

Urteil vom 08. November 2017, IX R 25/15

Veräußerung eines unentgeltlich bestellten Erbbaurechts kein privates Veräußerungsgeschäft

ECLI:DE:BFH:2017:U.081117.IXR25.15.0

BFH IX. Senat

EStG § 23 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 23 Abs 1 S 3, ErbbauV § 11, HGB § 255, EStG VZ 2005

vorgehend FG Köln, 24. März 2015, Az: 3 K 1265/12

Leitsätze

1. Erbbauzinsen sind keine Anschaffungskosten i.S. des § 255 Abs. 1 HGB für den Erwerb des Erbbaurechts, sondern Entgelt für die Nutzung des erbbaurechtsbelasteten Grundstücks .
2. Die "Anschaffung" eines Erbbaurechts i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG setzt voraus, dass das Recht im Zeitpunkt der Übertragung bereits bestellt war und der Inhaber des bestehenden Rechts dieses auf den Erwerber entgeltlich überträgt .
3. Zwischen einem unbebauten Grundstück und einem nachfolgend für dieses Grundstück unentgeltlich bestellten Erbbaurecht besteht keine --auch keine partielle-- Identität i.S. der Rechtsprechung zum Erfordernis der Nämlichkeit von angeschafftem und innerhalb der Haltefrist veräußertem Wirtschaftsgut .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 25. März 2015 3 K 1265/12 aufgehoben.

Der Einkommensteuerbescheid für 2005 sowie der Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember 2005 --beide datierend vom 1. September 2011 und jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. April 2012-- werden mit der Maßgabe geändert, dass die bisher mit 688.160 € angesetzten Einkünfte der Klägerin aus privaten Veräußerungsgeschäften außer Ansatz bleiben.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Feststellungsklage des Beklagten wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens einschließlich des Feststellungsverfahrens hat der Beklagte zu tragen .(Hinweis: Dieser letzte Satz des Tenors wurde durch Beschluss vom 18. Mai 2018 gemäß § 107 FGO berichtigt.)

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) mit der Veräußerung eines Erbbaurechts --einschließlich eines von ihr als Erbbauberechtigte errichteten Gebäudes-- den Tatbestand eines privaten Veräußerungsgeschäftes i.S. der §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erfüllt hat.
- 2 Die Klägerin wird im Streitjahr 2005 mit ihrem Ehemann, dem Insolvenzschuldner, zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 30. April 1999 erwarb die A-GbR, deren Gesellschafter der Insolvenzschuldner und X waren, ein unbebautes Grundstück in D, welches vormals dem X zu Alleineigentum gehörte. Mit Erbbaurechtsvertrag gleichen Datums bestellte die A-GbR der Klägerin an einer Teilfläche des Grundstücks ein Erbbaurecht mit einer Laufzeit von 20 Jahren, beginnend ab Grundbucheintrag. Besitz, Nutzen und Lasten an der Teilfläche gingen am 1. Juni 1999 auf die Klägerin über. Nach Ziffer III. des Erbbaurechtsvertrages

schuldete die Klägerin einen monatlichen Erbbauzins in Höhe von 3.000 DM; nach Ziffer XII. des Vertrages hatte die Klägerin u.a. die Vertragskosten, die Kosten des Vollzugs der Urkunde und die Grunderwerbsteuer zu tragen. Noch im Jahr 1999 errichtete die Klägerin auf der mit dem Erbbaurecht belasteten Teilfläche des Grundstücks ein Gebäude zum Betrieb eines ...-Restaurants. Anschließend vermietete sie das Objekt an die F-GmbH.

