Urteil vom 06. September 2018, X R 21/16

Steuerliche Behandlung der Leistungen einer Direktversicherung in Form einer Aufbauversicherung, die vor dem 1. Januar 2005 abgeschlossen wurde - Anforderungen an die Vereinbarung "laufender Beitragsleistungen"

ECLI:DE:BFH:2018:U.060918.XR21.16.0

BFH X. Senat

EStG § 10 Abs 1 Nr 2 Buchst b DBuchst dd, EStG § 20 Abs 1 Nr 6, EStG § 22 Nr 5 S 2 Buchst b, EStG § 52 Abs 28 S 5, BetrAVG § 17 Abs 1 S 2, EStG VZ 2011

vorgehend FG München, 18. April 2016, Az: 6 K 1471/14

Leitsätze

Die im Rahmen einer sog. Aufbauversicherung vereinbarten "laufenden Einmalbeiträge in variabler Höhe" sind als "laufende Beitragsleistungen" i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b Doppelbuchst. dd EStG 2004 anzusehen, wenn sie jährlich nach einer im ursprünglichen Vertrag vereinbarten Berechnungsmethode geleistet werden .

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts München, Außensenate Augsburg, vom 19. April 2016 6 K 1471/14 aufgehoben.

Der Einkommensteuerbescheid für 2011 vom 11. September 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30. April 2014 wird dahingehend geändert, dass die sonstigen Einkünfte des Klägers um 83.857 € reduziert werden.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden im Streitjahr 2011 als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger war bis zum Streitjahr als sog. Generalagent (GA) für die ... Versicherung AG (V) tätig. Die zum Konzern der V gehörende ... Leben (L) zahlte dem Kläger am 1. Juli 2011 drei Kapitallebensversicherungen in Höhe von insgesamt ... € aus. Diesen auf das Leben des Klägers abgeschlossenen Verträgen lagen die "Richtlinien für die Versorgung der hauptberuflichen Ausschließlichkeitsvertreter" (GA-Versorgung) zugrunde.

2 Die GA-Versorgung der V besteht aus drei Stufen. Stufe 1 beinhaltet einen Kapitallebensversicherungsvertrag, der im fünften Beschäftigungsjahr des GA bei der V endet. Anschließend schließen der GA und V im Rahmen der Stufe 2 zwei weitere Kapitallebensversicherungsverträge ab. Der erste Vertrag umfasst als sog. Grundversicherung u.a. einen Todesfallschutz mit einer Versicherungssumme in Höhe von ... DM gegen gleichbleibende Beiträge. Im zweiten Versicherungsvertrag vereinbaren die Vertragsparteien eine sog. Aufbauversicherung gegen "laufenden Einmalbeitrag in variabler Höhe". Der jährliche Beitrag, der für diese Aufbauversicherung zu zahlen ist, beträgt je nach Betriebszugehörigkeit 5 % bis 10 % des durchschnittlichen Bestandszuwachses in den vorangegangenen fünf Kalenderjahren. Der Bestandszuwachs wird aus den Beiträgen sämtlicher von der V beim Inkrafttreten der GA-Versorgung betriebenen Versicherungssparten, mit Ausnahme der Lebens- und Krankenversicherungsverträge, berechnet (Punkt II.3 der GA-Versorgung). In Abhängigkeit von dieser Beitragsanpassung erhöht sich die Versicherungssumme der Aufbauversicherung. Sämtliche Beiträge für die (beiden) Kapitallebensversicherungen der

Stufe 2 zahlt die V. Zur Abwicklung der GA-Versorgung schließt die V einen Gruppenversicherungsvertrag mit der L ab.

3 Die Stufe 3 umfasst eine weitere Aufbauversicherung. Die Bedingungen dieses Versicherungsvertrags entsprechen denen des Aufbauversicherungsvertrags der Stufe 2. Jedoch muss der GA die Beiträge zur Hälfte aufbringen. Die andere Hälfte zahlt die V (Punkt II.4 der GA-Versorgung).

4 Der Kläger vereinbarte die GA-Versorgung der Stufe 2 mit V am 1. Juli 1982. Daneben schloss er am 1. Juli 1987 mit V die Vereinbarung über eine (weitere) Aufbauversicherung im Rahmen der Stufe 3 der GA-Versorgung ab. Während der Versicherungsdauer bis zum 1. Juli 2011 stieg die Versicherungssumme der Aufbauversicherung der Stufe 2 von ursprünglich ... DM auf ... € und für die Aufbauversicherung der Stufe 3 von einer Versicherungssumme in Höhe von ... DM auf ... €. L stellte der V bei jeder Beitragszahlung einen Nachtrag zum Versicherungsschein aus. Für den Kläger wurden in den Jahren 1982 bis 2000 sowie in den Jahren 2004 bis 2006 Beiträge in die Aufbauversicherung der Stufe 2 und in den Jahren 1987 bis 2000 sowie in den Jahren 2004 bis 2006 in die Aufbauversicherung der Stufe 3 wie vereinbart gezahlt.

