

Urteil vom 20. Januar 2016, II R 40/14

Verhältnis der verdeckten Einlage eines Gesellschaftsanteils zur Schenkungsteuer

BFH II. Senat

ErbStG § 3 Abs 1 Nr 2, ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 7 Abs 7 S 1, EStG § 17 Abs 1 S 1, EStG § 17 Abs 1 S 2, EStG § 17 Abs 2 S 2, GmbHG § 33, GmbHG § 34, HGB § 265 Abs 3, HGB § 266 Abs 2, HGB § 266 Abs 3, HGB § 272 Abs 1a, HGB § 272 Abs 4

vorgehend FG Köln, 13. Mai 2014, Az: 9 K 879/12

Leitsätze

Veräußert ein Gesellschafter einer GmbH, deren einziger weiterer Gesellschafter sein Ehegatte ist, seinen Geschäftsanteil, mit dem er die in § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG vorgeschriebene Mindestbeteiligung erreicht, mit Zustimmung des Ehegatten zu einem deutlich unter dem gemeinen Wert liegenden Kaufpreis an die GmbH und handelt es sich dabei um eine verdeckte Einlage des Anteils in das Vermögen der GmbH, liegt weder eine freigebige Zuwendung des Veräußerers an die GmbH noch ein Fall des § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG vor.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 14. Mai 2014 9 K 879/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, wurde im Jahr 1999 von den Eheleuten C und A mit einem Stammkapital von 25.000 € gegründet. Die Abtretung, Belastung und Verpfändung eines Geschäftsanteils bedarf nach § 10 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags zu ihrer Wirksamkeit der Zustimmung der Gesellschaft und der Gesellschafterversammlung mit einer Mehrheit von 80 v.H. der Stimmen.
- 2** Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 29. März 2004 übertrug A ihren Geschäftsanteil an der GmbH im Nennwert von 12.000 € für einen Kaufpreis von 100.000 € auf die Klägerin. Dieser Preis lag erheblich unter dem gemeinen Wert des Geschäftsanteils. C war zu diesem Zeitpunkt der einzige weitere Gesellschafter der Klägerin. Diese wies den von A erworbenen Anteil in ihrem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2004 als Umlaufvermögen aus und bildete gemäß § 272 Abs. 4 des Handelsgesetzbuchs in der im Jahr 2004 geltenden Fassung (HGB a.F.) eine Kapitalrücklage in Höhe des Kaufpreises von 100.000 €.
- 3** Nachdem der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) von einem anderen Finanzamt über diesen Sachverhalt unterrichtet worden war, forderte er die Klägerin im August 2008 zur Abgabe einer Schenkungsteuererklärung auf. Dieser Aufforderung kam die Klägerin nicht nach. Einen zunächst gegenüber C erlassenen Schenkungsteuerbescheid hob das FA wieder auf. Zugleich setzte es gegen die Klägerin durch Bescheid vom 23. September 2010 Schenkungsteuer fest.
- 4** Mit Teileinspruchsentscheidung vom 15. Februar 2012 setzte das FA die Schenkungsteuer auf der Grundlage eines Werts des steuerpflichtigen Erwerbs von 579.000 € auf 198.730 € herab. Im Übrigen wies es den Einspruch als unbegründet zurück, soweit über ihn entschieden wurde. Nicht entschieden wurde über die der Steuerberechnung

zugrunde zu legende Entgeltlichkeitsquote, soweit diese vom Verkehrswert des übertragenen Geschäftsteils abhängig ist.