- 3 Mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 15. Februar 2005 veräußerten der Insolvenzschuldner, der Gesellschafter X und die Klägerin den gesamten Grundbesitz an die A B.V. zum Kaufpreis von 1.784.600 €, wovon 1.484.600 € auf das Erbbaurecht mit dem aufstehenden Gebäude und 300.000 € auf das Grundstück entfielen. Das Erbbaurecht der Klägerin wurde im Zuge der Abwicklung des Kaufvertrages gelöscht.
- 4 Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für das Streitjahr gab die Klägerin den Veräußerungsvorgang zwar an, erklärte hieraus aber keinen Veräußerungsgewinn. Der Beklagte, Revisionsbeklagte und Feststellungskläger (das Finanzamt --FA--) erließ zunächst einen nach § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr, in dem er den Angaben der Klägerin in ihrer Einkommensteuererklärung folgte. Im Jahr 2010 führte das FA bei den Eheleuten eine Betriebsprüfung durch, deren Gegenstand u.a. die Einkommensteuer des Streitjahres war. Der Betriebsprüfer vertrat die Auffassung, mit dem Abschluss des Vertrages über den Verkauf des Erbbaurechts habe die Klägerin den Tatbestand eines privaten Veräußerungsgeschäfts i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erfüllt; das Erbbaurecht sei im Jahr 1999 entgeltlich angeschafft und innerhalb der maßgeblichen Haltefrist wieder veräußert worden. Da hinsichtlich des Erbbaurechts ein privates Veräußerungsgeschäft anzunehmen sei, sei das auf dem erbaurechtsbelasteten Grundstück errichtete Gebäude in die Ermittlung des Veräußerungsgewinns mit einzubeziehen. Vor diesem Hintergrund erließ das FA unter dem 1. September 2011 einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr, in dem ein Veräußerungsgewinn der Klägerin in Höhe von 688.160 € erfasst war, sowie einen geänderten Verlustfeststellungsbescheid auf den 31. Dezember 2005, in dem der verbleibende Verlustvortrag der Kläger nunmehr mit 0 € festgestellt wurde. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde jeweils aufgehoben. Die hiergegen gerichteten Einsprüche wies das FA als unbegründet zurück.
- 5 Die Klage hatte nur zum Teil Erfolg. Das Finanzgericht (FG) vertrat in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1528 veröffentlichten Urteil die Rechtsauffassung, dass die Klägerin mit der Veräußerung des Erbbaurechts zusammen mit dem von ihr hergestellten Gebäude zwar nicht --wovon das FA ausgegangen war-- ein privates Veräußerungsgeschäft i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG verwirklicht habe. Der Vorgang sei jedoch nach § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG steuerbar; das Gebäude sei nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 1 EStG in die Ermittlung des Veräußerungsgewinns mit einzubeziehen. Das FG ging insoweit davon aus, dass die Bestellung des Erbbaurechts zu Gunsten der Klägerin unter Begründung lediglich einer Erbbauzinsverpflichtung kein entgeltliches Anschaffungsgeschäft i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG darstelle. Die Klägerin müsse sich jedoch nach § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG die Anschaffung des unbebauten Grundstücks --welches "teilidentisch" mit dem später begründeten Erbbaurecht sei-- durch den Rechtsvorgänger --die A-GbR-- zurechnen lassen. Der Gewinn aus dem steuerbaren privaten Veräußerungsgeschäft sei jedoch vom FA zu hoch angesetzt worden und deshalb zu korrigieren.
- 6 Mit ihrer gegen das erstinstanzliche Urteil gerichteten Revision trugen die Klägerin und der Insolvenzschuldner vor, das FG sei zu Unrecht von einer Anwendbarkeit des § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG ausgegangen; denn die A-GbR --als Rechtsvorgänger-- habe das Erbbaurecht selbst nicht "angeschafft". Dies entspreche im Übrigen auch der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung (Verweis auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 5. Oktober 2000, BStBl I 2000, 1383, Tz. 14 f.).
- 7 Während des Revisionsverfahrens wurde mit Beschluss des Amtsgerichts ... vom ... Mai 2016 das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Insolvenzschuldners eröffnet. Zum Insolvenzverwalter wurde der Feststellungsbeklagte bestellt, der den Steuerforderungen, die dem Revisionsverfahren zu Grunde liegen und vom FA im Insolvenzverfahren zur Tabelle angemeldet worden sind, im Prüfungstermin widersprochen hat. Mit Schreiben vom 25. Januar 2017 hat das FA die Aufnahme des --mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens nach § 155 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 240 Satz 1 der Zivilprozessordnung (ZPO) vorübergehend unterbrochenen-- Rechtsstreits erklärt.
- 8 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil des FG vom 25. März 2015 3 K 1265/12 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 1. September 2011 sowie den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember 2005 vom 1. September 2011 --beide in Gestalt der

Einspruchsentscheidung vom 5. April 2012-- mit der Maßgabe zu ändern, dass die auf sie entfallenden Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften um 688.160 € gemindert werden.

