

Urteil vom 28. September 2017, IV R 17/15

Einspruchsbefugnis eines Gesellschafters bei Streit über die Höhe eines Entnahmegewinns

ECLI:DE:BFH:2017:U.280917.IVR17.15.0

BFH IV. Senat

AO § 352 Abs 1 Nr 1, AO § 352 Abs 1 Nr 4, AO § 352 Abs 1 Nr 5, FGO § 48 Abs 1 Nr 1, FGO § 48 Abs 1 Nr 4, FGO § 48 Abs 1 Nr 5, AO § 179 Abs 2, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 4 Abs 1 S 2, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG VZ 2006

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern , 21. Januar 2015, Az: 3 K 393/13

Leitsätze

NV: Bei einem Streit um die Höhe des Steuerbilanzgewinns einer Personengesellschaft wegen Entnahmen aus dem Gesellschaftsvermögen ist nur die Personengesellschaft einspruchsbefugt .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern vom 22. Januar 2015 3 K 393/13 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens einschließlich der außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist zusammen mit V zu jeweils 50 % als Kommanditist an B KG (im Weiteren: Beigeladene) beteiligt. Daneben war die Klägerin Gesellschafterin der R OHG.
- 2 Die R OHG ist mit Vertrag vom 28. März 2006 (Verschmelzungsvertrag --VV--) unter Auflösung ohne Abwicklung im Wege der Aufnahme durch Übertragung ihres Vermögens auf die Beigeladene verschmolzen worden. Die Verschmelzung, die steuerlich als Einbringung gemäß § 24 des Umwandlungssteuergesetzes behandelt wurde, erfolgte antragsgemäß zum Buchwert mit steuerlicher Rückwirkung zum 31. Juli 2005. Gemäß § 3 Abs. 3 VV brachte die Klägerin außerdem die zuvor im Sonderbetriebsvermögen der R OHG gehaltenen Inhaberaktien ohne Nennbetrag (946 785 Stückaktien) der R AG zum Buchwert in das (Gesamthands-)Vermögen der Beigeladenen ein. Die Gegenbuchung erfolgte auf dem Kapitalkonto III der Klägerin bei der KG. Nach § 4 Abs. 5 VV war die Klägerin jederzeit berechtigt, weitere Aktien der R AG in das Gesamthandsvermögen der Beigeladenen einzulegen oder bereits eingelegte Aktien zu entnehmen. Zudem sollte das Jahresergebnis (Überschuss/Fehlbetrag) der Beigeladenen, soweit es auf den Aktien der R AG beruht, ausschließlich der Klägerin zugerechnet werden. In der zum 31. Dezember 2005 aufgestellten Bilanz der Beigeladenen waren die 946 785 Stückaktien der R AG mit einem Buchwert in Höhe von 952.306,27 € (Kurswert 1,0058 €/Aktie) ausgewiesen.
- 3 Bereits am 8. Februar 2006 vereinbarte die Klägerin mit V, dass diesem zur Abgeltung einer privaten Forderung in Höhe von 193.723,44 € 100 000 Stückaktien der R AG übertragen werden. Entsprechend dieser Vereinbarung übertrug die Depotbank auf Weisung der Klägerin am 6. März 2006 die entsprechende Anzahl Aktien aus dem Depot der Klägerin in das Depot des V.