- 5 Das für die Besteuerung des C zuständige Finanzamt K ist der Ansicht, die unter dem gemeinen Wert erfolgte Übertragung des Geschäftsanteils der A auf die Klägerin stelle eine verdeckte Einlage des Anteils in die Klägerin i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) dar, die bei C zu einem Veräußerungsgewinn geführt habe. Die Übertragung habe auf dem Gesellschaftsverhältnis beruht. Das Finanzgericht (FG) hat über die Klage gegen die entsprechende Festsetzung von Einkommensteuer noch nicht entschieden.
- 6 Das FG gab der Klage gegen den Schenkungsteuerbescheid mit der Begründung statt, die Übertragung des Geschäftsanteils auf die Klägerin sei nicht freigebig erfolgt. Sie habe vielmehr dem Zweck der Gesellschaft und somit einem Gemeinschaftszweck gedient. Dem stehe das Ausscheiden der A aus der Klägerin nicht entgegen. Auch der Tatbestand des § 7 Abs. 7 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) sei nicht erfüllt. Die Vorschrift sei nicht anwendbar, wenn ein Gesellschafter freiwillig aufgrund einer individuellen Übertragungsvereinbarung aus der Gesellschaft ausscheide. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1493 veröffentlicht.
- 7 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung des § 7 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 7 ErbStG. Die Veräußerung des Geschäftsanteils der A an die Klägerin zu einem unter dem gemeinen Wert liegenden Kaufpreis stelle eine gemischte Schenkung an diese dar. Sie sei nicht durch das Gesellschaftsverhältnis der A zur Klägerin veranlasst gewesen, da sie nicht mehr zu einer künftigen höheren Erfolgsteilhabe der A habe führen können.
- 8 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 10 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2, 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zu Recht angenommen, dass die Übertragung des Geschäftsanteils der A auf die Klägerin nicht der Schenkungsteuer unterliegt.
- 11 1. Das Nichtvorliegen einer freigebigen Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG kann entgegen der Ansicht des FG nicht damit begründet werden, dass die unter dem gemeinen Wert erfolgte Veräußerung des Anteils der A an der Klägerin an diese einem Gemeinschaftszweck gedient habe.
- 12 a) Eine Zuwendung, die in rechtlichem Zusammenhang mit einem Gemeinschaftszweck steht, ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) nicht als unentgeltlich anzusehen. Als Gemeinschaftszweck ist insbesondere auch der gesellschaftsvertraglich bestimmte Zweck einer Kapitalgesellschaft zu verstehen, zu dessen Erreichung sich die Gesellschafter zusammengeschlossen haben. Übertragen die Gesellschafter im Rahmen des Gesellschaftsverhältnisses Vermögen auf die Kapitalgesellschaft, dient dies dem Gemeinschaftszweck. Eine solche Vermögensübertragung ist daher als gesellschaftsrechtlicher Vorgang und nicht als freigebige Zuwendung an die Gesellschaft zu beurteilen. Es handelt sich um eine Förderung des Gemeinschaftszwecks, die der Unentgeltlichkeit der Vermögensübertragung entgegensteht (BFH-Urteil vom 17. Oktober 2007 II R 63/05, BFHE 218, 429, BStBl II 2008, 381, unter II.1., m.w.N).
- 13 b) Diese Grundsätze sind nur anwendbar, wenn dem Gesellschafter die mit der Vermögensübertragung erstrebte Förderung des Gemeinschaftszwecks zugutekommen kann. Das trifft nicht zu, wenn er wie im Streitfall gleichzeitig mit der Vermögensübertragung aus der Gesellschaft ausscheidet. In einem solchen Fall handelt es sich ebenso um die Förderung eines fremden Gemeinschaftszwecks wie wenn ein Nichtgesellschafter Vermögen auf eine Kapitalgesellschaft überträgt. Die Förderung eines fremden Gemeinschaftszwecks schließt die Anwendbarkeit des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nicht aus.
- 14 c) Da A aufgrund des Verkaufs des Geschäftsanteils an die Klägerin aus dieser ausgeschieden ist, ist somit die Anwendbarkeit des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nicht unter dem Gesichtspunkt ausgeschlossen, dass A mit der Übertragung als Gesellschafterin den Gemeinschaftszweck der Klägerin gefördert habe.
- 15 2. Dem Vorliegen einer gemischten freigebigen Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steht indes entgegen, dass es sich bei der erheblich unter dem gemeinen Wert erfolgten Veräußerung des Geschäftsanteils der A an die

Klägerin um eine verdeckte Einlage des Anteils in diese i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG handelt. Ein Erwerb einer Kapitalgesellschaft durch verdeckte Einlage kann nicht zugleich als Erwerb durch freigebige Zuwendung gewertet werden.

