

# Urteil vom 22. März 2023, XI R 14/21

## Durchschnittssatzbesteuerung nur für inländische land- und forstwirtschaftliche Betriebe

ECLI:DE:BFH:2023:U.220323.XIR14.21.0

BFH XI. Senat

UStG § 24, EGRL 112/2006 Art 295, EGRL 112/2006 Art 296, EGRL 112/2006 Art 297, EGRL 112/2006 Art 298, EGRL 112/2006 Art 299, EGRL 112/2006 Art 300, EGRL 112/2006 Art 301, EGRL 112/2006 Art 302, EGRL 112/2006 Art 303, EGRL 112/2006 Art 304, EGRL 112/2006 Art 305, EGRL 112/2006 Art 17, UStG VZ 2018

vorgehend FG München, 18. März 2021, Az: 14 K 2639/19

## Leitsätze

Die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 des Umsatzsteuergesetzes gilt nur für inländische land- und forstwirtschaftliche Betriebe.

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 18.03.2021 - 14 K 2639/19 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob inländische Umsätze einer ausländischen Landwirtin der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegen.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist Landwirtin. Ihr land- und forstwirtschaftlicher Betrieb mit Viehbestand (Ziegen) befindet sich in Österreich. Die Klägerin wird in Österreich als pauschalbesteuerte Landwirtin geführt (§ 22 des österreichischen Umsatzsteuergesetzes --UStG Österreich--). Sie verkaufte (erstmals) im Jahr 2018 (Streitjahr) selbst erzeugte Produkte aus eigener Ziegenhaltung auf einem Wochenmarkt in P.
- 3 In der am 29.04.2019 beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) eingereichten Umsatzsteuererklärung errechnete die Klägerin eine Umsatzsteuer von 0 € für das Streitjahr. Sie erklärte steuerpflichtige Umsätze nach § 24 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) in Höhe von ... €, für die keine Steuer zu entrichten sei. Die Umsatzsteuererklärung führte zu einer Festsetzung der Umsatzsteuer unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 4 Mit Änderungsbescheid vom 05.08.2019 setzte das FA die Umsatzsteuer auf ... € fest. Dabei ging es davon aus, dass die Voraussetzungen für eine Besteuerung der Umsätze der Klägerin im Inland nach Durchschnittssätzen gemäß § 24 UStG nicht vorliegen. Es unterwarf die von der Klägerin erklärten Umsätze in Höhe von ... € dem ermäßigten Steuersatz von 7 %.
- 5 Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein. Mit Änderungsbescheid vom 10.09.2019 setzte das FA die Umsatzsteuer herab. Dabei ging es nunmehr davon aus, dass es sich bei den von der Klägerin erklärten Umsätzen um einen Bruttobetrag handele und die Umsatzsteuer von 7 % herauszurechnen sei. Im Übrigen wurde der Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 17.10.2019 als unbegründet zurückgewiesen.
- 6 Mit ihrer Klage wandte sich die Klägerin gegen die Ablehnung der Pauschalbesteuerung nach § 24 UStG. Das Finanzgericht (FG) München gab der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 1411

veröffentlichten Urteil vom 18.03.2021 - 14 K 2639/19 statt. Die streitgegenständlichen Leistungen seien nach § 24 UStG der Durchschnittssatzbesteuerung zu unterwerfen. § 24 UStG gelte seinem Wortlaut nach für "die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführten Umsätze". Dies sei in richtlinienkonformer Auslegung dahin zu verstehen, dass damit nur die Lieferungen landwirtschaftlicher Erzeugnisse und landwirtschaftliche Dienstleistungen gemeint seien, auf die die Pauschalregelung der Art. 295 ff. der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) Anwendung finde. Der Anwendung des § 24 UStG stehe nicht entgegen, dass der land- und forstwirtschaftliche Betrieb der Klägerin im Ausland (Österreich) ansässig sei. Den unionsrechtlichen Regelungen der Art. 295 ff. MwStSystRL lasse sich keine Beschränkung der Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger auf im Inland ansässige Unternehmen entnehmen.

