Urteil vom 12. Januar 2022, II R 4/20

Verminderung des Anteils am Vermögen einer KG

ECLI:DE:BFH:2022:U.120122.IIR4.20.0

BFH II. Senat

GrEStG § 6 Abs 1 S 1, GrEStG § 6 Abs 3 S 1, GrEStG § 6 Abs 3 S 2, GrEStG § 17 Abs 2, FGO § 100 Abs 2 S 1, FGO § 118 Abs 2, GrEStG § 3 Nr 2, GrEStG § 3 Nr 6

vorgehend FG Köln, 27. März 2019, Az: 5 K 1953/16

Leitsätze

Eine Anteilsminderung i.S. des § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG liegt vor, wenn die Beteiligung am Vermögen der Gesamthand gemindert wird. Das kann durch Veräußerung des Gesellschaftsanteils selbst bewirkt werden oder auch durch anderweitige Vereinbarungen erfolgen, wenn es dadurch bei im Übrigen unveränderter bürgerlich-rechtlicher Beteiligung am Gesamthandsvermögen wirtschaftlich zu einer Beschränkung oder Aufgabe der Beteiligung am wirtschaftlichen Wert des Gesellschaftsanteils und somit an der Teilhabe am Wert des eingebrachten Grundstücks kommt.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 27.03.2019 - 5 K 1953/16 insoweit aufgehoben, als es die Feststellung über den Umfang der Steuervergünstigung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 des Grunderwerbsteuergesetzes betrifft.

Der Bescheid des Beklagten über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 13.11.2015 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 23.06.2016 wird hinsichtlich der Feststellung zum Umfang der Steuervergünstigung dahingehend geändert, dass die Steuervergünstigung für den Erwerbsvorgang nur in Höhe von 94 % versagt wird.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens haben die Klägerin zu 90 % und der Beklagte zu 10 % zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Am Vermögen der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer KG, war Z zu 100 % beteiligt. Mit Kaufvertrag vom xx.09.2008 erwarb die Klägerin diverse Grundstücke von insgesamt zehn KGs, deren Kommanditanteile von den leiblichen Kindern des Z gehalten wurden. Die veräußernden KGs hatten den Grundbesitz in diesem Zeitpunkt über einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren gehalten.

2 Mit Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 31.10.2008 (Feststellungsbescheid) stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) fest, dieser Erwerbsvorgang sei nach § 3 Nr. 6 i.V.m. § 6 Abs. 3 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) steuerfrei.

3 Mit Vertrag vom xx.12.2008 veräußerte Z 94 % seiner Kommanditanteile an der Klägerin mit sofortiger Wirkung an E. Außerdem unterbreitete Z am selben Tag D ein bis zum 30.06.2014 für Z unwiderrufliches notariell beurkundetes Angebot auf Abschluss eines Kauf- und Abtretungsvertrags über den ihm verbliebenen Kommanditanteil von 6 %.

Am xx.12.2008 trat Z seine Gewinn- und Verlustbeteiligung für die bei ihm verbliebenen 6 % bis zum 31.12.2013 an E ab.

4 Nach einer Betriebsprüfung kam das FA zu dem Ergebnis, dass die Steuervergünstigung für den Vertrag vom xx.09.2008 angesichts der Vorgänge vom xx./xx.12.2008 gemäß § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG vollumfänglich rückwirkend zu versagen sei. Es erließ am 13.11.2015 einen entsprechend geänderten Feststellungsbescheid gegenüber der Klägerin und wies den dagegen gerichteten Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 23.06.2016 als unbegründet zurück.

5 Die Klage vor dem Finanzgericht (FG) hatte nur dahingehend Erfolg, dass die Bemessungsgrundlage für den Erwerbsvorgang antragsgemäß herabgesetzt wurde. Zur Begründung der rückwirkenden Versagung der Steuervergünstigung des § 6 Abs. 3 GrEStG führte das FG im Wesentlichen aus, der Anteil des Z an der Klägerin habe sich innerhalb der Nachbehaltensfrist des § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG um 100 % verringert. Die Nachbehaltensfrist sei nicht um die Zeiten zu verkürzen, in denen die Kinder des Z an den veräußernden Gesellschaften beteiligt gewesen seien. § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG sei auch dann nicht restriktiv auszulegen, wenn die Vorgänge vom xx./xx.12.2008 ihrerseits der Grunderwerbsteuer unterlegen haben sollten. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2020, 1701 veröffentlicht.

