden Gesellschaft anzusetzenden Wirtschaftsgüter auf "das eingebrachte Betriebsvermögen" abstellt.
- 26** (2) Nicht zu überzeugen vermag der Einwand des FA, aus § 3 Satz 3 UmwStG 1995 folge, dass die übertragende Körperschaft in ihrer steuerlichen Schlussbilanz nur solche Wirtschaftsgüter ansetzen dürfe, denen dem Grunde nach ein Buchwert beigemessen werden könne, da sonst das Wahlrecht zum Buchwertansatz mangels eines "tatsächlichen" Buchwerts leerlaufe; scheidet danach bereits ein Buchwertansatz aus, gelte dies erst Recht für einen im Rahmen des Bewertungswahlrechts ausweisbaren höheren Wertansatz. Insofern übersieht das FA, dass § 3 Satz 3 UmwStG 1995 gerade bei Annahme eines Ansatzwahlrechts für den Ansatz selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter von Bedeutung ist. Ein Buchwerttransfer soll gerade die steuerneutrale Umstrukturierung ermöglichen. Wählt die übertragende Gesellschaft den Buchwertansatz, so stellt § 3 Satz 3 UmwStG 1995 sicher, dass von ihr selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter, die mangels Aktivierung bislang keinen Buchwert haben, nicht bzw. mit einem Wert von Null angesetzt werden und nicht mit ihrem tatsächlichen Wert, der zu einer Gewinnauswirkung führen würde.
- 27** (3) Entgegen der Auffassung des FA bestehen auch keine sachlichen Gründe dafür, den Fall der formwechselnden Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft, für den § 25 Satz 1 i.V.m. § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1995 der in diesem Fall wahlrechtsberechtigten übernehmenden Gesellschaft ein Ansatzwahlrecht auch für selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter gewährt (z.B. BFH-Urteil in BFHE 211, 472, BStBl II 2006, 568), insoweit anders zu behandeln als den hier gegebenen umgekehrten Fall der formwechselnden Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft. Es ist insbesondere nicht ersichtlich, weshalb der nämliche Vorgang einer formwechselnden Umwandlung aus der Sicht der übernehmenden Gesellschaft einen Anschaffungsvorgang, aus der Sicht der übertragenden Gesellschaft hingegen keinen Anschaffungsvorgang darstellen soll. Dementsprechend kann im Hinblick auf die Frage des Ansatzes selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter kein sachlicher Grund darin liegen, dass das Wahlrecht im einen Fall der übernehmenden Gesellschaft in ihrer Eröffnungsbilanz, im anderen Fall der übertragenden Gesellschaft in ihrer Schlussbilanz eingeräumt wird. Ein insoweit entscheidender Unterschied ergibt sich auch nicht daraus, dass auf die formwechselnde Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft nach § 25 Satz 1 UmwStG 1995 die Vorschriften über die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft (§§ 20 bis 23 UmwStG 1995), auf den umgekehrten Fall der formwechselnden Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft nach § 14 Satz 1 UmwStG 1995 hingegen die Vorschriften über die Verschmelzung auf eine Personengesellschaft (§§ 3

bis 8, 10 UmwStG 1995) für entsprechend anwendbar erklärt werden. Denn ebenso wie die Einbringung wird auch eine solche Verschmelzung als Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang beurteilt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 15. Oktober 1997 I R 22/96, BFHE 184, 435, BStBl II 1998, 168).

- 28** b) Die Sache ist spruchreif. War die Z-GmbH zur Aktivierung ihres Firmenwertes und ihres Auftragsbestands berechtigt, hatte aufgrund der in § 14 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 1 UmwStG 1995 angeordneten Bindungswirkung auch die Klägerin in ihrer Eröffnungsbilanz diese immateriellen Wirtschaftsgüter mit den von der Z-GmbH in ihrer Schlussbilanz angesetzten Werten, deren Höhe zwischen den Beteiligten nicht streitig ist, zu aktivieren. Sie war danach in 2004 zur Gewinn mindernden Auflösung des Auftragsbestands und in den Streitjahren 2004 bis 2006 zur Gewinn wirksamen Vornahme von AfA auf den Firmenwert berechtigt, deren Höhe zwischen den Beteiligten ebenfalls nicht streitig ist. Zu Recht hat danach das FG in dem angegriffenen Urteil die Steuerbescheide antragsgemäß geändert.
- 29** II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de