
Datum: 14.11.2013
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 3723/09
ECLI: ECLI:DE:FGK:2013:1114.6K3723.09.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, IV R 47/13

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens mit Ausnahme der außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen.

Die Revision wird zugelassen.

- Tatbestand** 1
- Die Beteiligten streiten über die Höhe des ausgleichsfähigen Verlustes im Sinne des § 15a des Einkommensteuergesetzes 2002 (EStG). 2
- Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG (im folgenden KG genannt). Ihr Unternehmensgegenstand ist der Vertrieb von Baustoffen aller Art sowie die Nutzung, Verwaltung und Verwertung ihres Grundbesitzes. Ihr Wirtschaftsjahr umfasst den Zeitraum vom 1. Juli bis zum 30. Juni des Folgejahres. 3
- Gesellschafter der KG waren zunächst die geschäftsführende Komplementär-GmbH(A-Verwaltung GmbH, ohne Einlage) und als Kommanditisten D mit einem hälftigen Anteil sowie E und K zu je einem ¼-Anteil. Die Einlagen waren voll eingezahlt. Das Kommandit-Kapital betrug insgesamt 1 Million €. 4
- Mit notariellem Kauf- und Abtretungsvertrag vom 27.05.2004 erwarb Herr E mit Wirkung zum 30.06.2004 von Frau K ihren Kommanditanteil, die damit aus der KG ausschied, sodass er nunmehr zu 50 % beteiligt war. Als Kaufpreis waren von Herrn E 55.000 € an Frau K zu zahlen. 5

Anlässlich dieses Vorgangs wurde folgende Ergänzungsbilanz von der Klägerin erstellt:

6

Geschäfts- oder Firmenwert	€	Kapital	€
Zugang 30.06.2004	251.965,51[55.000 € Kaufpreis + 196.965,51 € negativer Buchwert]		251.965,51
Abschreibung	16.806,10	Verlust	16.806,10
30.06.2005	235.159,41	30.06.2005	235.159,41
Abschreibung	16.806,10	Verlust	16.806,10
30.06.2006	218.353,31	30.06.2006	218.353,31
Abschreibung	16.806,10	Verlust	16.806,10
30.06.2007	201.547,21	30.06.2007	201.547,21

7

Mit Bescheid für 2006 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des verrechenbaren Verlusts nach § 15a Abs. 4 EStG vom 19.03.2008 stellte der Beklagte einen steuerpflichtigen verrechenbaren Verlust am Ende des Wirtschaftsjahres i.H.v. 21.609,50 € bezüglich Herrn E ausgehend von folgenden Besteuerungsgrundlagen fest.

8

	KG €	GmbH €	E €	D €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	15.885,40	1.375,59	20.390,50	- 5.880,69
Im Einzelnen:				
laufende Einkünfte	- 8.231,21		- 4.803,40	- 4.803,40
Sonderbetriebseinnahmen	60.000,00		60.000,00	
Sonderbetriebsausgaben	18.000,00		18.000,00	
Einkünfte Ergänzungsbilanz	- 17.883,39		- 16.806,10	- 1.077,29
nach Anwendung des § 15a EStG anzusetzen			42.000,00	0,00
Verrechenbarer Verlust			21.609,50	99.320,87