- 7** Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Die Besteuerung nach § 24 UStG setze einen im Inland belegenen landwirtschaftlichen Betrieb voraus. Dies ergebe sich aus einer richtlinienkonformen Auslegung des § 24 UStG. Bereits aus dem Wortlaut der Definition des Art. 295 Abs. 1 Nr. 2 MwStSystRL ergebe sich eine Beschränkung allein auf die in dem jeweiligen Mitgliedstaat gelegenen Betriebe.
- 8** Auch aus Art. 296 Abs. 2 MwStSystRL ergebe sich entgegen der Meinung des FG, dass die Mitgliedstaaten bestimmte Gruppen landwirtschaftlicher Erzeuger von der Pauschalregelung ausnehmen können. Damit könne die Pauschalregelung auf im Inland ansässige Betriebe beschränkt werden.
- 9** Entgegen der Auffassung des FG sei Art. 305 MwStSystRL nicht dahingehend auszulegen, dass dieser Regelung nur Bedeutung zukomme, sofern ausländische Erzeuger im Inland die Möglichkeit der Pauschalbesteuerung in Anspruch nehmen können. Aus Art. 305 MwStSystRL ergebe sich im Umkehrschluss kein Recht auf Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung gemäß Art. 295 ff. MwStSystRL für ausländische Erzeuger. Vielmehr würden einzelne im Ausland bewirkte Umsätze eines inländischen Land- und Forstwirts von der Durchschnittssatzbesteuerung ausgenommen.
- 10** Des Weiteren verstoße die Vorentscheidung gegen den Sinn und Zweck der Pauschalierungsregelung. Diese bezwecke nach Art. 296 Abs. 1 MwStSystRL, den Landwirten einen Ausgleich für die nicht abziehbare Vorsteuer aus den bezogenen Leistungen zu gewähren. Es könne nur ein Ausgleich für inländische Vorsteuern in Betracht kommen. Nach Art. 299 MwStSystRL dürfe aber die Entlastung nicht höher sein als die Vorbelastung durch Vorsteuern. Diese Gefahr bestehe aber, wenn es um eine Entlastung von ausländischen Vorsteuern gehe. Die Regelungen des Art. 296 MwStSystRL seien nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) eng auszulegen. Die Pauschalierungsregelung würde zwei Ziele verfolgen; neben einer Vereinfachung der Besteuerung verfolge sie auch das Ziel, einen Ausgleich der Mehrwertsteuervorbelastung zu erreichen.
- 11** Auch aus der nationalen Vorschrift des § 24 UStG ergebe sich ein alleiniger Anwendungsbereich auf inländische Betriebe. Ob in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) ein Tierhaltungsbetrieb unter die Vorschrift des § 24 UStG fällt, sei nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes zu entscheiden. Das Bewertungsgesetz erfasse aber nur im Inland belegenen Grundbesitz.
- 12** Nach EuGH-Rechtsprechung sei die Regelung des § 24a UStG in der Fassung bis 1991 nur auf inländische Erzeuger beschränkt. Denn sonst käme es durch die Sonderbeihilfe zu einer Überkompensation, wenn ausländische Erzeuger miterfasst würden (vgl. EuGH-Urteil Rustica Semences vom 14.07.1994 - C-438/92, EU:C:1994:298, Rz 15 f.). Dies weise darauf hin, dass auch § 24 UStG nur auf inländische Betriebe zu beziehen sei. Auch aus der Historie zu § 24 UStG ergebe sich der inländische Bezug. So habe sich die Vorschrift des § 4 Nr. 19 UStG in der Fassung vor 1967 nur auf inländische Betriebe bezogen. Daran habe sich durch die Einführung des § 24 UStG im Jahr 1967 nichts geändert.
- 13** Das FA beantragt,  
das Urteil des FG München vom 18.03.2021 - 14 K 2639/19 aufzuheben.
- 14** Die Klägerin beantragt sinngemäß,  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 15** Zur Begründung trägt die Klägerin vor, dass sie inhaltlich vollumfänglich die Rechtsauffassung der Vorinstanz teile.
- 16** Die Beteiligten sind mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung einverstanden.

# Entscheidungsgründe

II.