6 Mit der Revision macht die Klägerin geltend, § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG müsse einschränkend ausgelegt werden, wenn der Rechtsakt, der die Anteilsminderung bewirke, seinerseits der Grunderwerbsteuer unterliege. In einer solchen Konstellation scheide eine Steuerumgehung objektiv aus, so dass eine teleologische Reduktion der §§ 5 Abs. 3 und 6 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 4 GrEStG geboten sei. Im Streitfall habe ein nach § 1 Abs. 2a GrEStG steuerbarer 100%iger Gesellschafterwechsel bei der Klägerin vorgelegen.

7 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
die Vorentscheidung, den geänderten Feststellungsbescheid vom 13.11.2015 und die Einspruchsentscheidung vom 23.06.2016 aufzuheben, soweit sie die Feststellung über den Umfang der Steuervergünstigung betreffen.

8 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

9 Das FA hält eine teleologische Reduktion des § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG in Anlehnung an die gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder betreffend die Anwendung der §§ 5 und 6 GrEStG vom 12.11.2018 (BStBl I 2018, 1334) nur bei einem Gesellschafterwechsel in einem Rechtsakt für geboten, der unmittelbar zu einem steuerbaren Tatbestand i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG führt, nicht jedoch bei einem sukzessiven Gesellschafterwechsel. Hier erfolge der Ausgleich über die Anrechnung nach § 1 Abs. 2a Satz 7 GrEStG. Im vorliegenden Fall sei der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG nicht erfüllt. Die Voraussetzungen der Nachversteuerung i.S. des § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG seien zwar nicht --wie bisher vertreten-- zu 100 %, dafür aber zu 94 % erfüllt, da nur insoweit von einem Gesellschafterwechsel auszugehen sei.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist begründet und führt nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Änderung des angefochtenen Bescheids. Gegenstand der Revision ist allein die Feststellung des Umfangs der Steuervergünstigung. Anders als vom FG entschieden ist die Steuervergünstigung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG nicht vollständig, sondern nur in Höhe von 94 % der Bemessungsgrundlage des streitgegenständlichen Erwerbs rückwirkend nicht zu gewähren.

11 1. In Fällen, in denen sich ein Rechtsvorgang auf mehrere Grundstücke bezieht, die in den Bezirken verschiedener Finanzämter liegen, stellt das Finanzamt, in dessen Bezirk der wertvollste Grundstücksteil oder das wertvollste Grundstück oder der wertvollste Bestand an Grundstücksteilen oder Grundstücken liegt, die Besteuerungsgrundlagen gesondert fest (§ 17 Abs. 2 Alternative 2 GrEStG).

12 a) Zu den Besteuerungsgrundlagen gehören u.a. die verbindliche Entscheidung über die Steuerpflicht des jeweiligen Erwerbsvorgangs dem Grunde nach (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 04.03.2020 - II R 35/17, BFHE 268, 545, BStBl II 2020, 514, Rz 15, zu § 17 Abs. 3 GrEStG) sowie über eine etwaige Steuerbefreiung oder Nichterhebung

der Steuer dem Grunde und der Höhe nach (vgl. FG Hamburg, Urteil vom 07.01.2011 - 3 K 60/10, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2013, 232, Rz 36; gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 01.03.2016, BStBl I 2016, 282, Tz 9; Wachter in Behrens/Wachter, Grunderwerbsteuergesetz, § 17 Rz 83; Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 11. Aufl., § 17 Rz 17; Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 6. Aufl., § 17 Rz 33).

13 Beim Übergang von Grundstücken von einer Gesamthand auf eine andere ist Gegenstand der gesonderten Feststellung auch, ob und in welcher Höhe für den Rechtsvorgang nach § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG keine Steuer erhoben wird oder ob und in welchem Umfang diese Steuervergünstigung rückwirkend aufgrund der Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG entfallen ist.

14 b) Alle Feststellungen sind jeweils eigenständig einer Überprüfung im Einspruchs- und Klageverfahren zugänglich (vgl. BFH-Urteil vom 05.09.2018 - II R 57/15, BFHE 262, 455, BStBl II 2019, 42, Rz 13, zu § 13a Abs. 1a Satz 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes).

15 2. Beim Übergang eines Grundstücks von einer Gesamthand auf eine andere Gesamthand wird nach § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG die Steuer nicht erhoben, soweit die Anteile der Gesamthänder am Vermögen der erwerbenden Gesamthand ihren Anteilen am Vermögen der übertragenden Gesamthand entsprechen (BFH-Beschluss vom 05.06.2019 - II B 21/18, BFH/NV 2019, 1253, Rz 8).