- 4** Entsprechend dem Abgang minderte die Beigeladene in ihrem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2006 den Buchwert der R AG Aktien um 100.580 € (ausgehend von einem Kurswert von 1,0058 €/Aktie). Daneben wurde das Kapitalkonto III der Klägerin um eine Entnahme in Höhe von 193.723,44 € (entsprechend dem vermeintlichen Teilwert der Aktien) herabgesetzt. Gleichzeitig wurde das Kapitalkonto III um einen Ergebnisanteil, in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen als sonstiger betrieblicher Ertrag, in Höhe von 93.143,44 € (Differenz Buchwert und Teilwert der Aktien) erhöht.
- 5** In ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für das Streitjahr (2006) wies die Beigeladene den Gewinn aus der Entnahme der Aktien der R AG allein der Klägerin zu. Unter Berücksichtigung des § 3 Nr. 40 des Einkommensteuergesetzes (EStG) entfiel auf die Klägerin ein Gewinn aus der Entnahme der Aktien in Höhe von 46.571,72 € (1/2 von 93.143,44 €).
- 6** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) veranlagte die Beigeladene mit Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (im Weiteren: Gewinnfeststellungsbescheid) vom 28. Oktober 2008 erklärungsgemäß.
- 7** Nach einer Außenprüfung vertrat das FA die Auffassung, dass der Teilwert der Aktien der R AG am 8. Februar 2006 5,40 €/ Aktie betragen habe. Der Entnahmegewinn sei daher unter Berücksichtigung des § 3 Nr. 40 EStG um 177.361,52 € zu erhöhen. Entsprechend dieser Rechtsauffassung und unter Berücksichtigung weiterer hier nicht streitiger Änderungen erließ das FA unter dem 21. Februar 2012 einen gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr. Der Entnahmegewinn wurde wiederum allein der Klägerin zugerechnet.
- 8** Mit Schreiben vom 16. März 2012 legte die Klägerin als Gesellschafterin der Beigeladenen Einspruch gegen den Gewinnfeststellungsbescheid ein, mit dem sie die Änderung des Bescheids begehrte, soweit darin die Einkünfte, die aus der Entnahme der R-Aktien resultieren, über den von der Beigeladenen erklärten Betrag hinaus geändert und ihr zugerechnet worden seien. Der Entnahmegewinn sei vielmehr, wie erklärt, unter Berücksichtigung eines Teilwerts der R-Aktien in Höhe von 193.723,44 € zu ermitteln.
- 9** Mit Einspruchsentscheidung vom 14. Oktober 2013 verwarf das FA den Einspruch der Klägerin als unzulässig, da ein Einspruchsrecht der Klägerin gemäß § 352 Abs. 1 Nr. 5 AO nicht bestehe. Die Klägerin sei nicht persönlich betroffen, da allein die Höhe der Entnahme aus dem Gesamthandsvermögen der Beigeladenen in Streit stehe, nicht aber, nach welchem Schlüssel der Entnahmegewinn den Gesellschaftern anteilig zuzurechnen sei. Der Einspruch könne auch nicht dahin ausgelegt werden, dass er im Namen der Beigeladenen eingelegt worden sei.
- 10** Mit ihrer dagegen erhobenen Klage begehrte die Klägerin lediglich die isolierte Aufhebung der Einspruchsentscheidung.
- 11** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Der Klägerin stehe gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 5 der Finanzgerichtsordnung (FGO) eine eigene Klagebefugnis gegen den Gewinnfeststellungsbescheid vom 21. Februar 2012 zu. Denn die Entnahme der Aktien der R AG sei, wie im Verschmelzungsvertrag vereinbart, ausschließlich über das Kapitalkonto III der Klägerin abgewickelt worden und der Gewinn aus der Aktienentnahme sei auch allein der Klägerin zugerechnet worden. Diese Rechtsgrundsätze seien gleichermaßen auf die hier einschlägige Regelung des § 352 Abs. 1 Nr. 5 AO anzuwenden. Die Klägerin sei daher einspruchsbefugt, so dass der Einspruch zu Unrecht als unzulässig verworfen worden sei.
- 12** Dagegen richtet sich die Revision des FA. Die Einspruchsbefugnis der Klägerin sei zu verneinen, da vorliegend nur die Bewertung der aus dem Gesamthandsvermögen entnommenen Aktien der R AG in Streit stehe, während die Zurechnung des sich daraus ergebenden Entnahmegewinns auf die Klägerin auf Grund der vertraglich vereinbarten Gewinnverteilungsabrede zwischen allen Beteiligten unstrittig sei.
- 13** Das FA beantragt sinngemäß,
die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 14** Die Klägerin beantragt sinngemäß,
die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen.
- 15** Der Bundesfinanzhof (BFH) sei in seiner bisherigen Rechtsprechung davon ausgegangen, dass der einzelne Gesellschafter einer Personengesellschaft einspruchs- bzw. klagebefugt sei, soweit ihm eine Sachentnahme steuerlich zugerechnet worden sei. Etwas anderes folge auch nicht aus dem BFH-Beschluss vom 30. Dezember 2003