- 16** a) Die verdeckte Einlage von im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft steht nach § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG der Veräußerung der Anteile i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG gleich. Dabei tritt an die Stelle des Veräußerungspreises nach § 17 Abs. 2 Satz 2 EStG der gemeine Wert der Anteile. Diese Vorschriften wurden durch Art. 1 Nr. 17 des Steueränderungsgesetzes 1992 vom 25. Februar 1992 (BGBl I 1992, 297) in das EStG eingefügt. Der Gesetzgeber wollte damit nach der Begründung des Regierungsentwurfs (BTDrucks 12/1108, S. 59) die bis dahin bestehende Rechtslage ändern, nach der die verdeckte Einlage einer wesentlichen Beteiligung kein entgeltlicher Vorgang und damit keine Veräußerung i.S. des § 17 EStG war (BFH-Urteile vom 27. Juli 1988 I R 147/83, BFHE 155, 52, BStBl II 1989, 271, und vom 18. Dezember 2001 VIII R 10/01, BFHE 197, 491, BStBl II 2002, 463, unter II.1.a; BFH-Beschluss vom 20. Mai 1997 VIII B 108/96, BFHE 183, 174, unter II.2.b).
- 17** b) Eine verdeckte Einlage ist --im Gegensatz zur offenen Einlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten-- die Zuwendung eines einlagefähigen Vermögensvorteils seitens eines Anteilseigners oder einer ihm nahe stehenden Person an seine Kapitalgesellschaft ohne wertadäquate Gegenleistung, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat (BFH-Urteil vom 9. November 2010 IX R 24/09, BFHE 231, 557, BStBl II 2011, 799, Rz 27, m.w.N.). Die Einlage hat ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis, wenn ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns den Vermögensvorteil der Gesellschaft nicht eingeräumt hätte (BFH-Urteil vom 14. Juli 2009 IX R 6/09, BFH/NV 2010, 397, Rz 15, m.w.N.). Bleibt ein vereinbarter Kaufpreis hinter dem Wert eines eingelegten Anteils an einer Kapitalgesellschaft zurück, liegt eine gemischte verdeckte Einlage vor (BFH-Urteil vom 29. Mai 2008 IX R 77/06, BFHE 221, 231, BStBl II 2008, 789, unter II.3.).
- 18** c) Die Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft auf diese konnte jedenfalls nach der im Jahr 2004 geltenden Rechtslage im Wege einer verdeckten Einlage i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG erfolgen (Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 34. Aufl., § 17 Rz 110). Die Geschäftsanteile an einer GmbH gehen nicht unter, wenn sie die GmbH nach § 33 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) erwirbt, sofern der Erwerb nicht zur Einziehung (§ 34 GmbHG) erfolgt. Der von der GmbH dinglich wirksam erworbene Anteil bleibt vielmehr als selbständiges Recht erhalten, dem ein durch Veräußerung realisierbarer Vermögenswert zukommen kann (BFH-Urteil vom 6. Dezember 1995 I R 51/95, BFHE 179, 326, BStBl II 1998, 781, unter II.1.a; MünchKommGmbH-Gesetz/Löwisch, 2. Aufl., § 33 Rz 66, m.w.N.). Die eigenen Anteile waren nach der Rechtslage im Jahr 2004 Wirtschaftsgüter im bilanzsteuerrechtlichen Sinn (BFH-Urteil in BFHE 179, 326, BStBl II 1998, 781, unter II.1.a). Sie waren gemäß § 265 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 266 Abs. 2 B III. 2. HGB a.F. in der dem Anteilserwerb folgenden Bilanz als Umlaufvermögen zu aktivieren (Löwisch, a.a.O., § 33 Rz 78, m.w.N.). Auf der Passivseite war nach § 266 Abs. 3 A III. 2. HGB a.F. die in § 272 Abs. 4 Satz 1 HGB a.F. vorgeschriebene Rücklage zu bilden. Diese handelsrechtlichen Vorschriften waren nach § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes i.V.m. § 5 Abs. 1 EStG auch für die Steuerbilanz maßgebend. Dass die durch den Beteiligungsbesitz begründeten Rechte bei eigenen Anteilen ruhen (Löwisch, a.a.O., § 33 Rz 72, m.w.N.), stand dem nicht entgegen (BFH-Urteil in BFHE 179, 326, BStBl II 1998, 781, unter II.1.a).
- 19** Das Ruhen der durch den Beteiligungsbesitz begründeten Rechte spielt auch im Hinblick auf die Frage, ob die Gegenleistung wertadäquat ist, keine Rolle. Ob die Gegenleistung wertadäquat ist, richtet sich vielmehr nach dem Preis, der bei einer Veräußerung der Anteile im gewöhnlichen Geschäftsverkehr (§ 9 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes) erzielbar gewesen wäre.
- 20** Ob die Annahme einer verdeckten Einlage nunmehr aufgrund des Bilanzierungsverbots für eigene Anteile, das der durch Art. 1 Nr. 23 Buchst. b des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes vom 25. Mai 2009 (BGBl I 2009, 1102) eingefügte § 272 Abs. 1a des Handelsgesetzbuchs vorsieht (Löwisch, a.a.O., § 33 Rz 79 f.; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 27. November 2013, BStBl I 2013, 1615, Rz 2 Satz 2), ausgeschlossen ist (so Briese, GmbH-Rundschau 2016, 49, 55, a.A. Schmidtman, Die Unternehmensbesteuerung 2014, 326, 332), kann im Streitfall auf sich beruhen.
- 21** d) Hat eine GmbH einen eigenen Anteil durch eine (gemischte) verdeckte Einlage erhalten, schließt dies nach den für das Verhältnis der Einkommensteuer zur Schenkungsteuer geltenden Grundsätzen (BFH-Urteil vom 27. August 2014 II R 44/13, BFHE 246, 523, BStBl II 2015, 249; BFH-Beschlüsse vom 12. September 2011 VIII B 70/09, BFH/NV 2012, 229, und vom 2. September 2015 II B 146/14, BFH/NV 2015, 1586, Rz 6 ff., m.w.N.) die Annahme aus, sie habe

