Beschluss vom 25. Oktober 2023, VII B 103/22

Voraussetzungen für die Zuordnung von Maßnahmen zur Aufbereitung von Brennstoff zur begünstigten Stromerzeugung

ECLI:DE:BFH:2023:B.251023.VIIB103.22.0

BFH VII. Senat

EGRL 96/2003 Art 14 Abs 1 Buchst a, EGRL 96/2003 Art 21 Abs 3, StromStG § 9 Abs 1 Nr 2, StromStV § 12a, FGO § 115 Abs 2 Nr 1

vorgehend FG Hamburg, 30. Juni 2022, Az: 4 K 37/19

Leitsätze

NV: Die Gewährung einer Steuerbefreiung nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27.10.2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom bzw. § 9 Abs. 1 Nr. 2 des Stromsteuergesetzes für Strom, der zum Beispiel für den Betrieb von Gebläsen und Pumpen für die Aufbereitung von Brennstoff verbraucht wird, hängt davon ab, ob diese Verwendung in einem unmittelbaren Zusammenhang zum technologischen Prozess der Stromerzeugung steht.

Tenor

Die Beschwerde des Beklagten wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 30.06.2022 - 4 K 37/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Beschwerdegegner (Kläger) betreibt in einem Betriebsraum zwei Blockheizkraftwerke (BHKW), mit welchen aus Rohbiogas in Kraft-Wärme-Kopplung Strom und Wärme erzeugt werden. Der produzierte Strom wird bilanziell in das Netz des ortsansässigen Stromversorgers eingespeist und nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz vergütet. Die produzierte Wärme dient der Eigenbedarfsdeckung der Biogasanlage und der Wärmelieferung an in der Nähe ansässige Landwirtschaftsbetriebe. Überschusswärme wird erforderlichenfalls über Notkühler abgefahren. Den Strombedarf der Biogasanlage und der angeschlossenen BHKW deckt der Kläger über Entnahmen von versteuertem Strom aus dem öffentlichen Versorgungsnetz.

2 Als Kraftstoff für die in den BHKW verbauten Zündstrahlmotoren verwendet der Kläger in seiner Biogasanlage erzeugtes Rohbiogas, dessen Entschwefelung vor dem Einsatz in den Verbrennungsmotoren am Standort der Biogasanlage erfolgt. Das Biogas wird sodann in der Verrohrung von der Biogasanlage zu den Motoren durch Erdwärmetauscher abgekühlt, wodurch Wasser in der Verrohrung kondensiert und über Kondensatschächte abgeführt wird. Diese sogenannte Primärentfeuchtung erfolgt bis kurz vor den Motorräumen.

3 Da ein konstanter Gasdruck für den Betrieb der Verbrennungsmotoren technisch unabdingbar ist, wird das Rohbiogas mittels eines Gasgebläses in der Gasleitung auf einen Überdruck von 10 mbar verdichtet. Zudem dient der Gasverdichter dem Explosionsschutz.

4 Den Motoren sind Katalysatoren nachgeschaltet, deren Einsatz erforderlich ist, um die Formaldehydgrenzwerte nach der Betriebsgenehmigung und dem Bundes-Immissionsschutzgesetz einhalten zu können. Das primärentschwefelte und primärentfeuchtete Biogas muss in einem weiteren Bearbeitungsschritt feinentschwefelt werden, um den Betrieb der Katalysatoren zu ermöglichen und schädliche Schwefelablagerungen in den Motoren und hinter den

Motoren liegenden Gerätschaften wie Abgasrohr und Wärmetauscher zu verhindern. Für einen störungsfreien Betrieb der Feinentschwefelungsanlage ist Voraussetzung, dass der Brennstoff nach der in der Biogaserzeugungsanlage erfolgten Primärtrocknung je nach Feuchtigkeitsgehalt sekundärgetrocknet wird.

5 Die Abgas- und die Kühlwasserwärme der BHKW werden vom primären Kühlkreislauf aufgenommen und über Wärmetauscher an einen gemeinsamen sekundären Wasserkreislauf übertragen. Die Sekundärpumpen liefern die aus dem Primärkreislauf abgenommene Wärme bis an die Wärmeverteilung, von wo aus die Wärme zur Biogasherstellung oder Wärmelieferung an die Drittabnehmer weitergeliefert wird. Die weitere Verteilung der Wärme zu den Verbrauchern erfolgt mittels separater, nicht streitbefangener Pumpen. Ist der Wärmebedarf am Wärmeverteiler zu niedrig, um den Sekundärkreis und damit auch den Primärkreis hinreichend abzukühlen, kühlen die Notkühler das Wasser im Primärkreislauf vor dem Eintritt in den Motor ab. Ohne die Weitergabe von Wärme durch die Sekundärpumpe müsste die gesamte Wärme über die mit Lüftern betriebenen Notkühler abgefahren werden.