- 9 Das FA beantragt, die Revision der Klägerin zurückzuweisen.
- 10 Es vertritt die Auffassung, das FG habe im Streitfall zu Recht ein steuerbares privates Veräußerungsgeschäft angenommen.
- 11 Das FA --als Feststellungskläger-- beantragt ferner, die sich aus dem Einkommensteuerbescheid vom 1. September 2011 ergebende Einkommensteuerforderung mit dem Ziel der Beseitigung des vom Insolvenzverwalter erhobenen Widerspruchs zur Insolvenztabelle festzustellen.
- 12 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Feststellungsklage des FA abzuweisen.
- 13 Der Feststellungsbeklagte hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 14 Die Revision der Klägerin ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Klägerin mit der Veräußerung des ihr eingeräumten Erbbaurechts --einschließlich des von ihr im Zuge der Erbbauberechtigung errichteten Gebäudes-- den Tatbestand eines privaten Veräußerungsgeschäfts i.S. der §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Satz 3 EStG erfüllt hat.
- 15 1. Nach § 22 Nr. 2 EStG zählen zu den sonstigen Einkünften (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG) auch solche aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. des § 23 EStG. Diese umfassen gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG u.a. Veräußerungsgeschäfte sowohl bei Grundstücken als auch bei Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, soweit der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Zu den Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, zählt auch das Erbbaurecht.
- 16 a) Die in § 23 EStG verwendeten Begriffe "Anschaffung" und "Anschaffungskosten" sind i.S. des § 6 EStG und des § 255 Abs. 1 des Handelsgesetzbuches (HGB) auszulegen (ständige Rechtsprechung, z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. August 2008 IX R 71/07, BFHE 222, 484, BStBl II 2009, 13; vom 22. Mai 2003 IX R 9/00, BFHE 202, 309, BStBl II 2003, 712). Unter Anschaffung bzw. Veräußerung i.S. des § 23 EStG ist danach die entgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts auf einen Dritten zu verstehen (z.B. BFH-Urteile vom 31. Januar 2017 IX R 26/16, BFHE 257, 78; vom 8. April 2003 IX R 1/01, BFH/NV 2003, 1171, und vom 2. Mai 2000 IX R 73/98, BFHE 192, 435, BStBl II 2000, 614). Bei unentgeltlichem Erwerb ist dem Einzelrechtsnachfolger die Anschaffung des Wirtschaftsguts durch den Rechtsvorgänger zuzurechnen (§ 23 Abs. 1 Satz 3 EStG). Anschaffungskosten sind nach § 255 Abs. 1 HGB u.a. die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben.
- 17 b) Nach dem Wortlaut sowie dem Sinn und Zweck des § 23 EStG sollen innerhalb der Veräußerungsfrist realisierte Wertänderungen eines bestimmten Wirtschaftsguts im Privatvermögen des Steuerpflichtigen der Einkommensteuer unterworfen werden. Daraus ergibt sich das Erfordernis der Nämlichkeit von angeschafftem und innerhalb der Haltefristen veräußertem Wirtschaftsgut, wobei Nämlichkeit Identität im wirtschaftlichen Sinn bedeutet. Wirtschaftliche Teilidentität ist grundsätzlich ausreichend, begründet ein privates Veräußerungsgeschäft aber nur für diesen Teil des betreffenden Wirtschaftsguts. Ob und in welchem Umfang Nämlichkeit gegeben ist oder ein anderes Wirtschaftsgut ("aliud") vorliegt, richtet sich nach einem wertenden Vergleich von angeschafftem und veräußertem Wirtschaftsgut unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls. Maßgebliche Kriterien sind die Gleichartigkeit, Funktionsgleichheit und Gleichwertigkeit von angeschafftem und veräußertem Wirtschaftsgut (BFH-Urteil vom 12. Juni 2013 IX R 31/12, BFHE 241, 557, BStBl II 2013, 1011, m.w.N.).
- 18 2. Das Erbbaurecht ist in zivilrechtlicher Hinsicht seinem Wesensgehalt nach ein befristetes Nutzungsrecht. Es umfasst zum einen die "verdinglichte" Befugnis des Erbbauberechtigten, das Grundstück fortwährend in bestimmter Weise zu nutzen, und zum anderen die damit korrespondierende "verdinglichte" Verpflichtung des Grundstückseigentümers, diese Nutzung fortwährend zu dulden. Damit steht das Erbbaurechtsverhältnis seinem

Leistungsinhalt nach einem entgeltlichen, rein schuldrechtlichen Nutzungsverhältnis wie Miete oder Pacht nahe. Erbbauzinsen sind mithin --auch wenn sie in einem Einmalbetrag geleistet werden-- keine Anschaffungskosten i.S. des § 255 Abs. 1 HGB für den Erwerb eines Wirtschaftsguts "Erbbaurecht", sondern allein Entgelt für die Nutzung des Grundstücks (BFH-Urteile vom 23. September 2003 IX R 65/02, BFHE 203, 355, BStBl II 2005, 159, m.w.N.; vom 7. März 2007 I R 60/06, BFHE 217, 100, BStBl II 2007, 654).