9

Mit ihrem hiergegen eingelegten Einspruch vom 15.04.2008 machte die Klägerin geltend, dass bei der Berechnung des verrechenbaren Verlustes für den Kommanditisten E eine in den Vorjahren geleistete Einlage nicht berücksichtigt worden sei. Durch den Erwerb des Mitunternehmeranteils zum 30.06.2004 sei aktives Betriebsvermögen entstanden. Diesem Betriebsvermögen stehe insoweit kein bilanziell auszuweisender Verbindlichkeitsposten gegenüber, sondern vielmehr ein passivischer Eigenkapitalausweis. Die dafür gezahlten 55.000 € habe Herr E aus seinen privaten, bis dahin nicht zum Betriebsvermögen gehörenden Mitteln bestritten. Dies löse zwingend eine Einlage aus. Dieser Erwerbsvorgang sei in der Ergänzungsbilanz erfasst. Da sich die Einlage auf das Gesamthandsvermögen und nicht auf etwaiges Sonderbetriebsvermögen beziehe, sei sie für Zwecke des § 15a EStG zu berücksichtigen. Ob das Eigenkapital durch die Einlage insgesamt positiv geworden sei, könne dahingestellt bleiben. Denn nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH, zuletzt Urteil vom 26.06.2007, IV R 28/06, BStBl II 2007, 934) führe die Einlage jedenfalls zur Ausgleichsfähigkeit nachfolgend eintretender Verluste. Damit sei der Verlust von 21.609,50 € im Veranlagungszeitraum 2006 ausgleichsfähig. Von der Einlage i.H.v. 55.000 € verbleibe dementsprechend noch ein Restbetrag von 33.390,50 €, der bis zu dieser Höhe zur Ausgleichsfähigkeit etwaiger Verluste der nachfolgenden Jahre führe.

Den Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 03.11.2009 als unbegründet zurück. Bei der Zahlung der 55.000 € handele es sich nicht um eine Einlage, wie sie in den Urteilen des BFH vom 26.06.2007, IV R 28/06, BStBl II 2007, 934 und vom 14.10.2003 VIII R 32/01, BStBl II 2004, 359 vorausgesetzt werde. Danach führten Einlagen, die zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos geleistet und im Wirtschaftsjahr der Einlage nicht durch ausgleichsfähige Verluste verbraucht würden, regelmäßig zum Ansatz eines Korrekturpostens mit der weiteren Folge, dass – abweichend vom Wortlaut des § 15a Absatz 1 Satz 1 EStG – Verluste späterer Wirtschaftsjahre bis zum Verbrauch dieses Postens auch dann als ausgleichsfähig zu qualifizieren seien, wenn hierdurch (erneut) ein negatives Kapitalkonto entstehe oder sich erhöhe. Voraussetzung für die Anwendung dieser Rechtsprechung sei, dass Einlagen geleistet sein müssten, um das Verlustausgleichsvolumen zu erhöhen. Ob eine Einlage geleistet sei, beurteile sich nach handelsrechtlichen Grundsätzen. Danach sei ein Zufluss zum Gesellschaftsvermögen von außen erforderlich. Das Vermögen der Gesellschaft müsse erhöht sein, um Gläubiger damit befriedigen zu können. Gleichzeitig müsse beim Kommanditisten eine wirtschaftliche Belastung erfolgt sein (BFH-Urteil vom 18.12.2003, IV B 201/03, BStBl II 2004, 231). Die Einlage müsse frei verfügbares Eigenkapital der Gesellschaft geworden sein und der Kommanditist im Gegenzug von einer bestehenden Einlageverpflichtung frei geworden sein. Vorliegend sei das Geld direkt an die seinerzeit veräußernde Gesellschafterin ausbezahlt worden und nicht der Gesellschaft zugeflossen. Zwar habe sich das Kapitalkonto des Kommanditisten E erhöht, jedoch nicht aufgrund einer Einlage, sondern wegen der Bilanzierung eines Firmenwertes.

11

Mit ihrer Klage vom 23.11.2009 hält die Klägerin an ihrem Begehren fest. Ergänzend führt sie aus, dass mit dem i.H.v. 55.000 € zu leistenden Kaufpreis der Kommanditanteil inklusive aller Gesellschafterkonten abgegolten worden sei. Der negative steuerliche Buchwert des erworbenen Kommanditanteils habe sich demgegenüber auf 196.965,51 € belaufen, so dass in der Ergänzungsbilanz ein Eigenkapital von 251.965,51 € auszuweisen gewesen sei. Für den erworbenen Kommanditanteil habe sich danach zum 30.06.2004 ein steuerliches Kapitalkonto im Sinne des § 15a EStG von 55.000 € ergeben. Die vom Beklagten vertretene Rechtsauffassung werde dem Zweck des § 15a EStG, den steuerrechtlichen Verlustausgleich des Kommanditisten mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsquellen auf den Haftungsbetrag am jeweiligen Bilanzstichtag als Ausdruck seiner wirtschaftlichen Belastung