- 17** Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Entscheidung in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Umsätze der Klägerin der Durchschnittssatzbesteuerung gemäß § 24 UStG unterliegen. Sie sind im Rahmen der Regelbesteuerung mit 7 % gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Anlage 2 zum UStG zu versteuern.
- 18** 1. Die Entscheidung des FG verstößt gegen § 24 UStG. Das FG hat in Bezug auf § 24 UStG die sich aus der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ergebenden Einschränkungen nicht beachtet.
- 19** a) Nach § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG in der Fassung des Streitjahres ist die Umsatzsteuer "für die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführten Umsätze" mit 10,7 % festzusetzen, wenn es sich nicht um Lieferungen oder sonstige Leistungen im Sinne des § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 2 UStG handelt. Die Vorsteuer ist in diesem Fall ebenfalls auf 10,7 % der Bemessungsgrundlage für diese Umsätze festzusetzen (§ 24 Abs. 1 Satz 3 UStG). Somit gleichen sich Umsatzsteuer und Vorsteuer aus, so dass keine Zahllast für den steuerpflichtigen Land- und Forstwirt entsteht.
- 20** b) Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist § 24 Abs. 1 UStG richtlinienkonform entsprechend den Art. 295 ff. MwStSystRL auszulegen (z.B. BFH-Urteile vom 24.01.2013 - V R 34/11, BFHE 239, 552, BStBl II 2013, 460, Rz 22 f.; vom 21.01.2015 - XI R 13/13, BFHE 248, 462, BStBl II 2015, 730, Rz 17 ff.; vom 27.09.2018 - V R 28/17, BFHE 263, 67, BStBl II 2019, 383, Rz 13). Danach finden die sogenannten Pauschalausgleichs-Prozentsätze gemäß Art. 300 f. MwStSystRL auf landwirtschaftliche Erzeugnisse und landwirtschaftliche Dienstleistungen Anwendung. Landwirtschaftliche Erzeugnisse sind dabei gemäß Art. 295 Abs. 1 Nr. 4 MwStSystRL diejenigen Gegenstände, die im Rahmen der in Anhang VII zur Richtlinie aufgeführten Tätigkeiten von land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betrieben erzeugt werden. Nach Anhang VII Nr. 2 Buchst. a zur Richtlinie gehört hierzu die Viehzucht und -haltung.
- 21** c) Entgegen der Auffassung des FG bezieht sich die Regelung des § 24 UStG in unionsrechtskonformer Auslegung allein auf inländische land- und forstwirtschaftliche Unternehmer. Bei Beachtung der nach nationalem Recht anerkannten Auslegungsmethoden, die auch im Rahmen einer unionsrechtskonformen Auslegung durch die nationalen Gerichte angewandt werden können (ständige Rechtsprechung, vgl. zuletzt EuGH-Urteil Vicente/Delia vom 22.09.2022 - C-335/21, EU:C:2022:720, Rz 72, m.w.N.; Schlussanträge des Generalanwalts Collins vom 02.03.2023 - C-35/22, EU:C:2023:156, Rz 49), ergibt sich eine Anwendungsbeschränkung des § 24 UStG auf im Inland ansässige Land- und Forstwirte.
- 22** aa) Während eine Auslegung nach dem Wortlaut des § 24 UStG zwar eine Beschränkung auf ein nationales Unternehmen nicht zulässt (der Wortlaut "im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs" --§ 24 Abs. 1 Satz 1 UStG-- lässt eine nationale wie auch unionsweite Verortung zu), deuten jedoch die Regelungen der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem auf eine Beschränkung auf die im jeweiligen Mitgliedstaat ansässigen Land- und Forstwirte hin. So gilt nach Art. 295 Abs. 1 Nr. 2 MwStSystRL als land-, forst- und fischwirtschaftlicher Betrieb ein Betrieb, der in den einzelnen Mitgliedstaaten unter weiteren Voraussetzungen als solcher eingestuft wird. Dies spricht für eine nationale Begriffsbestimmung und damit für eine Beschränkung auf nationale Betriebe (Urteil des Bundesfinanzgerichts der Republik Österreich --BFG-- vom 04.09.2019 - RV/2100317/2018, at:bfgr:2019:rv.2100317.2018, unter I., EU-Recht a.E.). Insbesondere aber spricht der Wortlaut der Art. 297 bis 299 MwStSystRL für eine Beschränkung auf im jeweiligen Mitgliedstaat ansässige Land- und Forstbetriebe. Danach werden die von den Mitgliedstaaten festgelegten Pauschalausgleichs-Prozentsätze anhand der allein für die Pauschallandwirte geltenden makroökonomischen Daten der letzten drei Jahre bestimmt. Die Ermittlung der makroökonomischen Daten kann von jedem Mitgliedstaat nur in Bezug auf die im jeweiligen Mitgliedstaat ansässigen Land- und Forstwirte erfolgen. Damit beziehen sich die Pauschalausgleichs-Prozentsätze auf die wirtschaftliche Tätigkeit der im jeweiligen Mitgliedstaat ansässigen Land- und Forstwirte. In diesem Sinne hat der EuGH in der Rechtssache Kommission/Portugal die Berechnungsmodalitäten festgelegt und dabei unter anderem ausdrücklich auf die Mehrwertsteuer-Vorbelastung der portugiesischen Pauschallandwirte Bezug genommen, die durch Bestimmung eines Pauschalausgleichs-Prozentsatzes evident wird (vgl. EuGH-Urteil Kommission/Portugal vom 08.03.2012 - C-524/10, EU:C:2012:129, Rz 58). Dies spricht gegen eine Anwendung auf

im EU-Ausland ansässige Land- und Forstwirte, deren Durchschnittssatzbesteuerung sich wegen des Bezugs auf im dortigen Staat ermittelte Daten vom Inland unterscheiden kann.