6 Am 08.12.2017 stellte der Kläger einen Antrag auf Stromsteuerentlastung nach § 12a der Stromsteuer-Durchführungsverordnung (StromStV) für das Kalenderjahr 2016 in Höhe von 3.255,09 € für 158,785 MWh Eigenbedarfsstrom. Mit Bescheid vom 22.06.2018 setzte der Beklagte und Beschwerdeführer (Hauptzollamt --HZA--) die Steuerentlastung abweichend auf 2.355,22 € für 114,889 MWh Eigenbedarfsstrom fest und lehnte den Antrag im Übrigen ab. Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos.

7 Das Finanzgericht (FG) urteilte, der Kläger habe einen Anspruch auf Stromsteuerentlastung nach § 12a StromStV i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 2 des Stromsteuergesetzes (StromStG) in Höhe der beantragten 3.255,09 € für 158,785 MWh. Die Stromentnahmen für den Betrieb des Gasgebläses, der sekundären Gaskühlung und der Sekundärpumpe seien dem Grunde nach begünstigungsfähig, weil sie der Stromerzeugung dienten. Das Gasgebläse erfülle die Funktion eines Gasverdichters, der für einen konstanten Gasdruck sorge, und sei für die Brennstoffversorgung der Motoren technisch zwingend erforderlich. Die sekundäre Gaskühlungsanlage sei eine begünstigungsfähige Neben- oder Hilfsanlage, weil der Betrieb der Katalysatoren nur unter hinreichender Abkühlung des Biogases möglich sei. Die Brennstoffvorbereitung sei begünstigungsfähig, weil ohne sie die rechtlich zwingende und im technischen Zusammenhang mit der Stromerzeugung stehende Rauchgasreinigung durch Katalysatoren und damit der Betrieb der Stromerzeugungseinheiten unmöglich sei. Die technische Erforderlichkeit der Feinentschwefelung zum Schutz der Stromerzeugungseinheiten und bedeutsamer Neben- und Hilfsanlagen vor aggressiven Schwefelablagerungen belege einen zwingenden technischen Zusammenhang der Sekundärtrocknung mit dem Stromerzeugungsprozess. Die Sekundärpumpe sei begünstigungsfähig, weil ohne eine Motorkühlung der Betrieb der Stromerzeugungseinheit unmöglich wäre.

8 Das HZA begründet seine Nichtzulassungsbeschwerde mit der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und mit der Erforderlichkeit einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO).

9 Es sei zu klären, ob Bearbeitungshandlungen an Energieerzeugnissen beziehungsweise Brennstoffen vom Umfang der in Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27.10.2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom --EnergieStRL-- (Amtsblatt der Europäischen Union 2003, Nr. L 283, 51) i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG normierten Befreiung umfasst seien oder stattdessen im Rahmen von Art. 21 Abs. 3 EnergieStRL zu begünstigen wären. Ausgehend von den unionsrechtlichen Grundlagen dürfte der elektrische Strom von einer Steuerbefreiung auszunehmen sein, der zur Herstellung des Biogases selbst verwendet worden sei, weil dieser Strom erst mittelbar zur Stromerzeugung verwendet werde. Der BFH habe in seiner Entscheidung vom 09.09.2011 - VII R 75/10 § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG dahingehend ausgelegt, dass eine Steuerbefreiung für den bei der Herstellung von Energieerzeugnissen entnommenen Strom nicht in Betracht komme. Diese Rechtsprechung setze sich jedoch nicht mit der im Streitfall zu entscheidenden Rechtsfrage auseinander. Das HZA weist ferner auf das Vorabentscheidungsersuchen des FG Düsseldorf vom 06.09.2021 - 4 K 3119/18 VSt hin. Die Auslegung des FG, das die Brennstoffvorbereitung der begünstigten Brennstoffversorgung zugeordnet habe und nicht der nicht begünstigten Brennstoffherstellung, stehe im Widerspruch zu den eng auszulegenden unionsrechtlichen Vorgaben. Energieerzeugnisse könnten erst dann zur Stromerzeugung verwendet beziehungsweise eingesetzt werden, wenn die erforderlichen Herstellungs- und Bearbeitungshandlungen wie Mischen, Trocknen, Reinigen und Zerkleinern abgeschlossen seien. Bis zum Abschluss dieser Bearbeitungshandlungen sei eine fakultative Steuerbefreiung auf Grundlage von Art. 21 Abs. 3 Satz 2 EnergieStRL einschlägig. Eine Begünstigung des Stromeinsatzes für die Reinigung des Gases im hier fraglichen Fall sei nicht gerechtfertigt. Die sekundäre Kühlkreispumpe habe einen

doppelten Zweck und diene in erster Linie der Verteilung der Wärme und sei daher mit Netzpumpen in Wärmenetzen und Heizkreispumpen in Haushalten vergleichbar und nicht unmittelbar der Stromerzeugung zuzuordnen.