12

zu begrenzen, nicht gerecht. Der Feststellungsbeteiligte E habe mit dem Erwerb des Kommanditanteils zum 30.06.2004 durch Aufbringung des Kaufpreises i.H.v. 55.000 € seinen persönlichen Haftungsumfang um eben diesen Betrag irreversibel erhöht. Mit dem Erwerb habe sich sein Verlustrisiko um weitere 55.000 € ausgedehnt. Da sich der Kommanditist mit der Verpflichtung zur Kaufpreisentrichtung insoweit nicht mehr eines latenten Verlustrisikos unter Verweis auf seine beschränkte Haftung entziehen könne, erscheine es gerechtfertigt und folgerichtig, Verluste der Wirtschaftsjahre 2005/2006 in Höhe des insoweit zu bildenden Korrekturpostens von 55.000 € zum Ausgleich zuzulassen. Dies entspreche dem vom BFH in ständiger Rechtsprechung entwickelten Rechtsgedanken zur Bildung eines Korrekturpostens im Falle einer nicht zu einem positiven Eigenkapital führenden Einlage in das Gesellschaftsvermögen (BFH-Urteile vom 26.06.2007, IV R 28/06, BStBl II 2007, 934 und vom 14.10.2003 VIII R 32/01, BStBl II 2004, 359). Dieser Rechtsgedanke passe auch bei der vorliegenden Sachverhaltskonstellation, da die Aufbringung des Kaufpreises für den hinzuerworbenen Kommanditanteil in ihrer normspezifischen Wirkung mit einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen vergleichbar sei. So komme es im wirtschaftlichen Ergebnis auf dasselbe heraus, ob ein Kommanditist entgeltlich einen Kommanditanteil hinzuerwerbe oder ob er eine Einlage in das Gesellschaftsvermögen leiste, mit welcher der im alternativen Fall veräußernde Kommanditist nunmehr für sein Ausscheiden abgefunden werde. Zumindest müsse der Verlustbetrag insoweit ausgleichsfähig im Sinne des § 15a EStG sein, als dies bei isolierter Betrachtung des hinzuerworbenen Kommanditanteils ohnehin nicht fragwürdig sei. Da das auf den hinzuerworbenen Kommanditanteil entfallende Kapitalkonto im Sinne des § 15a EStG durchweg bis zum 30.06.2006 positiv gewesen sei, sei zumindest der auf diesen Kommanditanteil entfallende, aus dem Gesamthands- und Ergänzungsbereich herrührende Verlustanteil i.H.v. 19.207,80 € ausgleichsfähig.

Die Klägerin beantragt, 13

unter Änderung des Bescheides für 2006 über die gesonderte Feststellung des 14
verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG vom 19.03.2008 und Aufhebung der
Einspruchsentscheidung vom 03.11.2009 den auf den Beigeladenen entfallenden Verlust in
Höhe von 21.609,50 € in vollem Umfang als ausgleichsfähig, hilfsweise diesen in Höhe von
19.207,80 € als ausgleichsfähig und in Höhe von 2.401,70 € als verrechenbar, festzustellen;

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 15

Der Beklagte beantragt, 16

die Klage abzuweisen. 17

Er hält an seiner bisher vertretenen Rechtsauffassung fest. 18

Der Beigeladene stellt keinen Antrag. 19

Entscheidungsgründe 20

I. Die Klage ist unbegründet. Der angefochtene Feststellungsbescheid ist rechtmäßig 21
und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der
Finanzgerichtsordnung - FGO -), da der vom Beklagten für 2006 festgestellte verrechenbare
Verlust und, damit verbunden, die Ablehnung eines ausgleichsfähigen Verlustes, nicht zu
beanstanden ist.