- 23** bb) Diese nach dem Wortlaut einschränkende Auslegung steht auch mit dem von der Richtlinie verfolgten Ziel im Einklang (s. allgemein zu diesem Auslegungszweck z.B. EuGH-Urteile Vicente/Delia, EU:C:2022:720, Rz 72; Addiko Bank vom 26.06.2019 - C-407/18, EU:C:2019:537, Rz 65; Max-Planck-Gesellschaft zur Förderung der Wissenschaften vom 06.11.2018 - C-684/16, EU:C:2018:874, Rz 59) und kann im Rahmen einer systematischen Auslegung berücksichtigt werden.
- 24** aaa) Nach Art. 296 Abs. 1 MwStSystRL besteht der Sinn und Zweck der Pauschalbesteuerung der Land- und Forstwirte darin, die Vorsteuerbelastung aus Vereinfachungsgründen pauschaliert auszugleichen. Hierzu haben die Mitgliedstaaten, die eine Pauschalregelung eingeführt haben, anhand von makroökonomischen Daten der letzten drei Jahre die Pauschalausgleichs-Prozentsätze zu bestimmen (Art. 298 Satz 1 MwStSystRL). Darüber hinaus dürfen die Pauschalausgleichs-Prozentsätze nicht dazu führen, dass es zu Erstattungen kommt (Art. 299 MwStSystRL).
- 25** bbb) Dieser Zweck wird mit einer Erfassung ausländischer Land- und Forstwirte durch eine nationale Pauschalierungsregelung nicht erreicht. Diese Regelungen könnten --in sich schlüssig-- nur auf Inbound-Fälle übertragen werden, wenn die Vorsteuerbelastungen (aufgrund makroökonomischer Datenauswertungen) des Landwirts eines anderen Mitgliedstaats (hier Österreich) den Vorsteuerbelastungen des inländischen Landwirts entsprechen. Nur dann wäre eine Anwendung der Pauschalregelung (hier nach § 24 UStG) auf die vom zum Beispiel österreichischen Landwirt im Inland erzielten Umsätze ein Ausgleich für seine (pauschal berechnete) Vorsteuerbelastung. Da sich aber die Pauschalausgleichs-Prozentsätze in einem anderen Mitgliedstaat von denen in Deutschland unterscheiden können und im Streitjahr auch unterschieden haben (statt 10,7 % betrug der Pauschalausgleichs-Prozentsatz 10 % --§ 22 Abs. 1 Satz 1 UStG Österreich--), widerspräche die Anwendung des § 24 UStG auf diese Fälle dem Sinn und Zweck der Regelungen der MwStSystRL, die nur auf einen Ausgleich von den im jeweiligen Mitgliedstaat festgestellten Vorsteuerbelastungen abzielen (in diesem Sinne ebenso Radeisen in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, § 24 Rz 88 f., m.w.N.; Rennar, USt direkt digital vom 09.09.2021, S. 15). Dies gilt unabhängig davon, dass der Ausschluss der Anwendung der Pauschalierungsregelung nicht damit begründet werden kann, dass es im Einzelfall zu Erstattungen kommen kann (vgl. EuGH-Urteil Shields & Sons Partnership vom 12.10.2017 - C-262/16, EU:C:2017:756, Rz 39; Schüler-Täsch in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 24 Rz 15).
- 26** ccc) Ein weiterer systematischer Grund spricht ebenso für den Ausschluss von Land- und Forstwirten aus anderen Mitgliedstaaten. So würde es bei Land- und Forstwirten aus Mitgliedstaaten ohne eine Pauschalbesteuerungsregelung, welche landwirtschaftliche Produkte ins Inland verbringen und hier veräußern, an den aufgrund makroökonomischer Daten im Mitgliedstaat ermittelten Pauschalausgleichs-Prozentsätzen gemäß Art. 298 Satz 1 MwStSystRL völlig fehlen. Hier wäre eine Durchschnittssatzbesteuerung im Inland überhaupt nicht mit den Regelungen der Art. 297 bis 299 MwStSystRL in systematischen Einklang zu bringen.
- 27** ddd) Schließlich spricht auch die Regelung des Art. 299 MwStSystRL für den systembedingten Ausschluss von im EU-Ausland ansässigen Land- und Forstwirten. Soweit Art. 299 MwStSystRL bestimmt, dass die Berechnung der Pauschalausgleichs-Prozentsätze nicht dazu führen darf, dass die Pauschallandwirte insgesamt Erstattungen erhalten, die über die Mehrwertsteuer-Vorbelastung hinausgehen, spricht dies ebenfalls für einen Anwendungsbezug auf im jeweiligen Mitgliedstaat ansässige Land- und Forstwirte. Denn ein im anderen Mitgliedstaat ansässiger Land- und Forstwirt wäre bei der dortigen Produktion ganz anderen Mehrwertsteuer-Vorbelastungen unterworfen, die in die nach Art. 299 MwStSystRL erforderliche Berechnung des Mitgliedstaats nicht eingeflossen ist (vgl. BFG-Urteil vom 04.09.2019 - RV/2100317/2018, at:bfgr:2019:rv.2100317.2018, unter I., EU-Recht).
- 28** d) Diese Auslegung widerspricht auch nicht dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität (vgl. BFG-Urteil vom 04.09.2019 - RV/2100317/2018, at:bfgr:2019:rv.2100317.2018, unter I., zum Einwand des Verstoßes gegen die Wettbewerbsneutralität; so wohl aber BeckOK UStG/Müller, 34. Ed. 15.09.2022, UStG § 24 Rz 115 a.E.; ebenso --jedoch bezogen auf den Grundsatz der unzulässigen Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs-- die Vorinstanz vom 18.03.2021 - 14 K 2639/19, Rz 23; Sterzinger, UStB 2021, 316, 317).
- 29** aa) Die Regelungen der Art. 295 bis Art. 305 MwStSystRL ermöglichen den Mitgliedstaaten eine Vereinfachung und Entlastung der im Inland ansässigen Land- und Forstwirte von den Vorsteuerbelastungen auf nationaler Ebene. Der EU-Ausländer, der einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb im Inland betreibt, profitiert danach von der Durchschnittssatzbesteuerung genauso wie ein Inländer.