16 a) Gemäß § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG in der bis zum 30.06.2021 geltenden Fassung ist § 6 Abs. 1 Satz 1 GrEStG insoweit nicht entsprechend anzuwenden, als sich der Anteil des Gesamthänders am Vermögen der erwerbenden Gesamthand innerhalb von fünf Jahren nach dem Übergang des Grundstücks von der einen auf die andere Gesamthand vermindert, mit der Folge, dass die Voraussetzungen für die Nichterhebung der Steuer gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG rückwirkend i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 Alternative 1 der Abgabenordnung entfallen (vgl. BFH-Urteil vom 25.09.2013 - II R 17/12, BFHE 243, 404, BStBl II 2014, 268, Rz 25).

17 b) Als "Anteil am Vermögen der Gesamthand" i.S. der §§ 5 und 6 GrEStG ist die wertmäßige Beteiligung des einzelnen Gesamthänders am Gesamthandsvermögen anzusehen (vgl. grundlegend BFH-Urteile vom 31.05.1972 - II R 9/66, BFHE 106, 360, BStBl II 1972, 833, hier insbesondere der erste Leitsatz, und vom 05.02.2020 - II R 9/17, BFHE 267, 511, BStBl II 2020, 658, Rz 24 ff.).

18 aa) Soweit der BFH auch nach dem Wandel der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) zur Teilrechtsfähigkeit einer GbR und der Beteiligung eines Gesamthänders über die Gesamthandschaft an deren Vermögen (z.B. BGH-Urteile vom 29.01.2001 - II ZR 331/00, BGHZ 146, 341, und vom 25.09.2006 - II ZR 218/05, Betriebs-Berater --BB-- 2006, 2490, unter I.2.; BGH-Beschlüsse vom 04.12.2008 - V ZB 74/08, BGHZ 179, 102, unter IV.3.b, und vom 20.05.2016 - V ZB 142/15, BB 2016, 2637, Rz 11) in Zusammenhang mit §§ 5 und 6 GrEStG begrifflich noch an die "dingliche Mitberechtigung der Gesamthänder am Gesellschaftsvermögen" angeknüpft hat (z.B. BFH-Urteile vom 29.02.2012 - II R 57/09, BFHE 237, 244, BStBl II 2012, 917, Rz 22, und vom 17.12.2014 - II R 24/13, BFHE 248, 246, BStBl II 2015, 504, Rz 21), hält er hieran nicht mehr fest.

19 bb) Das Grunderwerbsteuerrecht sieht die Personengesellschaft seit jeher als selbständigen Rechtsträger an (Viskorf/Meßbacher-Hönsch, 20. Aufl. 2021, GrEStG § 1 Rz 16). Die grunderwerbsteuerrechtlichen Befreiungsvorschriften in §§ 5 und 6 GrEStG erkennen dementsprechend grundsätzlich an, dass bei einem Übergang eines Grundstücks von einzelnen Gesamthändern auf eine Gesamthandsgemeinschaft ein steuerbarer Rechtsträgerwechsel stattfindet, sehen jedoch von der Erhebung der Steuer ab, soweit der Gesamthänder als Veräußerer zunächst Eigentümer des Grundstücks war und dann anteilsmäßig über das Vermögen der Gesamthand beteiligt ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 267, 511, BStBl II 2020, 658, Rz 26). Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass aufgrund der gesamthänderischen Verbundenheit der Gesellschafter das Grundstück trotz Rechtsträgerwechsels in demselben grunderwerbsteuerrechtlichen Zurechnungsbereich verbleibt (BFH-Urteile vom 04.04.2001 - II R 57/98, BFHE 194, 458, BStBl II 2001, 587, unter II.2.b, und in BFHE 237, 244, BStBl II 2012, 917, Rz 22).

20 c) Eine Anteilsminderung i.S. des § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG liegt vor, wenn die Beteiligung am Vermögen der Gesamthand gemindert wird. Das kann durch Veräußerung des Gesellschaftsanteils selbst bewirkt werden. Die Anteilsminderung kann aber auch durch anderweitige Vereinbarungen erfolgen, wenn es dadurch bei im Übrigen unveränderter bürgerlich-rechtlicher Beteiligung am Gesamthandsvermögen wirtschaftlich zu einer Beschränkung oder Aufgabe der Beteiligung am wirtschaftlichen Wert des Gesellschaftsanteils und somit an der Teilhabe am Wert des eingebrachten Grundstücks kommt.