1. Nach § 15a Abs. 4 S. 1 EStG ist der verrechenbare Verlust eines Kommanditisten jährlich gesondert festzustellen. Ausgangsgröße für diese Feststellung ist jeweils der verrechenbare Verlust des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Diesem Ausgangsbetrag wird der nach § 15a Abs. 1 S. 1 EStG nicht ausgleichs- oder abzugsfähige Verlust des Kommanditisten hinzugerechnet. Durch Abzug etwaiger verrechenbarer Verlustanteile aus früheren Wirtschaftsjahren und Hinzurechnung etwaiger nach § 15a Abs. 3 EStG wegen Einlage- oder Haftungsminderung zu erfassender Beträge wird der nunmehr sich ergebende verrechenbare Verlust ermittelt und gesondert festgestellt. Der Betrag des nicht ausgleichsfähigen Verlustes des Wirtschaftsjahres bestimmt sich nach der Vorschrift des § 15a Abs. 1 EStG.

Nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG darf der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust der KG weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht; auch ein Abzug nach § 10d EStG ist ausgeschlossen. Eine Verrechnung der nach Abs. 1 der Vorschrift nicht ausgleichs- und abzugsfähigen Verluste kann nach Abs. 2 nur mit in späteren Wirtschaftsjahren anfallenden Gewinnen aus der Beteiligung an der KG erfolgen. 23

Im Streitfall hat sich infolge des anteilig auf den Beigeladenen entfallenden Verlustes des Wirtschaftsjahres 2005/2006 unstreitig sein negatives Kapitalkonto weiter erhöht, sodass grundsätzlich der Anwendungsbereich des § 15a EStG gegeben ist. 24

Im Rahmen des § 15a EStG kommt es insofern hier entscheidend darauf an, ob sich vorliegend ein ausgleichsfähiger Verlust aufgrund einer (vorgezogenen) Einlage bzw. aufgrund einer getrennten Betrachtung vom ursprünglichen und dem 2004 hinzuerworbenen Kommanditanteil für Zwecke des § 15a EStG ergibt. In die erstgenannte Richtung zielt der Haupt-, in die letztgenannte Richtung der Hilfsantrag der Klägerin. 25

2. Die Klägerin kann mit ihrem Hauptantrag, gerichtet auf volle Ausgleichsfähigkeit des im Wirtschaftsjahr 2005/2006 angefallenen Verlustes von 21.609,50 €, nicht durchdringen, da keine als Korrekturposten noch zu berücksichtigende vorgezogene Einlage vorliegt. 26

a) Den Begriff des Kapitalkontos definiert das Gesetz nicht. Nach der Rechtsprechung ist das nach steuerrechtlichen Grundsätzen ermittelte Kapitalkonto des Kommanditisten in der Gesamthandsbilanz der Gesellschaft zuzüglich ggf. bestehender Ergänzungsbilanzen des Kommanditisten gemeint (BFH-Urteile vom 14.05.1991 VIII R 31/88, BFHE 164, 516, BStBl II 1992, 167; vom 30.03.1993 VIII R 63/91, BFHE 171, 213, BStBl II 1993, 706). Das Kapitalkonto in der Gesamthandsbilanz wird durch Einlagen in das Gesellschaftsvermögen bzw. durch Entnahmen aus dem Gesellschaftsvermögen bestimmt. 27

Als Einlagen i.S. von § 15a Abs. 1 EStG können nach der Rechtsprechung nur solche Einlagen in das Gesellschaftsvermögen anerkannt werden, die das Kapitalkonto des Kommanditisten in der Bilanz der Kommanditgesellschaft erhöhen (BFH-Urteil vom 28.03.2000 VIII R 28/98, BFHE 191, 347, BStBl II 2000, 347). 28

Zweck des § 15a EStG ist es, den steuerrechtlichen Anspruch des beschränkt haftenden Gesellschafters auf Verlustausgleich an seine gesellschaftsrechtliche Haftung am Bilanzstichtag anzugleichen, also einen steuerlichen Verlustausgleich nur insoweit zu gewähren, als er (aktuell) wirtschaftlich durch die Verluste belastet wird. Dies setzt voraus, dass die Frage, wann eine Einlage in einer dem Gesellschaftsvertrag entsprechenden Weise geleistet ist, ebenfalls nach dem Handelsgesetzbuch zu beurteilen ist. Ob eine Einlage in das 29