10 Das FG Düsseldorf habe in seinem Urteil vom 21.09.2005 - 4 K 2253/04 VSt entschieden, dass Strom, der in einer Müllverbrennungsanlage und Klärschlammverbrennungsanlage für die Aufbereitung des Klärschlamms bis zur Herstellung des Dickschlamms benötigt werde, nicht nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG von der Stromsteuer befreit sei, während der Strom, der für den Transport des Dickschlamms durch den Trockner und des dadurch getrockneten Klärschlammgranulats von den Silos in die Verbrennungsanlage benötigt werde, begünstigt sei. Eine Steuerbefreiung scheide somit aus, soweit Klärschlamm noch kein Brennstoff sei. Das FG präge den Begriff der Brennstoffvorbereitung neu. Die Frage, ob die Brennstoffvorbereitung als Brennstoffherstellung oder als Brennstoffversorgung anzusehen sei, werde vom FG und vom FG Düsseldorf unterschiedlich beantwortet.

11 Der Kläger ist der Beschwerde entgegengetreten.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die zulässige Nichtzulassungsbeschwerde ist nicht begründet, weil die geltend gemachten Revisionszulassungsgründe nicht vorliegen.

13 1. Die Nichtzulassungsbeschwerde ist zulässig, auch wenn das HZA den Streitwert fälschlicherweise mit 3.255,09 € anstatt mit 899,87 € angegeben hat. Das HZA hat ohne Einschränkung der streitgegenständlichen Verwendungen gegen die Vorentscheidung Beschwerde eingelegt und die geltend gemachten Revisionszulassungsgründe insbesondere im Hinblick auf die Reinigung des Gases und die sekundäre Kühlkreispumpe dargelegt. Dass das HZA den Betrieb des Gasgebläses nur im Rahmen der Darstellung des Sachverhalts erwähnt hat, steht der Zulässigkeit der Beschwerde nicht entgegen, weil die Schwelle der Zulassung der Revision bereits durch den übrigen Vortrag des HZA überschritten würde, wenn die geltend gemachten Revisionszulassungsgründe vorlägen.

14 2. Die geltend gemachten Revisionszulassungsgründe liegen jedoch nicht vor.

15 a) Die Rechtssache hat keine grundsätzliche Bedeutung im Sinne von § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO, weil die Frage, ob Bearbeitungshandlungen an Energieerzeugnissen beziehungsweise Brennstoffen vom Umfang der in Art. 14 Abs. 1 Buchst. a EnergieStRL i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG normierten Steuerbefreiung umfasst sind, bereits geklärt ist.

16 Mit Beschluss vom 09.09.2011 - VII R 75/10 (BFHE 235, 89) hat der beschließende Senat entschieden, dass nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG nur die Strommengen von der Steuer befreit sind, deren Verwendung in einem engen Zusammenhang mit der eigentlichen Stromerzeugung stehen. Deshalb sind solche Neben- und Hilfseinrichtungen in die Begünstigung mit einzubeziehen, ohne die eine Stromerzeugungsanlage nicht betrieben werden kann (Rz 7). Dagegen besteht keine obligatorische Steuerbefreiung für Strom, der zur Herstellung von Energieerzeugnissen eingesetzt wird, die bei der Stromerzeugung Verwendung finden (Rz 10). Demnach ist die obligatorische Steuerbefreiung nach Art. 14 Abs. 1 Satz 1 Buchst. a EnergieStRL nur für solchen Strom zu gewähren, dessen Verwendung in einem direkten Zusammenhang mit der Stromerzeugung steht und der erforderlich ist, um den Betrieb der eigentlichen Stromerzeugungsanlage zu gewährleisten (Rz 11). Davon ausgehend hat der Senat § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG dahingehend ausgelegt, dass unter anderem bei Kraftwerken, die mit Erdgas betrieben werden, die Anlagen zur Brennstoffversorgung in die Steuerbegünstigung mit einzubeziehen sind, während eine Steuerbefreiung für den bei der Herstellung von Energieerzeugnissen entnommenen Strom nicht in Betracht kommt (Rz 12 f.). Diese Rechtsprechung hat der Senat mit Urteil vom 30.04.2019 - VII R 10/18 (BFHE 264, 556) bestätigt.

