

Urteil vom 16. Dezember 2014, VIII R 30/12

Folgeänderungen nach § 32a KStG bei festsetzungsverjährten Einkommensteuerbescheiden - Aufhebung und Zurückverweisung - Keine Vorlage an BVerfG

BFH VIII. Senat

GG Art 2 Abs 1, GG Art 3 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, KStG § 8b Abs 1 S 3, KStG § 8b Abs 1 S 4, KStG § 32a Abs 1 S 1, KStG § 32a Abs 1 S 2, EStG § 34 Abs 13c S 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 2, AO § 169 Abs 1 S 1, AO § 171 Abs 10, AO § 181 Abs 1, AO § 181 Abs 2, AO § 181 Abs 3, KStG § 34 Abs 13b S 1, KStG § 34 Abs 13b S 1, KStG § 8b Abs 1 S 2

vorgehend FG München, 23. Oktober 2011, Az: 7 K 2803/09

Leitsätze

1. Im Anwendungsbereich des § 32a KStG ist nach § 32a Abs. 1 Satz 2 KStG --als lex specialis zu den Korrekturatbeständen der §§ 171 ff. AO-- grundsätzlich von einer Ablaufhemmung für die Festsetzung der Einkommensteuer im Zusammenhang mit der Berücksichtigung einer vGA auszugehen, solange über diese vGA in einem Körperschaftsteuerbescheid nicht bestandskräftig entschieden worden ist .
2. Die Regelung führt nur dann nicht zu einer verfassungsrechtlich unzulässigen echten, sondern zu einer verfassungskonformen sog. unechten Rückwirkung, wenn im Zeitpunkt der Einführung des § 32a KStG die Festsetzungsverjährung für den Einkommensteuerbescheid noch nicht eingetreten war .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 24. Oktober 2011 7 K 2803/09 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

- I.
 - 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH. Im Streitjahr (1999) übertrug die GmbH ihm gegen Verzicht auf seine Pensionszusage ihre Ansprüche gegenüber einer Pensionsversicherung, die sie im eigenen Namen zur Rückdeckung für sich abgeschlossen hatte.
 - 2 In seiner Einkommensteuererklärung vom 27. März 2001 für das Streitjahr berücksichtigte der Kläger diesen Tausch nicht, weil seiner Ansicht nach die monatlichen Beträge erst bei Zufluss der Pensionszahlungen nach Eintritt des Versorgungsfalles der Einkommensbesteuerung zu unterwerfen waren.
 - 3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) veranlagte den Kläger zunächst erklärungsgemäß und änderte den Einkommensteuerbescheid in der Folgezeit mehrmals.
 - 4 Bei der GmbH wurde für die Jahre 1999 bis 2002 eine steuerliche Außenprüfung durchgeführt. Das FA ordnete auch eine Außenprüfung beim Kläger für die Jahre 2000 bis 2002 an.
 - 5 Der Prüfer kam neben anderen Feststellungen zu der Auffassung, dass die Übertragung der Ansprüche aus der Rückdeckungsversicherung auf den Kläger eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) darstelle.
 - 6 Daraufhin setzte das FA die Einkommensteuer gegen den Kläger für 1999 mit Einkommensteueränderungsbescheid

vom 24. Oktober 2007 nach § 32a Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2007 (JStG 2007) vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878, BStBl I 2007, 28) --KStG-- höher fest, indem es die Einkünfte aus Kapitalvermögen um 119.050 DM heraufsetzte, nachdem die vGA im Körperschaftsteueränderungsbescheid für 1999 vom 22. August 2007 bei der GmbH einkommenserhöhend angesetzt worden war.