Gesellschaftsvermögen „geleistet“ ist, richtet sich nach den handelsrechtlichen Grundsätzen effektiver Kapitalaufbringung. Die wirtschaftliche Belastung kann insoweit nicht über den Betrag hinausgehen, mit dem der Kommanditist im Innenverhältnis für Schulden der Gesellschaft haftet. Wirtschaftlich belastet ist der Kommanditist insofern nur in dem Umfang, in dem er bereits Einlageleistungen in das Gesellschaftsvermögen erbracht hat. Ein Verlustausgleich nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG kommt danach nur in Betracht, soweit die Einlage durch Zuführung eines Vermögenswerts, sodass sie frei verfügbares Eigenkapital der Gesellschaft geworden ist, tatsächlich geleistet ist und der Kommanditist im Gegenzug von einer bestehenden Einlageverpflichtung frei geworden ist. Dies ist erst dann zu bejahen, wenn dem Gesellschaftsvermögen etwas von außen zugeflossen ist, was den bilanziellen Unternehmenswert erhöht oder die Passiva mindert und so Einfluss auf das Kapitalkonto nimmt. Diese Grundsätze gelten auch für die von der Klägerseite zur Klagebegründung angeführten vorgezogenen Einlagen in vorangegangenen Wirtschaftsjahren, die nach der Rechtsprechung des BFH in seinen Urteilen vom 14.10.2003 (VIII R 32/01, BFHE 203, 462, BStBl II 2004, 359) und vom 26.06.2007 (IV R 28/06, BFHE 218, 285, BStBl II 2007, 934) zur Bildung eines Korrekturpostens, mit der Möglichkeit des Verlustausgleichs in späteren Wirtschaftsjahren führen, wenn sie zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos geleistet wurden und im Wirtschaftsjahr der Einlageleistung nicht zu ausgleichsfähigen Verlusten geführt haben.

b) Im Streitfall handelt es sich bei der vom Beigeladenen im Jahre 2004 erfolgten Zahlung von 55.000 € nicht um eine Einlage in dem vorgenannten Sinne. Denn insoweit erfüllte Herr E lediglich die ihn gegenüber der ausscheidenden Kommanditistin K treffende schuldrechtliche Verpflichtung der Kaufpreiszahlung aus dem Vertrag vom 27.05.2004 und war mithin bloße Gegenleistung für die Übertragung des Gesellschaftsanteils. Sie wurde – anders als in den zitierten BFH-Urteilen – insofern auch nicht zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos des Leistenden erbracht. Dieser Betrag hat daher auch gerade keinen Eingang in das Gesamthandsvermögen der KG gefunden, sondern ist in das Privatvermögen der früheren Kommanditistin K geflossen. In Höhe dieser Barzahlung ist dem Beigeladenen im Zeitpunkt des Erwerbs des Kommanditanteils kein Aufwand entstanden. In Höhe dieses Betrages waren lediglich – wie zu Recht durch die Klägerin geschehen – in der Ergänzungsbilanz Mehr-Anschaffungskosten zu aktivieren. 30

Zugleich hat sich der Haftungsumfang des Beigeladenen weder im Innen- noch im Außenverhältnis verändert. Für etwaige Gläubiger der Gesellschaft stellte sich die Situation unverändert dar, da die Kommanditeinlagen, sowohl hinsichtlich des bereits vom Beigeladenen gehaltenen wie auch durch Frau K bezüglich des vom Beigeladenen hinzuerworbenen Kommanditanteils, schon voll eingezahlt waren. Der Beigeladene wurde durch den Anteilserwerb deshalb auch weder (weitergehend) zum Nachschuss verpflichtet, noch haftete er den Gesellschaftsgläubigern. Mit der Übernahme des negativen Kapitalkontos war er lediglich damit einverstanden, dass in Zukunft auf ihn entfallende Gewinnanteile zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos verwendet würden. 31