17 Der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) hat in seinem Urteil RWE Power vom 09.03.2023 - C-571/21 (EU:C:2023:186) zu Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 EnergieStRL entschieden, dass die Verwendung von elektrischem Strom im Rahmen der Stromerzeugung erfolgen muss, indem sie unmittelbar zum technologischen Prozess der Stromerzeugung beiträgt (Rz 27). Somit kann die Verwendung von elektrischem Strom für die Umwandlung und Aufbereitung eines Energieerzeugnisses unter diese Befreiung fallen, wenn diese Vorgänge für den Prozess der Stromerzeugung unentbehrlich sind und hierzu unmittelbar beitragen. Dagegen ist die Herstellung eines Energieerzeugnisses nicht nach dieser Vorschrift begünstigt (Rz 28).

18 Darüber hinaus hat der EuGH geurteilt, dass mit der Begünstigung von elektrischem Strom, der zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen, verwendet wird, in Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 EnergieStRL ein zusätzlicher Steuerbefreiungstatbestand geschaffen werden sollte. Dieser begünstigt elektrischen Strom, der der Stromerzeugung vor- oder nachgelagert ist, wenn diese Verwendung zur Aufrechterhaltung der Fähigkeit, elektrischen Strom zu erzeugen, dient (Rz 46 f.).

19 Ausgehend von der Rechtsprechung des EuGH und des beschließenden Senats ist somit geklärt, dass die Herstellung von Energieerzeugnissen nicht von der Steuerbefreiung nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 EnergieStRL bzw. § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG umfasst ist, während die Brennstoffversorgung sowie bestimmte vor- oder nachgelagerte Prozesse unter den genannten Bedingungen und nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung in die Begünstigung einzubeziehen sind, wenn ein hinreichend enger Zusammenhang zur eigentlichen Stromerzeugung besteht.

20 b) Weiterhin ist geklärt, dass der Teil der Energieerzeugnisse, die in einem Wärmekraftwerk zu Zwecken der Herstellung von elektrischem Strom verbraucht werden, nicht unter die Ausnahme von dem einen Steueranspruch begründenden Steuerentstehungstatbestand nach Art. 21 Abs. 3 Satz 1 EnergieStRL fällt (EuGH-Urteil Petrotel-Lukoil vom 07.11.2019 - C-68/18, EU:C:2019:933, Rz 33). Zur Beurteilung, ob der Verbrauch eines Energieerzeugnisses unter diese Ausnahmeregelung fällt, ist auf den Zweck eines solchen Verbrauchs abzustellen (vgl. EuGH-Urteil Petrotel-Lukoil vom 07.11.2019 - C-68/18, EU:C:2019:933, Rz 25). Weiterhin hat der EuGH klargestellt, dass der Verbrauch von Energieerzeugnissen für Zwecke der Erzeugung von elektrischem Strom nicht vom Anwendungsbereich des Art. 21 Abs. 3 EnergieStRL erfasst wird, sondern unter die Vorschriften betreffend die Stromerzeugung wie Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 EnergieStRL fällt (vgl. EuGH-Urteil Petrotel-Lukoil vom 07.11.2019 - C-68/18, EU:C:2019:933, Rz 45 f.).

21 c) Die Frage, welche Arbeitsschritte oder Prozesse im Einzelnen der Stromerzeugung im Sinne von Art. 14 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 EnergieStRL zuzurechnen sind und welche der Herstellung von Energieerzeugnissen, die allenfalls nach Art. 21 Abs. 3 EnergieStRL begünstigt sein kann, ist nicht allgemein klärungsfähig, sondern muss unter Berücksichtigung der konkreten Umstände in jedem Einzelfall entschieden werden. Bei dieser Abgrenzung kann auch nicht allein auf die Bezeichnung der Vorgänge (zum Beispiel als Bearbeitungshandlung) abgestellt werden. Vielmehr kommt es nach der oben dargestellten EuGH-Rechtsprechung entscheidend auf den Zweck des Verbrauchs der Energieerzeugnisse beziehungsweise des Stroms an.

22 3. Von diesen Rechtsgrundlagen ist das FG nicht abgewichen, sondern hat die einschlägige Senatsrechtsprechung wiedergegeben und auf den Streitfall angewandt.