den Anteil auch durch eine (gemischte) freigebige Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erworben (Eilers/R. Schmidt in Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 EStG Rz 140).

- 22** e) Die Finanzverwaltung ist ebenfalls der Auffassung, dass keine gemischte freigebige Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG an eine GmbH gegeben ist, wenn einer ihrer Gesellschafter seinen Geschäftsanteil zu einem unter dem gemeinen Wert liegenden Preis an die GmbH veräußert. Sie hält vielmehr in einem solchen Fall im Verhältnis zur GmbH § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG für anwendbar (H 18 Nr. 7 der Hinweise zu den Erbschaftsteuer-Richtlinien --ErbStH-- 2003, Beispiel; Abschn. 2.4.1 der gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 14. März 2012, BStBl I 2012, 331; vgl. dazu unten 3.a).
- 23** f) Eine gemischte freigebige Zuwendung der A an die Klägerin ist somit nicht gegeben. Die Klägerin hat den Geschäftsanteil der A durch eine gemischte verdeckte Einlage i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG des C und nicht durch eine gemischte freigebige Zuwendung der A erworben. A hatte ihren Geschäftsanteil an der Klägerin im Privatvermögen gehalten und die in § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG vorgeschriebene Mindestbeteiligung erreicht. Sie hat für den Geschäftsanteil von der Klägerin keine wertadäquate Gegenleistung erhalten. Bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns hätte sie von der Klägerin den Kaufpreis gefordert, den sie bei einer Veräußerung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr hätte erzielen können. Als Ehefrau stand A dem Gesellschafter C nahe. Aufgrund der im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Verfügungsbeschränkungen muss C zudem der Veräußerung des Geschäftsanteils der A an die Klägerin zugestimmt haben. Dies rechtfertigt es, dem C die verdeckte Einlage zuzurechnen.
- 24** 3. Die Festsetzung der Schenkungsteuer kann auch nicht auf § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG gestützt werden.
- 25** a) Nach dieser Vorschrift gilt als Schenkung auch der auf dem Ausscheiden eines Gesellschafters beruhende Übergang des Anteils oder des Teils eines Anteils eines Gesellschafters einer Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft auf die anderen Gesellschafter oder die Gesellschaft, soweit der Wert, der sich für seinen Anteil zur Zeit seines Ausscheidens nach § 12 ErbStG ergibt, den Abfindungsanspruch übersteigt.
- 26** b) § 7 Abs. 7 ErbStG war in seiner früheren Fassung, nach der als Schenkung u.a. der auf einem Gesellschaftsvertrag beruhende Übergang des Anteils oder des Teils eines Anteils eines Gesellschafters bei dessen Ausscheiden auf die anderen Gesellschafter galt, soweit der Wert, der sich für seinen Anteil zur Zeit seines Ausscheidens nach § 12 ErbStG ergab, den Abfindungsanspruch überstieg, nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 1. Juli 1992 II R 70/88, BFHE 168, 380, BStBl II 1992, 921) auf die Veräußerung eines Geschäftsanteils unter Lebenden, also einen derivativen Erwerb nicht anwendbar. Dies galt nach dieser Entscheidung auch, wenn die rechtsgeschäftliche Anteilsübertragung der Zustimmung der Mitgesellschafter bedurfte.