- 7** Der Kläger legte dagegen Einspruch ein. Nach einer weiteren Änderung des Einkommensteuerbescheids unter dem 6. Februar 2009 wegen eines hier nicht relevanten Streitpunkts wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück. Dagegen erhob der Kläger Klage, der das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 1878 veröffentlichten Urteil vom 24. Oktober 2011 7 K 2803/09 stattgab.
- 8** Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung des § 32a Abs. 1 i.V.m. § 34 Abs. 13c KStG.
- 9** Das FA beantragt, das angefochtene Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10** Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 11** Das FA gehe zu Unrecht davon aus, § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG durchbreche die bereits eingetretene Bestandskraft entsprechend der Regelungen für Fälle des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO).
- 12** Ungeachtet der Bestandskraft des Körperschaftsteuerbescheids sei im Einkommensteuerbescheid noch materiell-rechtlich zu prüfen, ob alle Tatbestandsmerkmale einer vGA erfüllt seien.
- 13** Im Übrigen sei der Wille des Gesetzgebers nicht darauf gerichtet gewesen, Einkommensteuerbescheide wie den des Klägers nach § 32a KStG ändern zu können. Dies folge aus der Gesetzesbegründung (BTDrucks 16/2712, S. 71). Danach sei Grund für den neu eingefügten § 32a KStG ausschließlich das Halbeinkünfteverfahren gemäß des Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz --StSenkG 2001/2002--) vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433) gewesen. Streitgegenständlich sei im vorliegenden Fall das Jahr 1999. Das Halbeinkünfteverfahren finde erstmals für das Jahr 2002, bei vGA --wie ggf. vorliegend-- erstmals für den Veranlagungszeitraum 2001, Anwendung. Demnach gelte für den streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheid 1999 ausschließlich das Körperschaftsteueranrechnungsverfahren. Für diese alte Besteuerungssystematik habe der Gesetzgeber im Jahr 2006 bei Erlass des JStG 2007 kein Bedürfnis gesehen, eine Korrespondenz zwischen Körperschaftsteuer- und Einkommensteuerbescheid bei vGA herzustellen. Denn eine solche Korrespondenz sei schon durch § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. vom 22. Dezember 1999, der durch das StSenkG 2001/2002 aufgehoben wurde, gegeben gewesen.

Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Revision ist begründet; das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 15** 1. Das angefochtene Urteil verstößt gegen § 169 AO. Das FG hat seiner Beurteilung, die Festsetzungsfrist für den angefochtenen Einkommensteuerbescheid sei abgelaufen, die vierjährige Regelfestsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO zugrunde gelegt. Der aufgrund des Vortrags des FA zu prüfenden entscheidungserheblichen Frage, ob sich die Festsetzungsfrist aufgrund einer leichtfertigen Steuerverkürzung verlängert habe, ist das FG unter Verstoß gegen § 76 FGO nicht weiter nachgegangen, sondern hat sie aufgrund unzureichender tatsächlicher Feststellungen verneint.
- 16** Stützt das FG seine Beurteilung auf eine unzulängliche Tatsachengrundlage, so liegt schon darin allein ein Rechtsfehler, der zur Aufhebung der Entscheidung führt (vgl. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 118 Rz 41 a.E., m.w.N.).
- 17** Danach erweist sich die Vorentscheidung als rechtsfehlerhaft. Denn das FG hat selbst auf den entsprechenden Hinweis des FA eine "möglicherweise objektiv bestehende Steuerverkürzung" nicht ausgeschlossen. Auf dieser Grundlage hätte § 76 FGO die Prüfung geboten, ob die objektive Seite und die subjektive Seite einer (leichtfertigen) Steuerverkürzung in der Person des Steuerpflichtigen gegeben waren.