23 Infolgedessen kam es zu dem Ergebnis, dass der Betrieb des Gasgebläses, die sekundäre Gaskühlung und der Betrieb der Sekundärpumpe nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG i.V.m. § 12 Abs. 1 StromStV begünstigt sind. Es hat somit unter Würdigung des Sachverhalts diese drei Prozesse und den diesbezüglichen Stromverbrauch der Stromerzeugung zugeordnet. Ob die Subsumtion des FG und die darauf beruhende Rechtsanwendung im Streitfall korrekt war, kann im Rahmen der Nichtzulassungsbeschwerde jedoch nicht überprüft werden.

24 Mit seinem Vorbringen wendet sich das HZA im Wesentlichen gegen die erstinstanzliche Entscheidung des FG und hält diese für fehlerhaft. Damit setzt es seine eigene Rechtsauffassung an die Stelle des FG. Angebliche Fehler bei der Auslegung und Anwendung des materiellen Rechts im konkreten Einzelfall rechtfertigen für sich gesehen nicht die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung (vgl. Senatsbeschlüsse vom 11.12.2013 - VII B 94/13, Rz 7, m.w.N. und vom 31.01.2019 - VII B 147/18, Rz 17; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 116 Rz 35, m.w.N.).

25 4. Ferner ist das FG nicht von dem Urteil des FG Düsseldorf vom 21.09.2005 - 4 K 2253/04 VSt abgewichen, weshalb auch keine Divergenz im Sinne von § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO vorliegt.

26 Abgesehen davon, dass sich die Sachverhalte der Divergenzentscheidung und der Vorentscheidung unterscheiden und schon Zweifel bestehen, ob der Divergenzentscheidung und dem Streitfall ein vergleichbarer Sachverhalt zugrunde liegt (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 12.07.2023 - XI B 1/23, Rz 13), liegt deshalb keine Divergenz vor, weil das FG die Entscheidung des FG Düsseldorf richtig wiedergegeben und in entsprechender Weise entschieden hat.

27 Auch wenn das FG Düsseldorf zunächst sinngemäß ausgeführt hat, der für die Aufbereitung des Klärschlamms bis zur Herstellung des Dickschlamms benötigte Strom hätte in den Stromsteueranmeldungen angegeben werden müssen (Rz 36), hat es in den weiteren Ausführungen nicht die Aufbereitung des Klärschlamms vollständig der

Besteuerung unterworfen, sondern nach dem Grad der Bearbeitung differenziert. Demnach rechnete es die Trocknung bis zu einem Trockenstoffgehalt von circa 28 % der nicht nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG begünstigten Brennstoffherstellung zu, während es die weitere Trocknung des Brennstoffs (Transport durch den Trockner) und dessen unmittelbare Zuführung in die Müll- und Klärschlammverbrennungsanlage der Stromerzeugung zugeordnet hat (Rz 41 und 43 bis 45).

28 Genau so hat das FG in der hier angegriffenen Vorentscheidung die Entscheidung des FG Düsseldorf verstanden und entsprechend einen Teil der Vorgänge, mit denen das Rohbiogas weiter aufbereitet worden war, als Teil der Stromerzeugung angesehen.

29 5. Die Revision ist auch nicht aufgrund einer nachträglichen Divergenz zu dem EuGH-Urteil RWE Power vom 09.03.2023 - C-571/21 (EU:C:2023:186) zuzulassen, das nach dem FG-Urteil ergangen ist.

30 Eine nachträgliche Divergenz kommt in Betracht, wenn die grundsätzliche Bedeutung zwar ordnungsgemäß dargelegt wurde, jedoch durch eine nach Einlegung der Beschwerde ergangene Entscheidung entfallen ist und das Urteil der Vorinstanz in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage von der neueren Entscheidung des EuGH oder des BFH abweicht (BFH-Beschlüsse vom 11.11.2011 - V B 19/10, Rz 4 und vom 05.03.2014 - V B 14/13).

31 Abgesehen davon, dass bereits Zweifel bestehen, ob der Abbau und die Aufbereitung von Braunkohle mit der Erzeugung und Aufbereitung von Biogas vergleichbar sind und damit überhaupt vergleichbare Sachverhalte vorliegen (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 15.04.2016 - XI B 109/15, Rz 22), ist das FG nicht von den Rechtsgrundsätzen des EuGH abgewichen, sondern hat seine Entscheidung in Übereinstimmung mit dem EuGH-Urteil RWE Power vom 09.03.2023 - C-571/21 (EU:C:2023:186) getroffen und die Steuerbefreiung nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. a EnergieStRL bzw. § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG von einem engen Zusammenhang der Verwendung des Stroms zum Betrieb von Gebläsen, Kühlungsvorrichtungen und Pumpen mit der Stromerzeugung im technischen Sinne abhängig gemacht.

32 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de