

---

**Datum:** 04.10.2010  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 7. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 7 K 4735/07 F  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2010:1004.7K4735.07F.00

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens, die bis zum 25.04.2008 entstanden sind, tragen zu 72 % die Klägerin und zu 28 % der Beklagte; die danach entstandenen Kosten werden der Klägerin und dem Beigeladenen auferlegt.

Die außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung gegen Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin vorläufig vollstreckbar.

---

**Tatbestand:**

Streitig ist, ob die Zahlung einer einem GbR-Gesellschafter auferlegten Geldauflage gem. § 153a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Strafprozessordnung (StPO) durch die Gesellschaft zu einer Sonderbetriebseinnahme des Gesellschafters führt. 1 2

Die Klägerin ist eine Steuerberatungsgesellschaft (GbR), an der im Streitjahr 2003 u. a. der Beigeladene beteiligt war, der Anfang 2004 durch Veräußerung seiner Anteile an einen Mitgesellschafter aus der GbR ausschied. In 2006 führte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung E-Stadt bei der Klägerin eine Betriebsprüfung durch, die u. a. die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften für den Veranlagungszeitraum 2003 zum Gegenstand hatte. Diesbezüglich hatte der Prüfer unter Textziffer 2.3 des 3

Betriebsprüfungsberichtes vom 25.01.2007, auf den wegen der näheren Einzelheiten verwiesen wird, u. a. folgende Feststellungen getroffen:

**"A.o. Aufwendungen 2003" 4**

Sachverhalt 5

Herr L.E. hatte aufgrund eines Steuerstrafverfahrens wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung eines Mandanten am 7.4.2003 folgende Zahlungen zu leisten: 6

10.000,- € an Hospiz-Initiative E-Stadt 7

41.000,- € an die Staatskasse 8

Die Zahlungen erfolgten aufgrund der Einstellung des Verfahrens nach § 153a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 StPO. Diese Zahlungen wurden vom Bankkonto der GbR überwiesen und auf dem Kto 2000 "a.o. Aufwendungen" als BA verbucht. Die Beträge haben den von der GbR ermittelten Gewinn in der Einnahme-Überschuss-Rechnung gemindert. In der Gewinnverteilung wurden die 51.000,- € den anderen Gesellschaftern (K1 20.000,- €, K2 30.000,- €, Q. 1.000,- €) vorab zugerechnet. 9

Auffassung der Stpfl. 10

Die Stpfl. sind der Ansicht, dass durch die Vorabzurechnung auf die Gesellschafter K1, K2 u. Q. eine zu berücksichtigende Betriebsausgabe vorliegt. Im Endergebnis gehen sie davon aus, dass die o. g. Gesellschafter an Herrn L.E. eine Zahlung leisten, die eine betriebliche Veranlassung hat. Die Tätigkeit von Herrn L.E. sei für den Fortbestand der Steuerberatungssozietät unabdingbar; der Verfahrenseinstellung sei nur zugestimmt worden, weil sich durch eine evtl. Verurteilung im Steuerstrafverfahren ggf. berufsständische Auswirkungen ergeben hätten. Von den übrigen Gesellschaftern wird nicht eingeräumt, eine Geldstrafe gezahlt zu haben. Mit Hinweis auf das BFH-Urteil zum Paketdienst (*Übernahme von Verwarnungsgeldern für die Zusteller stellt keinen Arbeitslohn dar, weil die Zahlung aus überwiegenden betrieblichen Interesse erfolgt*) ist die Stpfl. der Auffassung, dass somit bei Herrn L.E. keine Betriebseinnahme vorliegt. 11

Auffassung der Bp 12

Ein Betriebsausgabenabzug der Zahlung der Geldauflage durch die GbR ist bereits nach § 12 Nr. 4 EStG ausgeschlossen. Die Bp ist der Ansicht, dass bei Herrn L.E. Sonderbetriebseinnahmen (SBE) in Höhe von 51.000,- € zu berücksichtigen sind, wenn man die Meinung der Stpfl. teilt, dass bei den Gesellschaftern K1, K2 u. Q. zu berücksichtigende Betriebsausgaben vorliegen. Wie bereits oben ausgeführt, wird davon ausgegangen, dass es sich wirtschaftlich entgegen dem tatsächlichen Zahlungsweg (Zahlung der GbR an die öffentliche Kasse) um eine Zahlung der anderen Gesellschafter an Herrn L.E. handelt (abgekürzter Zahlungsweg). Diese Betriebseinnahmen des Herr L.E. sind durch seine Beteiligung an der Personengesellschaft bedingt. 13