IV B 21/01 (BFHE 204, 44, BStBl II 2004, 239). Sollte der BFH seine bisherige Rechtsauffassung zum Nachteil der Klägerin ändern, sei dieser jedenfalls Vertrauensschutz zu gewähren und die Einspruchsbefugnis gleichwohl zu bejahen.

Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).
- 17** 1. Zutreffend ist das FG zunächst davon ausgegangen, dass die Klägerin die vorliegende Anfechtungsklage auf die isolierte Aufhebung der Einspruchsentscheidung des FA beschränken konnte. Eine solche Klagebeschränkung ist zulässig, wenn --wie vorliegend-- geltend gemacht wird, das FA habe den Einspruch zu Unrecht verworfen und demgemäß den dem Verfahren zugrunde liegenden Bescheid sachlich nicht nach den Vorgaben des § 367 Abs. 2 AO überprüft (BFH-Urteil vom 18. August 2015 I R 42/14, Rz 8).
- 18** 2. Das FG hat aber zu Unrecht die Einspruchsbefugnis der Klägerin gegen den geänderten Gewinnfeststellungsbescheid vom 21. Februar 2012 bejaht. Die Klägerin war nicht einspruchsbefugt, so dass das FA deren Einspruch zutreffend als unzulässig verworfen hat.
- 19** a) Gewinnfeststellungsbescheide, in denen der Gewinn der Gesellschafter aus ihrer Beteiligung als Grundlage für die Veranlagung zur Einkommensteuer festgestellt wird, richten sich ihrem Inhalt und ihren beabsichtigten Wirkungen nach gegen die Gesellschafter als Inhaltsadressaten (§ 179 Abs. 2 Sätze 1 und 2 i.V.m. § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO). Deren Einspruchsbefugnis wird jedoch durch § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO eingeschränkt. Diese Regelung ist dahin zu verstehen, dass die Personengesellschaft, ihrerseits vertreten durch ihre(n) Geschäftsführer, für ihre Gesellschafter Einspruch gegen den Gewinnfeststellungsbescheid einlegen kann, der sich inhaltlich nicht an die Gesellschaft, sondern an die einzelnen Gesellschafter als Subjekte der Einkommensteuer richtet. Der Geschäftsführer handelt für die einspruchsbefugte Gesellschaft, die ihrerseits --obwohl selbst nicht beschwert-- im eigenen Namen die Rechte ihrer Gesellschafter wahrnimmt (BFH-Urteile vom 18. August 2015 I R 42/14, Rz 9; vom 27. November 2008 IV R 16/06, BFH/NV 2009, 783, unter II.1., m.w.N.). Die Vorschrift korrespondiert mit der weitgehend inhaltsgleichen Regelung in § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO, wonach die Prozesstandschaft der Personengesellschaft angeordnet wird (BFH-Urteil vom 3. Februar 2010 IV R 45/07, BFHE 228, 312, BStBl II 2010, 689, Rz 12). Die Einspruchs- und Klagebefugnis der Gesellschafter wird daher von der Einspruchs- und Klagebefugnis der Gesellschaft während deren Bestehens überlagert.
- 20** b) Den Gesellschaftern steht neben der Gesellschaft eine eigene Einspruchsbefugnis daher nur zu, soweit in ihrer Person die Voraussetzungen der in § 352 Abs. 1 Nrn. 2 bis 5 AO genannten Sondertatbestände erfüllt sind, die wiederum mit den persönlichen Klagerechten in § 48 Abs. 1 Nrn. 2 bis 5 FGO korrespondieren (BFH-Urteile vom 16. Mai 2013 IV R 21/10, Rz 17, und vom 18. August 2015 I R 42/14, Rz 10). Nach den hier allein in Betracht kommenden Regelungen in § 352 Abs. 1 Nrn. 4 und 5 AO (§ 48 Abs. 1 Nrn. 4 und 5 FGO) steht einem Gesellschafter die Einspruchs- bzw. Klagebefugnis zu, wenn es im konkreten Streitfall darum geht, wer an dem festgestellten Betrag beteiligt ist und wie dieser sich auf die einzelnen Beteiligten verteilt (Nr. 4), oder soweit es sich um eine Frage handelt, die einen Beteiligten persönlich angeht (Nr. 5).
- 21** aa) Allerdings wird die Einspruchsbefugnis nach § 352 Abs. 1 Nr. 5 AO (Klagebefugnis nach § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO) nicht allein dadurch eröffnet, dass die gesondert und einheitlich festgestellten Besteuerungsgrundlagen Bedeutung für die Besteuerung des Gesellschafters haben. Insbesondere dann, wenn Uneinigkeit über die Qualifikation und/oder die Höhe der gemeinschaftlich erzielten Einkünfte besteht, ist nach § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO nur die Gesellschaft selbst rechtsbehelfsbefugt (BFH-Urteil vom 18. August 2015 I R 42/14, Rz 10). Kennzeichen der in § 352 Abs. 1 Nr. 5 AO (§ 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO) angesprochenen persönlichen Streitfragen ist deshalb, dass sie nicht dem Bereich der gemeinschaftlichen Einkunftserzielung, sondern --wie bspw. die Frage über das Vorliegen oder die Höhe von Sonderbetriebseinnahmen-- der eigenen Sphäre des Gesellschafters zugeordnet sind (BFH-Urteil vom 18. August 2015 I R 42/14, Rz 10).
- 22** bb) Ziel dieser Anfechtungsbeschränkungen ist neben der Wahrung der Belange der Gesellschaft (insbesondere der gesellschaftsrechtlich begründeten Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnisse sowie des Schutzes deren steuerrechtlicher Interessensphäre) vor allem, die Rechtsbehelfe im Interesse der Verfahrensökonomie zu