5 In Höhe des Kapitalwertes der von V finanzierten Versicherungsleistungen sieht Punkt VI. der GA-Versorgung vor, dass aus Gründen der Billigkeit kein Ausgleichsanspruch des GA nach § 89b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Handelsgesetzbuches (HGB) entsteht. Den Unterschiedsbeitrag dieses Kapitalwertes zum Ausgleichsanspruch des GA hatte V jedoch auszugleichen.

6 Bei Vertragsende am 1. Juli 2011 überwies die L dem Kläger aufgrund des Aufbauversicherungsvertrags der Stufe 2 einen Betrag von ... €, wovon sie ... € als einkommensteuerpflichtig behandelte. In Bezug auf die Aufbauversicherung der Stufe 3 sah die L einen Betrag in Höhe von ... € des Gesamtbetrags von ... € als steuerpflichtig an. Diese Beträge teilte L der Deutschen Rentenversicherung Bund (Zentrale Stelle für Altersvorsorge) als Leistungen nach § 22 Nr. 5 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) mit. Sie begründete ihre Ansicht damit, dass weder die Erhöhungen der Beiträge noch der Versicherungssummen bei Vertragsschluss vereinbart gewesen seien und somit aus ihrer Sicht nicht als laufende Beitragszahlungen angesehen werden könnten. Deshalb seien die ausgezahlten Lebensversicherungssummen teilweise steuerpflichtig.

7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dem und setzte die entsprechenden Beträge als sonstige Einkünfte des Klägers an.

8 Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2017, 135).

9 Die Kläger machen mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts geltend. Die Leistungen der Direktversicherungen seien nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 EStG 2004 steuerbefreit. Bereits in den Versicherungsverträgen sei die Änderungsmöglichkeit hinsichtlich der Höhe der Versicherungsprämie angelegt gewesen. Diese Änderung habe nicht zu einem Neuabschluss von Versicherungsverträgen geführt, weshalb auch die Versicherungsnummern beibehalten worden seien.

10 Die Kläger beantragen sinngemäß,
das FG-Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 11. September 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30. April 2014 dahingehend zu ändern, dass die sonstigen Einkünfte um ... € gemindert werden.

11 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

12 Vorliegend seien Einmalbeiträge gezahlt worden. Diese Beiträge seien zum einen betragsmäßig ungewiss und hinsichtlich der Pflicht zur Zahlung auch nicht zwingend gewesen.

Entscheidungsgründe

II

...

13 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und zur Neufestsetzung der Einkommensteuer.

14 Die Zahlungen aus den beiden Aufbauversicherungen sind nach § 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. b EStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 EStG 2004 steuerfrei (unter 1.). Sie gehören nicht zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, auch wenn sie mit dem Ausgleichsanspruch nach § 89b Abs. 1 HGB verrechnet wurden (unter 2.).

15 1. Gemäß § 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. b Halbsatz 2 EStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 EStG 2004 sind die Zahlungen der L an den Kläger steuerfrei.

16 a) Die Zahlungen aus den beiden Aufbauversicherungen sind Leistungen aus Direktversicherungen und damit nach § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG steuerbar.

17 aa) § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG erfasst die Leistungen der sog. externen Altersversorgung, zu denen auch die Direktversicherung gehört. Was eine Direktversicherung ist, ergibt sich aus § 1b Abs. 2 des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (Betriebsrentengesetz --BetrAVG--). Danach liegt eine Direktversicherung vor, wenn für die betriebliche Altersversorgung eine Lebensversicherung auf das Leben des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber abgeschlossen worden ist, und wenn der Versicherte oder seine Hinterbliebenen hinsichtlich der Leistungen des Versicherers ganz oder teilweise bezugsberechtigt sind. Eine Direktversicherung liegt nach § 17 Abs. 1 Satz 2 BetrAVG auch vor, wenn die Versicherungsleistungen selbständig tätigen Personen, z.B. Handelsvertretern, aus Anlass ihrer Tätigkeit für das Unternehmen zugesagt werden (so auch Stuhrmann in Bordewin/Brandt, § 4b EStG Rz 4).