Im nächsten Schritt ist zu prüfen, ob durch die Zahlung an die öffentliche Kasse für Herrn L.E. eine Betriebsausgabe (SBA) vorliegt. Nach § 12 Nr. 4 EStG sind in einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen und Auflagen nicht abzugsfähig und dürfen den Gewinn nicht mindern. Dies gilt auch für Auflagen nach § 153a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 StPO (siehe H 120 EStH 2003). Eine Betriebsausgabe liegt somit nicht vor und kann auch nicht aus dem vorliegenden Zahlungsweg abgeleitet werden." 14

Der Beklagte folgte der Auffassung des Prüfers und erhöhte in dem gem. § 164 Abs. 2 Abgabenordnung (AO) geänderten Feststellungsbescheid der GbR vom 08.05.2007 die festgestellten Einkünfte aus selbstständiger Arbeit u. a. um die vorgenannten 51.000,00 EUR, die bei der Aufteilung der Besteuerungsgrundlagen dann dem Beigeladenen zugerechnet wurden. Hiergegen richtet sich noch – nachdem der Beklagte eine mit weiterem Änderungsbescheid vom 17.09.2007 vorgenommene Verböserung (anteilige Auflösung einer Ansparrücklage) im Klageverfahren (Änderungsbescheid vom 25.04.2008) wieder rückgängig gemacht hat – die Klage. 15

Die Klägerin vertritt die Ansicht, dass die Zahlung der Geldauflage durch die GbR nicht zu Sonderbetriebseinnahmen des Beigeladenen geführt habe. So habe bereits der BFH mit Urteil vom 07.07.2004 (VI R 29/00) entschieden, dass vom Arbeitgeber übernommene Verwarnungsgelder der Arbeitnehmer keinen Arbeitslohn darstellen, wenn dieses im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse erfolgt sei. Vorliegend habe die GbR die Zahlung geleistet, weil es primär darum gegangen sei, erhebliche Nachteile von der Gesellschaft abzuwenden. Das zuständige Landgericht habe ein Junktim dergestalt gemacht, dass das Strafverfahren gegen den Mandanten der GbR nur dann gem. § 153a StPO eingestellt werde, wenn auch der Beigeladene einer Einstellung des Verfahrens unter Erfüllung der Geldauflage von 51.000,00 EUR zustimme. Vor dem Hintergrund dieser Konstellation habe die Gesellschafterversammlung einstimmig beschlossen, im Innenverhältnis die Kosten von 51.000,00 EUR zu übernehmen. Wäre es nämlich zu einer Anklage und einer sich anschließenden öffentlichen Verhandlung gekommen, so hätte dies für die GbR zu existenzbedrohenden Schäden führen können. Allein die in der Presse zu erwartende Berichterstattung hätte zu nicht unerheblichen wirtschaftlichen Einbußen der hauptsächlich regional tätigen GbR führen können. Selbst für den Fall, dass in der Zahlung der Klägerin doch eine Sonderbetriebseinnahme des Beigeladenen zu sehen sein sollte, sei zu beachten, dass ihm dann auch Sonderbetriebsausgaben erwachsen seien. Der Beigeladene sei Teil der Gesellschaft und benötige die Zulassung, um weiterhin Einnahmen zu erzielen. Das Abzugsverbot nach § 12 Nr. 4 EStG stehe der Berücksichtigung der Sonderbetriebsausgaben auch nicht entgegen. Nach § 12 Nr. 4 EStG seien Auflagen und Weisungen, die nicht lediglich der Wiedergutmachung des verursachten Schadens dienen, nicht abzugsfähig. Vorliegend sei der überwiegende Teil der Zahlungsaufgabe an die Staatskasse geleistet worden. Zumindest dieser Teil, nämlich die Summe von 41.000,00 EUR, habe der Schadenswiedergutmachung gedient und unterliege insoweit auch nicht dem Abzugsverbot des § 12 Nr. 4 EStG. 16