- 18** Dies wäre anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige diejenige Sorgfalt außer Acht gelassen hat, zu der er nach den besonderen Umständen des Falles und seinen persönlichen Fähigkeiten und Kenntnissen verpflichtet und imstande war, obwohl sich ihm hätte aufdrängen müssen, dass dadurch eine Steuerverkürzung eintreten wird (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24. April 1996 II R 73/93, BFH/NV 1996, 731).
- 19** Hierzu fehlen jegliche tatsächliche Feststellungen. Schon aus diesem Grund ist die Vorentscheidung aufzuheben.
- 20** 2. Das FG hat außerdem bei der Prüfung, ob der gegen den Kläger als Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH ergangene Einkommensteuerbescheid für 1999 aufgrund der Feststellung einer vGA im am 22. August 2007 ergangenen Körperschaftsteueränderungsbescheid der GmbH noch geändert werden durfte, die Änderungsvorschrift des § 32a KStG unzutreffend ausgelegt.
- 21** a) Nach § 32a Abs. 1 Sätze 1 und 2 KStG kann, soweit gegenüber einer Körperschaft ein Steuerbescheid hinsichtlich der Berücksichtigung einer vGA erlassen, aufgehoben oder geändert wird, ein Steuerbescheid oder ein Feststellungsbescheid gegenüber dem Gesellschafter, dem die vGA zuzurechnen ist, oder einer diesem nahestehenden Person erlassen, aufgehoben oder geändert werden. Die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht vor Ablauf eines Jahres nach Unanfechtbarkeit des Steuerbescheids der Körperschaft.
- 22** § 32a KStG gilt nach § 34 Abs. 13b Satz 1 KStG i.d.F. vom 13. Dezember 2006 --bzw. § 34 Abs. 13c Satz 1 KStG in der ab 18. August 2007 geltenden Fassung vom 10. Oktober 2007-- erstmals für nach dem 18. Dezember 2006 erlassene, aufgehobene oder geänderte Körperschaftsteuerbescheide (BFH-Urteile vom 6. September 2011 VIII R 55/10, BFH/NV 2012, 269; vom 24. Juni 2014 VIII R 54/10, BFH/NV 2014, 1501; BFH-Beschlüsse vom 21. April 2009 VIII B 18/08, juris; vom 28. Juli 2014 I B 21/14, BFH/NV 2014, 1881).
- 23** b) Der für die angefochtene Einkommensteuerfestsetzung in Bezug genommene Körperschaftsteueränderungsbescheid ist am 22. August 2007 und damit im zeitlichen Anwendungsbereich der Vorschrift erlassen worden. Denn nach § 34 Abs. 13c Satz 2 KStG i.d.F. vom 10. Oktober 2007 ist § 32a KStG auch auf nach dem 18. Dezember 2006 (zur Berücksichtigung einer vGA) ergehende Körperschaftsteuerbescheide anwendbar, mit denen --wie im Streitfall-- vor diesem Zeitpunkt ergangene Körperschaftsteuerbescheide (hier des Jahres 1999) geändert werden.
- 24** c) Zu der zwischen den Beteiligten streitigen Frage, in welchem Verhältnis die Regelungen der AO zur Festsetzungsverjährung in § 171 AO zu der Korrekturregelung in § 32a KStG stehen, enthält lediglich § 32a Abs. 1 Satz 2 KStG eine Bestimmung. Danach endet die Festsetzungsfrist für den nach Satz 1 der Vorschrift wegen der vGA zu ändernden Einkommensteuerbescheid "nicht vor Ablauf eines Jahres nach Unanfechtbarkeit des Steuerbescheides der Körperschaft".
- 25** aa) Nach Auffassung des FG setzt der Begriff der Festsetzungsfrist in dieser Vorschrift voraus, dass diese Frist bei Inkrafttreten des § 32a KStG am 19. Dezember 2006 noch nicht abgelaufen war. Dies folge --so das FG-- aus der Funktion der Regelung als Ablaufhemmung.
- 26** Eine solche Ablaufhemmung komme --nach den entsprechend anwendbaren Grundsätzen der Rechtsprechung zur Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 10 AO für die Festsetzung von Einkommensteuer nach Ergehen von Gewinnfeststellungsbescheiden als Grundlagenbescheiden-- nur für noch nicht festsetzungsverjährte Steueransprüche in Betracht. Denn eine Ablaufhemmung solle einen Fall lediglich offenhalten, nicht aber eine bereits abgelaufene Festsetzungsfrist erneut in Lauf setzen.
- 27** bb) Der Senat folgt dem FG nur im Ausgangspunkt darin, dass die Rechtsprechung zu § 171 Abs. 10 AO durchaus für die Auslegung des Begriffs "Festsetzungsfrist" in § 32a Abs. 1 Satz 2 KStG heranzuziehen ist.
- 28** Allerdings lässt das FG außer Acht, dass diese Rechtsprechung --auch für das Verhältnis von Grundlagen- und Folgebescheid-- einen Ablauf der Festsetzungsfrist für den Folgebescheid verneint, solange die Feststellungsfrist für den Grundlagenbescheid noch nicht abgelaufen ist (BFH-Urteil vom 30. November 1999 IX R 41/97, BFHE 190, 71, BStBl II 2000, 173). Danach ist der Ablauf der Festsetzungsfrist für die Folgesteuer verknüpft mit der Feststellungsfrist (vgl. § 181 Abs. 1 bis 3 AO), die ihrerseits für die Zulässigkeit des Erlasses des Grundlagenbescheids (§ 169 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 181 Abs. 1 AO) maßgeblich ist.
- 29** § 171 Abs. 10 AO bewirkt damit entgegen der Auffassung des FG nicht, dass eine zunächst abgelaufene Festsetzungsfrist durch den Erlass eines Grundlagenbescheids im Umfang der von diesem ausgehenden Bindungswirkung wieder in Lauf gesetzt wird. Vielmehr ist der Ablauf der Festsetzungsfrist für die Folgesteuer

gehemmt, soweit und solange in offener Feststellungsfrist ein Grundlagenbescheid, der für die Festsetzung der Folgesteuer bindend ist, noch zulässig ergehen kann (so ausdrücklich BFH-Urteil in BFHE 190, 71, BStBl II 2000, 173).