21 d) Ob aufgrund derartiger schuldrechtlicher Vereinbarungen einem Gesamthänder sein Anteil am wirtschaftlichen Wert des Gesamthandsvermögens nicht mehr zuzurechnen ist, ergibt sich nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall (vgl. BFH-Urteile vom 09.07.2014 - II R 49/12, BFHE 246, 215, BStBl II 2016, 57, Rz 20, und vom 30.08.2017 - II R 39/15, BFHE 260, 87, BStBl II 2018, 786, Rz 24, m.w.N.).

22 e) Die Feststellung und Auslegung der maßgebenden Vereinbarungen ist Teil der Tatsachen- und Beweiswürdigung durch das FG und als solche für das Revisionsgericht grundsätzlich bindend (§ 118 Abs. 2 FGO). Dazu gehört auch die Würdigung, ob sie eine Minderung des Anteils am wirtschaftlichen Wert des Gesellschaftsvermögens zur Folge haben. Voraussetzung für die Bindung des Revisionsgerichts ist, dass die Vorinstanz die Denkgesetze und Erfahrungssätze sowie die für die Vertragsauslegung zu beachtenden Auslegungsregeln zutreffend angewandt hat (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 01.02.2012 - I R 57/10, BFHE 236, 374, BStBl II 2012, 407, Rz 22, und vom 22.04.2015 - X R 8/13, BFH/NV 2015, 1409, Rz 20). Dagegen ist die rechtliche Einordnung des von den Vertragspartnern Gewollten am Maßstab der jeweils einschlägigen Normen für das Revisionsgericht nicht nach § 118 Abs. 2 FGO bindend, sondern in vollem Umfang nachprüfbare Rechtsanwendung (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 05.12.2019 - II R 37/18, BFHE 267, 524, BStBl II 2020, 236, Rz 15, m.w.N.).

23 3. Die Fünfjahresfrist nach § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG in der im Streitfall noch anwendbaren Fassung beginnt mit der Verwirklichung des begünstigten Erwerbsvorgangs (BFH-Urteile in BFHE 243, 404, BStBl II 2014, 268, Rz 25, und vom 17.12.2014 - II R 2/13, BFHE 248, 238, BStBl II 2015, 557, Rz 30), unabhängig von der Haltedauer der übertragenden Gesamthand oder deren Gesellschaftern. Über eine personenbezogene Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 2 oder Nr. 6 GrEStG wird lediglich das Tatbestandsmerkmal "Gesamthänder" ersetzt. Die übrigen Voraussetzungen der Begünstigung, insbesondere die Haltefrist von fünf Jahren, sind auch von den in gerader Linie verwandten oder beschenkten Personen einzuhalten (vgl. zur Parallelvorschrift des § 5 GrEStG BFH-Urteile vom 25.09.2013 - II R 2/12, BFHE 243, 398, BStBl II 2014, 329, Rz 12, und in BFHE 248, 238, BStBl II 2015, 557, Rz 30, m.w.N.).

24 4. Nach diesen Grundsätzen hat das FG zu Unrecht entschieden, dass die Steuervergünstigung des § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG in vollem Umfang weggefallen sei. Die Vorentscheidung ist daher aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der Senat kann abschließend entscheiden und den angefochtenen Feststellungsbescheid ändern, da alle erforderlichen Feststellungen vorliegen.

25 Die Steuervergünstigung des § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG ist durch den Vertrag vom xx.12.2008 zu 94 % entfallen, nicht jedoch hinsichtlich des verbleibenden Anteils von 6 % durch die Rechtsakte vom xx./xx.12.2008.

26 a) Die vom FG festgestellten Tatsachen tragen nicht die Schlussfolgerung, Z habe durch die Vereinbarungen mit D und E auch über seine restliche Beteiligung in Höhe von 6 % verfügt, so dass auch insoweit sein Anteil am Gesamthandsvermögen i.S. des § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG vermindert sei.