konzentrieren und damit über die streitigen und gegenüber allen Beteiligten einheitlich zu treffenden Feststellungen in möglichst nur einem Einspruchs- bzw. Klageverfahren zu entscheiden (BFH-Urteil vom 18. August 2015 I R 42/14, Rz 11; BFH-Beschlüsse vom 31. Januar 1992 VIII B 33/90, BFHE 167, 5, BStBl II 1992, 559, unter 2.b und 2.c, und vom 7. April 2003 VIII R 38/02, BFH/NV 2003, 916, unter II.2.).

- 23 cc) Entsprechend diesen Grundsätzen ist bei einem Streit um die Höhe des Steuerbilanzgewinns der Gesellschaft und um dessen Erhöhung wegen Entnahmen aus dem Gesellschaftsvermögen grundsätzlich nur die Gesellschaft nach § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO einspruchsbefugt bzw. nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO klagebefugt (BFH-Urteil vom 17. Oktober 1985 IV R 34/84, BFH/NV 1987, 374, unter 2., sowie BFH-Beschlüsse vom 6. August 1998 IV B 123/97, und in BFHE 204, 44, BStBl II 2004, 239, unter 2.a aa). Die Feststellung der Höhe des Steuerbilanzgewinns betrifft nur den Bereich der gemeinschaftlichen Einkunftserzielung. Sie ist damit grundsätzlich keine Frage, die den Gesellschafter i.S. des § 352 Abs. 1 Nr. 5 AO bzw. § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO persönlich angeht. Die Einspruchs- bzw. Klagebefugnis gemäß diesen Regelungen steht einem Gesellschafter in einem Verfahren betreffend die Erhöhung des Steuerbilanzgewinns einer Gesellschaft in Folge einer Entnahme ebenso wenig zu, wenn er sich lediglich auf die unzutreffende Verbuchung der Entnahmen auf den Kapitalkonten der Gesellschafter beruft und die Zurechnung des Steuerbilanzgewinns bzw. des Entnahmegewinns auf die Gesellschafter unstrittig ist (BFH-Beschluss vom 6. August 1998 IV B 123/97).
- 24 dd) Ist nur die Verteilung des Entnahmegewinns bzw. dessen Zurechnung bei den Gesellschaftern in Streit, ergibt sich die Einspruchs- bzw. Klagebefugnis der Gesellschafter aus § 352 Abs. 1 Nr. 4 AO bzw. § 48 Abs. 1 Nr. 4 FGO.
- 25 c) Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Die Vorentscheidung war daher aufzuheben.
- 26 aa) Gegenstand des Einspruchsverfahrens ist nur die Höhe des festgestellten Gesamthandsgewinns, soweit dieser durch den Wertansatz der Entnahme der Aktien der R AG erhöht worden ist. Dass diese Gewinnerhöhung der Klägerin zuzurechnen ist, steht zwischen den Beteiligten nicht in Streit. Dies folgt, worüber ebenfalls zwischen den Beteiligten Einvernehmen herrscht, aus der im Verschmelzungsvertrag getroffenen besonderen Gewinnverteilungsabrede (§ 4 Abs. 5 VV). Der Senat sieht insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 27 bb) Steht mithin nur die Gewinnauswirkung der Entnahme der Aktien der R AG und damit ausschließlich die Feststellung der Höhe des Steuerbilanzgewinns der Gesellschaft, hier der Beigeladenen, in Streit, fehlt es der Klägerin, anders als das FG meint, an einer eigenen Einspruchsbefugnis gemäß § 352 Abs. 1 Nr. 4 AO. Ebenso wenig steht der Klägerin eine solche nach § 352 Abs. 1 Nr. 5 AO zu.