- 30** In entsprechender Anwendung dieser verfahrensrechtlichen Grundsätze auf das Verhältnis von Körperschaftsteuerbescheid und Einkommensteuerbescheid (ungeachtet der fehlenden materiell-rechtlichen Bindungswirkung zur Feststellung einer vGA) ist danach im Anwendungsbereich des § 32a KStG nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 2 der Vorschrift --als lex specialis zu den Korrekturtatbeständen der §§ 171 ff. AO-- grundsätzlich von einer Ablaufhemmung für die Festsetzung der Einkommensteuer im Zusammenhang mit der Berücksichtigung einer vGA auszugehen, solange über diese vGA in einem Körperschaftsteuerbescheid nicht bestandskräftig entschieden worden ist.
- 31** Da die Vorentscheidung auf einer abweichenden Rechtsauffassung beruht, ist sie auch aus diesem Grund aufzuheben.
- 32** 3. Das FG hat --auf der Grundlage seiner Rechtsauffassung folgerichtig-- nicht geprüft, ob § 32a KStG in Fällen der vorliegenden Art gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot verstößt.
- 33** a) Wie der Senat mit Beschluss vom 29. August 2012 VIII B 45/12 (BFHE 238, 187, BStBl II 2012, 839) entschieden hat, bestehen keine ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Korrekturvorschrift des § 32a KStG, soweit sie Änderungen noch nicht festsetzungsverjährter Einkommensteuerveranlagungen zur Folge hat. Insbesondere führt sie nicht zu einer verfassungsrechtlich unzulässigen echten, sondern zu einer grundsätzlich verfassungskonformen sog. unechten Rückwirkung. Weder kommt ein Verstoß gegen Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG) noch ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG in Betracht.
- 34** b) Anders fällt die verfassungsrechtliche Beurteilung jedoch dann aus, wenn die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer nach Maßgabe der §§ 169, 170, 171 AO bereits bei Inkrafttreten des § 32a Abs. 1 Sätze 1 und 2 KStG abgelaufen war.
- 35** In diesem Fall liegt nämlich eine echte Rückwirkung auf die zu diesem Zeitpunkt bereits festsetzungsverjährte Einkommensteuerveranlagung vor, die nach den Grundsätzen über die Grenzen des Gesetzgebers bei Erlass rückwirkender Steuergesetze regelmäßig --vorbehaltlich besonderer Rechtfertigungsgründe, die hier nicht ersichtlich sind-- verfassungsrechtlich unzulässig ist (vgl. Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 29. Oktober 1999 1 BvR 1996/97, Zeitschrift für offene Vermögensfragen --ZOV-- 2000, 23; vom 15. Oktober 2008 1 BvR 1138/06, juris; vom 10. Oktober 2012 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, BStBl II 2012, 932).
- 36** Denn im Steuerrecht liegt eine --grundsätzlich unzulässige-- echte Rückwirkung vor, wenn der Gesetzgeber eine bereits entstandene oder wie hier erloschene Steuerschuld nachträglich abändert (vgl. BVerfG-Beschluss vom 17. Dezember 2013 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, BGBl I 2014, 255). Der damit gewährte Vertrauensschutz ist auch bei Anwendung verfahrensrechtlicher Regelungen zu berücksichtigen (BVerfG-Beschluss vom 20. Februar 2002 1 BvL 19/97, 1 BvL 20/97, 1 BvL 21/97, 1 BvL 11/98, BVerfGE 105, 48). So können auch Vorschriften, die nur auf das Verfahrensrecht einwirken, nach der Rechtsprechung des BVerfG wegen Verstoßes gegen das Rechtsstaatsprinzip und den Grundsatz des Vertrauensschutzes unzulässig sein (BVerfG-Beschluss in ZOV 2000, 23).
- 37** 4. Die Sache ist nicht spruchreif und deshalb zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 38** Der erkennende Senat kann nicht abschließend in der Sache entscheiden. Auch ist ihm, obwohl § 32a KStG in Fällen der vorliegenden Art zu einer rechtfertigungsbedürftigen echten Rückwirkung führt (s. oben unter II.3.b), beim gegenwärtigen Verfahrensstand eine Vorlage an das BVerfG gemäß Art. 100 Abs. 1 GG nicht möglich, weil notwendige tatsächliche Feststellungen fehlen, die für die Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage erforderlich sind (vgl. zur Notwendigkeit der Feststellung der entscheidungserheblichen Tatsachen im Rahmen einer Vorlage z.B. BVerfG-Beschluss vom 18. April 2006 2 BvL 12/05, BVerfGK 8, 29, m.w.N.).
- 39** a) Das FG hat nicht geprüft, ob dem Kläger im Streitjahr eine vGA gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 i.V.m. §§ 8, 11 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zugeflossen ist.
- 40** Das FG hat --auf der Grundlage seiner Rechtsauffassung zu Recht-- keine tatsächlichen Feststellungen dazu getroffen, ob das FA im Streitfall die Voraussetzungen einer vGA zu Recht nach den Grundsätzen der BFH-