Der Beigeladene vertritt die Ansicht, dass es an einer Rechtsgrundlage für die vom Beklagten vorgenommene Zurechnung von Sonderbetriebseinnahmen fehle. Er habe keinen Cent von seinen Mitgeschaftern erhalten. Die Zahlung der Geldauflage sei durch die GbR erfolgt. Hier, also auf der Ebene der GbR, könne sich allenfalls die Frage des Betriebsausgabenabzuges stellen. Die 51.000,00 EUR seien jedoch keinesfalls eine Vergütung, die er von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft bezogen habe. 17

Die Klägerin beantragt, 18

den Feststellungsbescheid 2003 dergestalt zu ändern, dass entsprechend den Angaben in der Feststellungserklärung 2003 veranlagt wird;

hilfsweise für den Fall des Unterliegens oder Teilunterliegens, die Revision zuzulassen. 20

Der Beigeladene beantragt, 21

die vom Beklagten angesetzten Sonderbetriebseinnahmen in Höhe von 51.000 EUR z~~0~~2 streichen;

hilfsweise, Sonderbetriebsausgaben in Höhe von 41.000,00 EUR anzusetzen; 23

hilfsweise für den Fall des Unterliegens oder Teilunterliegens, die Revision zuzulassen~~2~~4

Der Beklagte beantragt, 25

die Klage abzuweisen und den Antrag des Beigeladenen zurückzuweisen; 26

hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. 27

Er hält an seiner bereits im Verwaltungsverfahren vertretenen Rechtsauffassung fest, wonach 28 die von der Klägerin übernommenen Zahlungen an die Staatskasse bzw. an die gemeinnützige Organisation zu Recht als Sonderbetriebseinnahmen des Beigeladenen erfasst worden seien. Wirtschaftlich betrachtet handele es sich um jeweils zwei Zahlungen, nämlich die Zahlung der Klägerin an den Beigeladenen und die Zahlung des Beigeladenen an die Staatskasse bzw. an die gemeinnützige Einrichtung (= abgekürzter Zahlungsweg). Als Adressat der Einstellungsverfügung gem. § 153a StPO sei allein der Beigeladene Schuldner der getilgten Geldbuße gewesen. Seine Mitgesellschafter hätten sich ihm gegenüber zur Übernahme der Kosten verpflichtet. Diese Ausgleichszahlung der Mitgesellschafter sei als Sonderbetriebseinnahme des Beigeladenen zu erfassen. Dessen Zahlung an die Staatskasse könne hingegen aufgrund des Abzugsverbots gem. § 4 Abs. 5 Nr. 8, 12 Nr. 4 EStG nicht als Sonderbetriebsausgabe abgezogen werden.

Der Senat hat am 04.10.2010 mündlich verhandelt. Wegen der näheren Einzelheiten wird auf 29 die Sitzungsniederschrift verwiesen.

**Entscheidungsgründe:** 30

Die Klage ist, nachdem der Beklagte dem Begehren der Klägerin betr. den Ansatz der 31 Ansparrücklage im Klageverfahren entsprochen und damit die im Einspruchsverfahren vorgenommene Verböserung rückgängig gemacht hat, nicht begründet.

Der Beklagte ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Übernahme der dem Beigeladenen 32 gem. § 153a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 StPO vom Strafgericht auferlegten Zahlungen durch seine Mitgesellschafter zu Sonderbetriebseinnahmen des Beigeladenen geführt hat, denen – wegen des Abzugsverbots des § 12 Nr. 4 EStG – auch keine Sonderbetriebsausgaben des Beigeladenen gegenüberstehen. Der insoweit aufgrund der Bp geänderte Gewinnfeststellungsbescheid der Klägerin mit der entsprechenden, dem Beigeladenen zuzurechnenden Gewinnerhöhung ist danach rechtmäßig und verletzt die Klägerin und auch den Beigeladenen nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO.