- 28 (1) Soweit der erkennende Senat in dem Urteil vom 20. Oktober 1988 IV R 97/85 (BFH/NV 1989, 511) ausgeführt hat, dass ein Gesellschafter ein eigenes Klagerecht habe, "soweit es um den Wert der von ihm entnommenen Wohnungen (Sachentnahme) ging", waren diese Ausführungen in dem zu entscheidenden Fall nicht entscheidungserheblich (sog. obiter dictum). Denn dort war nur zu beurteilen, ob dem Kläger eine Klagebefugnis auch im Hinblick auf die Absetzung für Abnutzung zustand, was der Senat verneinte. Im Übrigen hat der Senat bereits im Beschluss in BFHE 204, 44, BStBl II 2004, 239, unter 2.a cc ausgeführt, dass den (nicht entscheidungserheblichen) Ausführungen des Senats in dem Urteil in BFH/NV 1989, 511 wohl die Vorstellung zu Grunde gelegen habe, dass bei einer Sachentnahme regelmäßig auch die Frage der Verteilung des durch die Entnahme entstandenen Gewinns auf die Gesellschafter in Streit stehe (zu den insoweit auftretenden Zweifelsfragen BFH-Urteil vom 28. September 1995 IV R 39/94, BFHE 179, 75, BStBl II 1996, 276, unter 2.).
- 29 (2) Zu Unrecht stützt sich das FG für seine abweichende Rechtsauffassung zudem auf das BFH-Urteil vom 30. März 1999 VIII R 29/95 (BFH/NV 1999, 1468). Auch dort ging es um die Gewinnzurechnung auf Grund einer Sachentnahme (Segelyacht) aus dem Gesamthandsvermögen. Die eigene Klagebefugnis und damit die notwendige Beiladung der Gesellschafter begründete der BFH indes nicht nur mit dem Streit über die Höhe des etwaigen Entnahmegewinns, sondern auch mit dessen streitiger Zurechnung auf die Gesellschafter. So wird unter II.1. der Entscheidungsgründe ausgeführt, dass die Kommanditisten beizuladen seien, damit die Entscheidung über die Höhe und die **Zurechnung** eines etwaigen Entnahmegewinns auch ihnen gegenüber in Rechtskraft erwachse. Zudem verwies der BFH in diesem Zusammenhang auf das BFH-Urteil in BFH/NV 1987, 374, in dem der erkennende Senat unter II.2. der Entscheidungsgründe ausgeführt hat, dass allein die Gesellschaft klagebefugt sei, wenn nur die Höhe des Steuerbilanzgewinns wegen einer Entnahme aus dem Gesamthandsvermögen Gegenstand des Klageverfahrens sei, sofern kein Streit darüber bestehe, nach welchem Schlüssel der Steuerbilanzgewinn oder die Entnahmen den Gesellschaftern einkommensteuerrechtlich anteilig zuzurechnen seien. Es ist daher nicht ersichtlich, dass der BFH mit dem Urteil in BFH/NV 1999, 1468 von der Entscheidung des BFH in BFH/NV 1987, 374 abweichen wollte. Gleiches gilt für den BFH-Beschluss vom 20. Oktober 2003 VIII R 15/00 (BFH/NV 2005, 1033, unter 1.). Auch dort