- 27** c) An dieser Beurteilung hat sich durch die Neufassung des § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG durch Art. 10 Nr. 2 Buchst. b des Steuerentlastungsgesetzes (StEntlG) 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402) nichts geändert (ebenso Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 16. Aufl., § 7 Rz 146; Weinmann in Moench/Weinmann, § 7 ErbStG Rz 249; Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 7 Rz 404; Geck in Kapp/Ebeling, § 7 ErbStG Rz 193; Fischer in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 5. Aufl., § 7 Rz 544; Schuck in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 4. Aufl., § 7 ErbStG Rz 248, 250; Seltenreich in Preißer/Rödl/Seltenreich, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Kompakt-Kommentar, 2. Aufl., § 7 Rz 709, 717; Christoph Holthusen/Roland Burgmann in Tiedtke, ErbStG, 2009, § 7 Rz 169). Die Neufassung enthält zwar nicht mehr die Worte "auf einem Gesellschaftsvertrag beruhende". Sie verwendet aber nach wie vor die Begriffe "Ausscheiden eines Gesellschafters" und "Abfindungsanspruch". Diese Begriffe werden üblicherweise nicht für die rechtsgeschäftliche Übertragung eines Geschäftsanteils und einen dafür zu entrichtenden Kaufpreis verwendet.
- 28** d) Aus dem Ziel, das der Gesetzgeber mit der Neufassung des § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG durch Art. 10 Nr. 2 Buchst. b StEntlG 1999/2000/2002 verfolgt hat, lässt sich nichts anderes entnehmen. Nach der Gesetzesbegründung (Dritter Bericht des Finanzausschusses zum Entwurf eines StEntlG 1999/2000/2002, BTDrucks 14/443, S. 41) handelt es sich bei der Neufassung um eine klarstellende Ergänzung der Parallelvorschrift zu § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, die durch Art. 10 Nr. 1 Buchst. a StEntlG 1999/2000/2002 ebenfalls neu gefasst wurde, für den Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters noch zu seinen Lebzeiten. Bei der Neufassung des § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG ging es nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks 14/443, S. 40 f.) um eine Anpassung an die geänderten handelsrechtlichen Bestimmungen, nach denen das Ausscheiden eines Gesellschafters einer Personenhandelsgesellschaft nicht mehr zu deren Auflösung führt, sondern sein Anteil den verbleibenden Gesellschaftern zuwächst, ohne dass es dafür noch einer besonderen Regelung im Gesellschaftsvertrag bedarf. Als

Tatbestandsmerkmal wird deshalb nur noch auf das Ausscheiden eines Gesellschafters abgestellt. Zum anderen betrifft die Neufassung verschiedene Punkte, die nur im Erbfall von Bedeutung sind. Dass darüber hinaus auch die rechtsgeschäftliche Übertragung eines Gesellschaftersanteils in den Anwendungsbereich des § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG einbezogen werden sollte, geht aus der Gesetzesbegründung nicht hervor.

- 29** e) Der Auffassung der Finanzverwaltung, nach der eine gemäß § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG steuerpflichtige Schenkung unter Lebenden (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) an die GmbH vorliegt, wenn ein Gesellschafter seinen Geschäftsanteil zu einem deutlich unter dem gemeinen Wert liegenden Preis an die GmbH veräußert (Abschn. 2.4.1 der Erlasse in BStBl I 2012, 331) und nach den Umständen des Einzelfalls keine freigebige Zuwendung an den/die anderen Gesellschafter gegeben ist (so noch H 18 Nr. 7 ErbStH 2003, Beispiel; in Abschn. 2.4.1 der Erlasse in BStBl I 2012, 331, nicht mehr enthalten), kann demnach nicht gefolgt werden.
- 30** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de