Angesichts des eindeutigen Wortlauts der Vorschrift des § 15a Abs. 1 EStG, in dem von der „geleisteten Einlage“ die Rede ist, und die ebenfalls nur auf (vorgezogene) Einlagen im gesellschaftsrechtlichen Sinne abstellenden BFH-Urteile, besteht auch kein Anlass die vorgenannte Rechtsprechung auf den vorliegenden Sachverhalt aufgrund einer von der Klägerin angenommenen wirtschaftlichen Vergleichbarkeit der Aufbringung des Kaufpreises mit einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen auszudehnen. 32

3. Dem Klagebegehren der Klägerin kann auch hinsichtlich ihres Hilfsantrages, wonach sich bei einer nach den Anschaffungsvorgängen der Kommanditanteile getrennten Betrachtung ein ausgleichsfähiger Verlust in Höhe des rechnerisch anteilig auf den neuen Kommanditanteil entfallenden Betrages von 19.207,80 € ergäbe, nicht entsprochen werden. Denn mit dem Erwerb des Kommanditanteils durch den Beigeladenen erfolgt gesellschaftsrechtlich und hieran anknüpfend auch steuerrechtlich eine Vereinigung der Anteile, sodass der Beigeladene ab diesem Zeitpunkt nur noch über einen Anteil mit einem einheitlichen Kapitalkonto und einem einheitlichen Gewinn- bzw. Verlustanteil verfügt. Zugleich ist auch nur eine gemeinsame Ergänzungsbilanz zu führen. Diese zwingend einheitliche Betrachtung des Kommanditanteils in der Hand eines Kommanditisten findet seine Bestätigung auch im Wortlaut des § 15a EStG (z. B. „der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust der Kommanditgesellschaft“, § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG; „Gewinne, die dem Kommanditisten ... aus seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft“, § 15a Abs. 2 EStG), der nur den Schluss auf eine einheitliche Sichtweise zulässt. Sie erscheint aber auch vor dem Hintergrund des oben bereits dargelegten, mit § 15a EStG verfolgten Zweckes folgerichtig.
4. Es begegnet auch keinen Bedenken, dass mit der Annahme der Verrechenbarkeit des Verlustes dieser nicht sofort zum Abzug zugelassen, sondern zur Verrechnung mit späteren Gewinnen vorgemerkt wird. 34
- So ist zu beachten, dass lediglich verrechenbare Verluste nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu § 15 a EStG bei der Liquidation der Gesellschaft jedenfalls dann ausgleichsfähig werden, wenn feststeht, dass der Steuerpflichtige sie wirtschaftlich endgültig zu tragen hat (vgl. BFH-Beschluss vom 08.05.1995, III B 113/94, BFH/NV 1995, 971; BFH-Urteile vom 14.12.1995, IV R 106/94, BFHE 179, 368; vom 11.11.1997, VIII R 39/94, BFH/NV 1998, 1078). Damit wird das objektive Nettoprinzip in seinem Kern beachtet. Es wird nicht verkannt, dass diese Rechtslage dazu führen kann, dass die Geltendmachung von Verlusten auf spätere Veranlagungszeiträume mit einem für den Steuerpflichtigen möglicherweise niedrigeren Grenzsteuersatz verschoben wird oder dass ein Verlustausgleich bei auf unbestimmte Dauer angelegten Kommanditgesellschaften absehbar nicht möglich ist. 35
- II. Die Kosten des Verfahrens sind der Klägerin als dem unterliegenden Beteiligten mit Ausnahme der außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen aufzuerlegen (§ 135 Abs. 1 FGO). Eine Erstattung der außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen kommt nicht in Betracht, da der Beigeladene keinen Sachantrag gestellt und damit kein Kostenrisiko getragen und das Verfahren auch nicht selbständig gefördert hat (vgl. § 135 Abs. 3 FGO). 36
- III. Die Revision wird zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO). 37