hat der BFH das Erfordernis der Beiladung u.a. mit dem Verweis auf das Urteil in BFH/NV 1999, 1468 begründet. Zudem verweist der BFH im Hinblick auf die dort in Streit stehende verdeckte Entnahme auf das BFH-Urteil in BFHE 179, 75, BStBl II 1996, 276, in dem der BFH sich unter 2. der Entscheidungsgründe mit der im Schrifttum umstrittenen Frage der Zurechnung des Entnahmegewinns auseinandersetzt.

- 30** (3) Auch auf den BFH-Beschluss in BFHE 204, 44, BStBl II 2004, 239 kann sich das FG für seine andere Rechtsauffassung nicht stützen. Soweit der erkennende Senat dort unter 2.a cc der Entscheidungsgründe ausgeführt hat, dass bei einer Sachentnahme Besonderheiten nur dann zu beachten seien, wenn die (auf Grund einer Sachentnahme) festgestellten Mehrgewinne ausschließlich einem Gesellschafter zugutegekommen und weder die Gesellschaft noch die anderen Gesellschafter in der Lage seien, etwa bestehende Erstattungsansprüche durchzusetzen, beziehen sich diese Ausführungen nicht auf die persönliche Betroffenheit i.S. des § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO, sondern auf die zuvor erörterte Rechtsfrage, ob und in welchem Umfang einem Gesellschafter der Mehrgewinn aus einer von ihm durchgeführten Sachentnahme auf Grund des vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssels zuzurechnen ist. Die Zurechnung des Gewinns aus der Entnahme der Aktien der R AG steht aber --wie dargelegt-- vorliegend nicht in Streit.
- 31** d) Fehlte der Klägerin daher auch nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH die Einspruchsbefugnis, kann diese auch nicht unter Vertrauensschutzgesichtspunkten bejaht werden.
- 32** 3. Die Sache ist spruchreif. Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass der Einspruch nur im Namen der Klägerin eingelegt worden ist und eine Auslegung des Einspruchsschriftsatzes dahin, dass der Einspruch auch oder ausschließlich im Namen der Beigeladenen eingelegt worden ist, nicht in Betracht kommt. Das FA hat daher den Einspruch der Klägerin zu Recht als unzulässig verworfen. Die dagegen gerichtete isolierte Anfechtungsklage war mithin abzuweisen.
- 33** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 und § 139 Abs. 4 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de