27 Weder das (für eine gewisse Zeit unwiderrufliche) Kaufangebot an D noch die Abtretung der Gewinn- und Verlustbeteiligung an E noch beide Maßnahmen in einer Gesamtschau haben zu einer Änderung der Beteiligung am Gesellschaftsvermögen geführt. Durch das Kaufangebot ist das Risiko einer Wertminderung nicht auf D übergegangen. Die Abtretung der Gewinn- und Verlustbeteiligung hatte nach dem Gesellschaftsvertrag der Klägerin keine Auswirkung auf die Verteilung des Abwicklungsgewinns und des Reinvermögens. Auch nach Verschiebung der Gewinn- und Verlustzurechnung von Z an E betrug der Anteil des Z am Gesamthandsvermögen der Klägerin weiterhin 6 %.

28 b) Hingegen ist die Steuervergünstigung durch die Veräußerung vom xx.12.2008 an E zu 94 % rückwirkend entfallen. In diesem Umfang wurde der Anteil des Z am Gesellschaftsvermögen der Klägerin vermindert. Der Zeitpunkt der Weiterveräußerung lag innerhalb der Haltefrist. In diese Frist ist die vorherige Beteiligung der Kinder des Z nicht einzurechnen.

29 c) Die in der Rechtsprechung des BFH anerkannten Voraussetzungen zur teleologischen Reduktion der Missbrauchsverhinderungsvorschriften §§ 5 und 6 GrEStG (vgl. BFH-Urteile vom 07.10.2009 - II R 58/08, BFHE 226, 404, BStBl II 2010, 302, unter II.2.a; in BFHE 243, 404, BStBl II 2014, 268, Rz 22, m.w.N., und vom 25.08.2020 - II R 23/18, BFHE 270, 545, BStBl II 2021, 162, Rz 19) liegen im Streitfall nicht vor. Ob --wie von der Klägerin vorgetragen-- die Verträge vom xx./xx.12.2008 insgesamt den Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG verwirklichten, kann dahinstehen. Selbst dann bedürfte es keiner teleologischen einschränkenden Auslegung der Missbrauchsverhinderungsvorschriften. § 1 Abs. 2a GrEStG sieht ausdrücklich Regelungen für den Fall vor, dass die Nachbesteuerung nach § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG durch einen weiteren, nach § 1 Abs. 2a GrEStG steuerbaren

Erwerbsvorgang ausgelöst wird. Nach § 1 Abs. 2a Satz 3 GrEStG in der im Streitjahr 2008 geltenden Fassung (eingefügt durch Art. 13 Nr. 1 Buchst. a Doppelbuchst. bb des Steueränderungsgesetzes 2001 vom 20.12.2001, BGBl I 2001, 3794; entsprechend § 1 Abs. 2a Satz 7 GrEStG in der aktuellen Gesetzesfassung) kommt es in dieser Konstellation bei dem weiteren steuerbaren Vorgang zu einer Anrechnung bei der Bemessungsgrundlage. Für eine darüberhinausgehende teleologische Reduktion, die diesen gesetzlichen Vorgaben widerspräche, ist kein Raum.

30 d) Der Senat kann den angefochtenen Bescheid dahingehend ändern, dass die Steuervergünstigung rückwirkend in einem anderen Umfang entfallen ist als in dem ursprünglichen Bescheid festgestellt. Dass die Klägerin mit ihrem weitergehenden Klagebegehren die Aufhebung der Vorentscheidung begehrt, steht einer Entscheidung nach § 100 Abs. 2 Satz 1 FGO nicht entgegen, da das Gericht von der darin eingeräumten Befugnis, eine betragsmäßige Feststellung selbst zu treffen, grundsätzlich Gebrauch machen muss (vgl. BFH-Urteil vom 20.12.2000 - III R 17/97, BFH/NV 2001, 914, unter II.2., m.w.N.).

31 e) Dementsprechend ist der angefochtene Feststellungsbescheid hinsichtlich des Umfangs der Steuervergünstigung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG dahingehend zu ändern, dass die Steuervergünstigung im Streitfall nur in Höhe von 94 % rückwirkend versagt wird.

32 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Da die Revision der Klägerin teilweise Erfolg hat, kann auch die Kostenentscheidung des FG keinen Bestand haben. Der Senat hatte mit Rücksicht auf den Grundsatz der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung ungeachtet der Teilrechtskraft der Vorentscheidung zur Feststellung der Bemessungsgrundlage über die Kosten des gesamten Rechtsstreits zu entscheiden (vgl. BFH-Urteil vom 21.01.1999 - IV R 40/98, BFHE 188, 523, BStBl II 1999, 563, unter 3.). Der Senat hat die Kostenquote auf Grundlage des jeweiligen Verhältnisses von Obsiegen zu Unterliegen der Beteiligten in den beiden Instanzen geschätzt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de