18 bb) Im Streitfall hat die V auf das Leben des Klägers als selbständig tätigen Versicherungsvertreter solche Direktversicherungen abgeschlossen. Davon gehen übereinstimmend auch die Beteiligten aus.

19 b) Da die Beiträge nicht auf den in § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG abschließend aufgezählten geförderten Beiträgen beruhen, ist auf die Leistungen der streitgegenständlichen Aufbauversicherungen, bei denen es sich nicht um Renten i.S. des § 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. a EStG (Berufsunfähigkeits-, Erwerbsminderungs- und Hinterbliebenenrenten) handelt, § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG in der jeweils für den Vertrag geltenden Fassung entsprechend anzuwenden (§ 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. b EStG).

20 Die Auszahlungsbeträge aus den Direktversicherungsverträgen bleiben, da sie auf laufenden Beiträgen für eine Kapitallebensversicherung nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b Doppelbuchst. dd EStG 2004 beruhen, nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 EStG 2004 i.V.m. § 52 Abs. 36 Satz 5 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung (heute § 52 Abs. 28 Satz 5 EStG) steuerfrei.

21 aa) Zinsen aus Sparanteilen, die in den Beiträgen zu Versicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall enthalten sind, sind nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1 EStG 2004 i.V.m. § 52 Abs. 36 EStG zwar grundsätzlich steuerpflichtig. Denn für Kapitalerträge aus Versicherungsverträgen, die vor dem 1. Januar 2005 abgeschlossen worden sind, ist § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG 2004 weiterhin anzuwenden. Nach Satz 2 der Vorschrift gilt diese Steuerpflicht aber nicht für Zinsen aus Versicherungen i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG 2004, die mit Beiträgen verrechnet oder im Versicherungsfall oder im Fall des Rückkaufs des Vertrags nach Ablauf von zwölf Jahren seit dem Vertragsabschluss ausgezahlt werden. Zu den Versicherungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG 2004 gehören nach Doppelbuchst. dd auch Kapitalversicherungen gegen laufende Beitragsleistung mit Sparanteil, wenn der Vertrag für die Dauer von mindestens zwölf Jahren abgeschlossen worden ist (vgl. nur das Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27. September 2016 VIII R 66/13, BFHE 256, 214, BStBl II 2017, 626, Rz 28).

22 bb) Laufende Beitragsleistungen in diesem Sinne sind von Einmalbeiträgen abzugrenzen. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG 2004 unterscheidet im Hinblick auf die begünstigten Versicherungen ausdrücklich zwischen solchen, bei denen Einmalbeiträge möglich sind und solchen, bei denen sie ausdrücklich nicht vorgesehen sind, weil "laufende Beitragsleistungen" verlangt werden. Dies ist Folge der durch das Einkommensteuerreformgesetz vom 5. August 1974 (BGBl I 1974, 1769) vorgenommenen Einschränkung der Förderung von Beiträgen zu Versicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall. Im Vordergrund soll der Vorsorgezweck und nicht die bloße Vermögensbildung stehen. Folglich führte der Gesetzgeber in seiner Gesetzesbegründung (BTDrucks 7/1470, 287) ausdrücklich aus, die in § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG a.F. vorgenommene abschließende Aufzählung führe dazu, dass bei den folgenden Versicherungen mangels Vorsorgezwecks die Begünstigung ausscheide:

- Versicherungen gegen einmalige Beitragsleistung mit Ausnahme von Rentenversicherungen ohne Kapitalwahlrecht,

- Kapitalversicherungen gegen laufende Beitragsleistungen, die Sparanteile enthalten, mit einer Vertragsdauer von weniger als zwölf Jahren,

- Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht gegen laufende Beitragsleistungen, bei denen das Kapitalwahlrecht vor Ablauf von zwölf Jahren nach Vertragsabschluss ausgeübt werden kann.

23 Im Umkehrschluss zeigt diese Aufzählung, dass Kapitallebensversicherungen, die nicht nur einmalige Beitragsleistungen verlangen und deren Vertragsdauer wenigstens zwölf Jahre beträgt, dem Versorgungszweck dienen sollen und folglich steuerlich zu fördern sind. Auf einen bestimmten Beitragszahlungszeitraum stellt das Gesetz dabei nicht ab (vgl. insoweit auch Söhn, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10 Rz E 78). Die Zahlungen müssen hiernach weder in regelmäßigen Zeitabständen getätigt werden noch betragsmäßig gleichmäßig sein. Allerdings dürfen die Zahlungen wirtschaftlich betrachtet nicht Beitragsleistungen gegen Einmalzahlungen gleichkommen (so auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 22. August 2002 IV C 4 - S 2221– 211/02, BStBl I 2002, 827, Rz 12).