Rechtsprechung zur vGA wegen Übertragung von Ansprüchen aus einer Rückdeckungsversicherung für den Verzicht auf eine Pensionszusage (vgl. dazu BFH-Urteil vom 14. März 2006 I R 38/05, BFH/NV 2006, 1515) angenommen hat.

- 41 Ob in einer solchen Übertragung eine nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG zu erfassende vGA als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Zuwendung eines Vorteils der Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung anzunehmen ist (vgl. dazu BFH-Urteile vom 24. Juli 1990 VIII R 304/84, BFH/NV 1991, 90; vom 13. September 2000 I R 10/00, BFH/NV 2001, 584; vom 22. September 2004 III R 9/03, BFHE 207, 549, BStBl II 2005, 160; in BFH/NV 2014, 1501), kann nicht schon allein anhand der entsprechenden Feststellungen im Körperschaftsteuerbescheid der Gesellschaft beurteilt werden.
- 42 Vielmehr ist darüber --auch nach Inkrafttreten der Korrespondenzregelungen in § 32a, § 8b Abs. 1 Sätze 2 bis 4 KStG, § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Sätze 2 und 3 EStG, jeweils i.d.F. des JStG 2007-- in dem jeweiligen Einkommensteuerveranlagungsverfahren der Anteilseigner selbständig zu entscheiden (vgl. BFH-Urteile vom 24. März 1987 I B 117/86, BFHE 149, 468, BStBl II 1987, 508; vom 27. Oktober 1992 VIII R 41/89, BFHE 170, 1, BStBl II 1993, 569; vom 18. September 2012 VIII R 9/09, BFHE 238, 512, BStBl II 2013, 149). Dabei ist auch zu prüfen, ob ein Zufluss gemäß §§ 8, 11 EStG beim Gesellschafter gegeben ist.
- 43 Eine solche eigenständige Prüfung fehlt bislang, weil sowohl die Beteiligten als auch das FG im vorinstanzlichen Verfahren ausdrücklich nur die Frage der Anwendbarkeit des § 32a Abs. 1 Satz 2 KStG zum Gegenstand des Verfahrens gemacht haben.
- 44 Im Zusammenhang mit den dazu nachzuholenden tatsächlichen Feststellungen wird das FG auch zu prüfen haben, ob das FA mit seinem angefochtenen Einkommensteueränderungsbescheid sein durch § 32a Abs. 1 KStG eingeräumtes Ermessen rechtsfehlerfrei ausgeübt hat. Dabei wird es insbesondere zu prüfen haben, ob insoweit mangels besonderer gegenteiliger Anhaltspunkte nicht vom Regelfall einer Ermessensreduzierung auf Null auszugehen ist (vgl. dazu BFH-Urteil in BFH/NV 2014, 1501).
- 45 b) Sollte das FG im zweiten Rechtsgang eine dem Kläger zugeflossene vGA feststellen, hätte es zu prüfen, ob ihm insoweit eine leichtfertige Steuerverkürzung gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 AO anzulasten ist, die zu einer --hier entscheidungserheblichen-- Verlängerung der Festsetzungsfrist um ein Jahr führt.
- 46 c) Sollten die weiteren tatsächlichen Feststellungen des FG ergeben, dass die Voraussetzungen einer leichtfertigen Steuerverkürzung im Streitfall zu verneinen sind und im Übrigen eine vGA gegeben ist, wird das Gericht zu prüfen haben, ob eine verfassungsrechtlich unzulässige echte Rückwirkung des § 32a KStG auf bereits vor seinem Inkrafttreten festsetzungsverjährte Steueransprüche vorliegt.
- 47 5. Die Kostenentscheidung ist dem FG vorbehalten (§ 143 Abs. 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de