- 30** bb) Auch ist der Unternehmer aus einem anderen Mitgliedstaat --wie hier die Klägerin-- nicht dadurch benachteiligt, dass er bei einer Besteuerung der Umsätze in Deutschland mit 7 % keinen Vorsteuerausgleich in Deutschland erlangen kann. Abgesehen davon, dass er die Vorsteuer aus in Deutschland vollzogenen Eingangsumsätzen in seinen Steuererklärungen in Deutschland geltend machen kann, ist zu beachten, dass er bereits von der Vorsteuer im EU-Ausland durch die dort durch das Verbringen nach Deutschland (Art. 17 Abs. 1 MwStSystRL) ausgelöste Pauschalbesteuerung entlastet wurde.
- 31** 2. Die Lieferung der von der Klägerin selbst erzeugten Produkte aus eigener Ziegenhaltung unterliegen dem ermäßigten Steuersatz von 7 %.
- 32** a) § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG ordnet i.V.m. der Anlage 2 Nr. 2 und Nr. 4 zum UStG eine Steuersatzermäßigung für die Lieferung von Fleisch und Milch und Milcherzeugnissen in Höhe von 7 % an. Unionsrechtliche Grundlage für diese Steuersatzermäßigung ist Art. 98 Abs. 1 und 2 MwStSystRL i.V.m. Anhang III Nr. 1 zur MwStSystRL. Danach können die Mitgliedstaaten auf die Lieferungen von Nahrungsmitteln einen ermäßigten Steuersatz anwenden. Der BFH legt die Steuersatzermäßigungen des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. der Anlage 2 zum UStG in ständiger Rechtsprechung richtlinienkonform entsprechend dem jeweiligen Ermächtigungstatbestand der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem aus (BFH-Urteile vom 08.10.2008 - V R 61/03, BFHE 222, 176, BStBl II 2009, 321, unter II.3.c cc; vom 03.12.2015 - V R 43/13, BFHE 252, 171, BStBl II 2016, 858, Rz 17 und vom 21.04.2022 - V R 2/22 (V R 6/18), BFHE 276, 400, Rz 20), so dass vorliegend Art. 98 MwStSystRL zu berücksichtigen ist.
- 33** b) Die bisher nicht versteuerte Gegenleistung ist in Entgelt und Steuerbetrag aufzuteilen (vgl. BFH-Urteil vom 12.05.2022 - V R 19/20, BFH/NV 2023, 101, Rz 12, m.w.N.).
- 34** c) Entsprechend hat das FA die Umsätze der Klägerin zutreffend mit ... € (7/107 von ... €) versteuert.
- 35** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)