- 19** Vor diesem Hintergrund setzt die "Anschaffung" eines Erbbaurechts tatbestandlich nicht nur voraus, dass das Recht im Zeitpunkt der Übertragung bereits vorhanden --d.h. "bestellt"-- war und der Inhaber des bestehenden Rechts dieses auf den Erwerber überträgt, sondern auch, dass der Erwerber --der spätere Erbbauberechtigte-- hierfür --ggf. neben einem laufenden oder in einem Einmalbetrag vorausbezahlten Erbbauzins-- ein zusätzliches Entgelt leistet (s. BFH-Urteil vom 30. November 1976 VIII R 202/72, BFHE 120, 522, BStBl II 1977, 384; vgl. auch allg. BFH-Urteile vom 30. November 2010 VIII R 58/07, BFHE 232, 337, BStBl II 2011, 491; vom 22. September 1987 IX R 15/84, BFHE 151, 143, BStBl II 1988, 250; Drüen, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff --KSM--, EStG, § 21 Rz B 71, B 78; Wernsmann, in: KSM, a.a.O., § 23 Rz B 201 "Erbbaurecht"; Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, § 23 EStG Rz 89; Blümich/Ratschow, § 23 EStG Rz 49, 60; Hoheisel in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 23 Rz 113; s.a. BMF-Schreiben in BStBl I 2000, 1383 Tz. 14).
- 20** 3. Nach diesen Grundsätzen hat die Klägerin das mit Erbbaurechtsvertrag vom 30. April 1999 zu ihren Gunsten bestellte Erbbaurecht nicht --i.S. eines "abgeleiteten Erwerbs" (vgl. Wernsmann, in: KSM, a.a.O., § 23 Rz B 65)-- nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG "angeschafft", da sie kein bestehendes Recht entgeltlich erworben hat. Vielmehr wurde ihr seitens der A-GbR ein Erbbaurecht an dem unbebauten Grundstück unentgeltlich eingeräumt. Auch die von der Klägerin getragenen Kosten gemäß Ziffer XII. des Erbbaurechtsvertrages stellen keine Gegenleistung für dessen Einräumung dar, sondern lediglich Anschaffungsnebenkosten des Erbbaurechts (vgl. BFH-Urteile vom 8. Juni 1994 X R 51/91, BFHE 175, 76, BStBl II 1994, 779, zu Grunderwerbsteuer, Gerichtsgebühren und Fahrtkosten; vom 27. Juli 1994 X R 97/92, BFHE 175, 115, BStBl II 1994, 934, zu Erschließungskosten; s.a. Drüen, in: KSM, a.a.O., § 21 Rz B 74).
- 21** 4. Eine andere rechtliche Bewertung folgt auch nicht aus der Regelung des § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG.
- 22** a) Zwar sind im Falle des unentgeltlichen Erwerbs dem Einzelrechtsnachfolger die Anschaffung des Wirtschaftsguts durch den Rechtsvorgänger zuzurechnen; im Streitfall hat indes auch der Rechtsvorgänger --die A-GbR-- das von der Klägerin veräußerte Erbbaurecht nicht i.S. des § 23 EStG "angeschafft", sondern durch Bestellung erst "geschaffen" und mithin "hergestellt". In der Herstellung eines Wirtschaftsguts kann aber keine Anschaffung gesehen werden (Wernsmann, in: KSM, a.a.O., § 23 Rz B 65).
- 23** b) Entgegen der Auffassung des FG führt auch der Umstand, dass die A-GbR zwar nicht das später von der Klägerin veräußerte Erbbaurecht, wohl aber jene Teilfläche des Grundstücks, auf dem das Erbbaurecht bestellt wurde, entgeltlich angeschafft hat, nicht zur Anwendung der Regelung des § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG.
- 24** Das Erbbaurecht hat eine Doppelnatur: Einerseits ist es ein dingliches (Nutzungs-)Recht an einem fremden Grundstück, andererseits aber auch ein grundstücksgleiches Recht, das zivilrechtlich "wie" ein Grundstück behandelt wird (zur Anwendung des Grundstücksrechts s. § 11 des Gesetzes über das Erbbaurecht --Erbbaurecht--). Daraus folgt indes nicht, dass das Erbbaurecht auch als ein Teil des Grundeigentums --gewissermaßen als Eigentums-"Splitter"-- anzusehen ist (ebenso Drüen, in: KSM, a.a.O., § 21 Rz B 71). Vielmehr stellt das Erbbaurecht ein gegenüber dem Grundeigentum eigenständiges Wirtschaftsgut dar, das weder der Art noch der Funktion nach mit dem Eigentum vergleichbar ist. Dieser zivilrechtlichen Einordnung folgt in steuerrechtlicher Hinsicht die Regelung in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, die explizit zwischen Grundstücken auf der einen Seite und Rechten, die, wie das Erbbaurecht, den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, auf der anderen Seite unterscheidet. Sind indes die Kriterien "Gleichartigkeit" und "Funktionsgleichheit" schon nicht erfüllt, kann zwischen einem unbebauten Grundstück und einem nachfolgend für dieses Grundstück bestellten Erbbaurecht keine --auch keine partielle-- Identität i.S. der Rechtsprechung zum Erfordernis der Nämlichkeit von angeschafftem und innerhalb der Haltefristen veräußertem Wirtschaftsgut bestehen.
- 25** c) Etwas anderes folgt auch nicht aus dem BFH-Urteil in BFHE 241, 557, BStBl II 2013, 1011. In jenem Fall hatten die Steuerpflichtigen ein Erbbaurecht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge unentgeltlich erworben, sodann das Eigentum am (belasteten) Grundstück entgeltlich angeschafft und --nach Löschung des Erbbaurechts-- entgeltlich weiter übertragen. Der Senat hatte darin ein privates Veräußerungsgeschäft gesehen, soweit das Eigentum am Grundstück in unterschiedlichem Zustand (belastet bzw. unbelastet) angeschafft und wieder veräußert worden ist.