24 cc) Im Streitfall ist der Wortlaut der Vereinbarung zur GA-Versorgung hinsichtlich der Art der Zahlungen nicht eindeutig. Zwar scheint er, wenn er hinsichtlich der Aufbauversicherung von einem "laufenden Einmalbeitrag in variabler Höhe" (II.3 der GA-Versorgung) spricht, eine Vielzahl von Einmalbeiträgen und eben keine laufenden Beitragsleistungen zu meinen. Doch lässt die Erweiterung des Begriffs des Einmalbeitrags auf einen laufenden Betrag in variabler Höhe auch den Schluss zu, es seien gerade keine (typischen) Einmalbeiträge vereinbart worden.

25 dd) Entscheidendes Gewicht kommt deshalb der tatsächlichen Art und Weise der Beitragsberechnung und -zahlung zu. Tatsächlich sind die Versicherungsbeiträge mehrfach und auch laufend geleistet worden. Im Zeitraum von 29 Jahren sind in die Aufbauversicherung der Stufe 2 insgesamt 22 Beiträge und im Zeitraum von 24 Jahren in die Aufbauversicherung der Stufe 3 insgesamt 17 Beiträge eingezahlt worden. Lediglich in sieben Jahren sind in beiden Versicherungen keine Beiträge entrichtet worden. Solche laufenden Beitragszahlungen sind einer Kapitallebensversicherung gegen Einmalbeitrag fremd. Schließlich wird bei der Vereinbarung einer Einmalprämie die Prämie für die gesamte Laufzeit der Lebensversicherung in einer Summe entrichtet (Winter in Bruck/Möller, Versicherungsvertragsgesetz, 9. Aufl., Band 8/1 Lebensversicherung, § 152 Rz 20).

26 ee) Auch die sonstigen Beitragsmodalitäten sprechen dafür, dass die Vertragsparteien hier nicht eine Vielzahl von Einmalzahlungen, sondern laufende Beiträge, in der Höhe variabel, vereinbart hatten. Dabei stand von Anfang an die Berechnungsweise der Beiträge fest. Es ist nicht erkennbar, dass jede Neuberechnung zum Abschluss eines neuen Versicherungsvertrags (Novation) führen sollte. Vielmehr erhielt der Kläger --wie auch ein Arbeitnehmer, für den einkommensabhängige Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung entrichtet werden-- die Möglichkeit, seine Altersversorgung entsprechend seinem wirtschaftlichen Erfolg aufzubauen.

27 ff) Die Mindestvertragsdauer von zwölf Jahren wurde eingehalten.

28 (1) Werden Versicherungsverträge vor Ablauf der Zwölfjahresfrist geändert, so ist die Frage, ob sie nach Inhalt und wirtschaftlichem Gehalt unverändert geblieben sind oder ob aufgrund der Änderungen Neuverträge vorliegen, im Wesentlichen nach den den Vertrag prägenden Merkmalen, nämlich Laufzeit, Versicherungssumme, Versicherungsprämie und Prämienzahlungsdauer zu beurteilen (ständige Rechtsprechung, BFH-Urteil in BFHE 256, 214, BStBl II 2017, 626, Rz 29, m.w.N.). Danach liegt ein neuer Vertrag --mit der Folge einer ab dem Änderungszeitpunkt neu laufenden Zwölfjahresfrist i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 EStG 2004-- vor, wenn der zuvor abgeschlossene Versicherungsvertrag u.a. hinsichtlich der Merkmale Laufzeit, Versicherungssumme, Versicherungsprämie und Prämienzahlungsdauer nachträglich geändert wird, ohne dass eine solche Vertragsänderung von vornherein vertraglich vereinbart war, oder dass einem Vertragspartner bereits im ursprünglichen Vertrag eine Option auf eine Änderung der Vertragsbestandteile eingeräumt worden ist (BFH-Urteil vom 6. Juli 2005 VIII R 71/04, BFHE 210, 326, BStBl II 2006, 53, unter II.1.b).

29 (2) Aufgrund der bereits bei Vertragsschluss zwischen dem Kläger und V feststehenden Berechnungsmethode war in allen Jahren für die Beteiligten klar, wie die Beitragshöhe zu ermitteln war. Dabei konnte es zwar dazu kommen, dass in einzelnen Jahren, wie geschehen, keine Beiträge in die Direktversicherungen zu leisten waren; doch führte dies nicht dazu, dass die Beitragsverpflichtung an sich entfiel. Vielmehr war die Beitragsleistung vom

"anrechenbaren Beitragszuwachs" abhängig und folglich für beide Vertragsparteien bindend, wie und wann die Beiträge zu leisten waren. Die Prämien für die Direktversicherungen entsprachen --wirtschaftlich betrachtet-- variablen gewinn- oder umsatzabhängigen Beiträgen und waren grundsätzlich jedes Jahr und folglich laufend zu zahlen.

30 (3) Diese variablen Beiträge hatten zwar zur Folge, dass sich die Versicherungssumme änderte. Doch blieb der wirtschaftliche Gehalt der beiden ursprünglichen Versicherungsverträge unverändert, ebenso wie die (Ursprungs-)Laufzeit und die Prämienzahlungsdauer gleich blieben. Auch deshalb wurde bei beiden Aufbauversicherungen die Mindestvertragsdauer von zwölf Jahren eingehalten.

31 gg) Die gewählte Vertragsgestaltung und in Folge dessen die Erhöhung der Versicherungsbeiträge wie der Versicherungssumme dienten im Übrigen erkennbar ausschließlich der Verbesserung der vereinbarten Vorsorge und sicherten in der gewählten Form die Altersvorsorge des Klägers ab, wie es § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG 2004 bezweckte. Dem Vorsorgecharakter entsprechend ist deshalb in IV. der GA-Versorgung vereinbart worden, dass ein unwiderrufliches Bezugsrecht erst entstehen könne, wenn der GA das 35. Lebensjahr vollendet habe und entweder die Aufnahme in die Versorgung mindestens zehn Jahre zurückliege oder der Agenturvertrag seit mindestens zwölf Jahren bestehe und die Aufnahme in die Versorgung vor mindestens drei Jahren erfolgt sei. Auch seien die Überschussanteile aus den Kapitalversicherungen zur Erhöhung der Versorgungsleistungen zu verwenden. Dem GA stehe erst nach Vollendung des 60. Lebensjahres eine Auszahlung des Rückkaufswertes zu (V.4 der GA-Versorgung).

32 hh) Versicherungsvertragsrechtlich sind die beiden Aufbauversicherungen ebenfalls als Kapitallebensversicherungen gegen laufende Prämien anzusehen. Als sog. Anpassungsversicherungen dienten sie nämlich vorrangig dazu, ohne erneute Gesundheitsprüfungen jährlich die Prämie und damit die Versicherungssummen zu erhöhen. In der hier vorliegenden Variante des Prämienprimats wird dabei in Folge der Erhöhung der Versicherungsprämie die Versicherungssumme angepasst (vgl. hierzu Winter in Bruck/Möller, Versicherungsvertragsgesetz, 8. Aufl., Band 5, Zweiter Halbband Anm. E 76). Diese besondere Ausgestaltung von Anpassungsversicherungen findet sich insbesondere bei Gruppenversicherungen --eingeführt im Jahr 1981--, bei denen stufenweise die Versicherungssummen gegen laufende Prämien in variabler Höhe aufgebaut werden. Zwar sind sie versicherungstechnisch als eine Aneinanderreihung von Einmalprämien konzipiert, bei der die Prämien und die Versicherungssumme nach objektiven Kriterien wie z.B. der Höhe des Gehalts bestimmt werden, werden aber versicherungsvertragsrechtlich nicht als Einmalprämien, sondern als (laufende) Folgeprämien angesehen (Winter in Bruck/Möller, a.a.O., 8. Aufl., Band 5, Zweiter Halbband Anm. E 79 und auch E 7).

33 2. In Höhe dieser (steuerfreien) Ansprüche des Klägers aus den beiden Aufbauversicherungen der Stufen 2 und 3 liegen auch keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S. des § 15 EStG vor, obwohl der Kläger und die V in beiden Versicherungsverträgen eine Anrechnung in Höhe der Kapitalwerte der von V finanzierten Versicherungsleistungen auf den Ausgleichsanspruch nach § 89b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB vereinbart hatten. Insoweit verweist der Senat auf die Ausführungen im BFH-Urteil vom 8. Dezember 2016 III R 41/14 (BFHE 256, 476, BStBl II 2017, 630). Ein darüber hinausgehender und deshalb als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassender Unterschiedsbetrag ist nicht gegeben.

34 3. Die Berechnung der festzusetzenden Steuer wird dem FA übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2, § 121 Satz 1 FGO).

35 4. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de