Der Sachverhalt des Streitfalles ist damit nicht vergleichbar: Vorliegend hat die A-GbR --als Rechtsvorgänger-- ein unbelastetes Grundstück erworben, während die Klägerin ein Erbbaurecht veräußert hat.

- 26** 5. Die Sache ist spruchreif. Nach dem gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend festgestellten Sachverhalt hat die Klägerin durch die Veräußerung des Erbbaurechts den Tatbestand eines privaten Veräußerungsgeschäfts i.S. des § 23 EStG nicht verwirklicht. Die Revision der Klägerin ist daher begründet.

III.

- 27** Die Feststellungsklage des FA ist zulässig, jedoch nicht begründet; sie war daher abzuweisen.

- 28** 1. Mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Insolvenzschuldners wurde das Verfahren vor dem BFH nach § 155 FGO i.V.m. § 240 Satz 1 ZPO unterbrochen. Der Insolvenzverwalter hat den dem Revisionsverfahren zugrunde liegenden Steuerforderungen im Prüfungstermin widersprochen. Mit der Aufnahme des Rechtsstreits seitens des FA hat sich das ursprüngliche Anfechtungsverfahren --soweit es den Insolvenzschuldner betrifft-- in ein Insolvenzfeststellungsverfahren gewandelt. Gegenstand des als Passivprozess aufgenommenen Rechtsstreits ist die Beseitigung des Widerspruchs des Insolvenzverwalters durch Feststellung der im Prüfungstermin geltend gemachten Steuerforderungen zur Tabelle. Das FA hat --als Feststellungskläger-- seinen Antrag in zutreffender Weise umgestellt; der Insolvenzverwalter ist, da er selbst den Rechtsstreit nicht aufgenommen hat, am Verfahren als Feststellungsbeklagter beteiligt.

- 29** 2. Die dem Revisionsverfahren zugrunde liegenden, vom FA im Prüfungstermin geltend gemachten Steuerforderungen bestehen nicht. Der Senat verweist insoweit auf die vorstehenden Entscheidungsgründe unter II. Die Feststellungsklage kann daher keinen Erfolg haben.

- 30** 3. Die Kostenentscheidung hinsichtlich beider Verfahren beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de