Die Klägerin, in der sich ausschließlich Angehörige eines freien Berufs (Rechtsanwälte, 33 Wirtschaftsprüfer und Steuerberater) zu einer Sozietät zusammengeschlossen haben, erzielt gem. § 18 EStG Einkünfte aus selbständiger Arbeit. In die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der Klägerin (§§ 179 Absatz 2 Satz 2, 180 Absatz 1 Nr. 2 a AO) sind sowohl die laufenden Einkünfte der GbR als auch die Sonderbetriebseinnahmen der einzelnen Gesellschafter einzubeziehen. In den Gewinn, den ein Mitunternehmer aus seiner Beteiligung bezieht, geht nämlich nicht nur sein Anteil am Gesellschaftsgewinn, sondern auch Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben ein, die nur ihm im Zusammenhang mit seiner Beteiligung entstehen, vgl. BFH, Urteil vom 12.07.1990 IV R 37/89, BStBl. II 1991,

64, 65 r. Sp. Aus dem Sinnzusammenhang der Normen über die Besteuerung der Mitunternehmer folgt, dass persönliche Aufwendungen, die wirtschaftlich durch den Mitunternehmeranteil verursacht sind, als Sonderbetriebsaufwand die Einkünfte des Mitunternehmers mindern und andererseits persönliche Erträge, die wirtschaftlich durch den Mitunternehmeranteil bedingt sind, sich einkunftserhöhend für den jeweiligen Mitunternehmer auswirken. Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben gehen neben den Sondervergütungen und Wertänderungen des Sonderbetriebsvermögens in die Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft ein, vgl. Schmidt/Wacker EStG § 15 Rz. 640.

Vorliegend war lediglich der Beigeladene verpflichtet, die ihm im Zusammenhang mit der Einstellung des Strafverfahrens gem. § 153a Absatz 1 Satz 2 Nr. 2 StPO auferlegten Zahlungen in Höhe von 10.000,00 EUR an die Hospiz-Initiative E-Stadt und in Höhe von 41.000,00 EUR an die Staatskasse zu leisten. Nur dem Beigeladenen, nicht aber der Klägerin drohte eine strafrechtliche Verfolgung wegen einer Beihilfe zur Steuerhinterziehung eines Mandanten. Die in Erfüllung der Auflage gem. § 153a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 StPO geleisteten Zahlungen an die gemeinnützige Einrichtung (Hospiz-Initiative E-Stadt) und die Staatskasse bewirkten zugunsten des Beigeladenen die Einstellung des gegen ihn gerichteten Steuerstrafverfahrens. Dadurch, dass seine Mitgesellschafter beschlossen hatten, im Innenverhältnis die Kosten von 51.000,00 EUR zu übernehmen und diese beiden Zahlungen dann von dem Konto der GbR getätigt wurden, erlangte der Beigeladene auf Kosten seiner Mitgesellschafter die Befreiung von einer - nur ihn selbst treffenden - Verbindlichkeit (§ 153a StPO-Auflage). Dieser Vermögensvorteil steht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Beteiligung des Beigeladenen an der GbR und ist deshalb rechtlich als Sonderbetriebseinnahme des Beigeladenen zu qualifizieren. Bei der im Steuerrecht gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise macht es nämlich keinen Unterschied, ob die Mitgesellschafter des Beigeladenen 51.000,00 EUR an ihn zahlen oder – wie hier – eine nur ihn treffende Zahlungsverbindlichkeit erfüllen.

34

Entgegen der Ansicht der Klägerin kann die steuerrechtliche Zurechnung der von dem Konto der GbR geleisteten Zahlungen als Sonderbetriebseinnahme des Beigeladenen auch nicht etwa mit der Erwägung negiert werden, dass die Zahlungen im ganz überwiegenden Interesse der Gesellschaft erfolgt seien. Der von der Klägerin insoweit auch in der mündlichen Verhandlung wiederholt bemühte Vergleich des vorliegenden Sachverhalts mit dem, der der Entscheidung des BFH vom 07.07.2004 im sog. Paketzustellerfall (BStBl. II 2005, 367) zugrundeliegt, überzeugt nach Auffassung des Senats nicht. Der BFH hat in der von der Klägerin zur Stützung ihrer Rechtsauffassung herangezogenen Entscheidung ausgeführt, dass solche Vorteile nicht als Arbeitslohn anzusehen sind, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen erweisen. Vorteile, wie etwa die Übernahme eines einem Fahrer auferlegten Verwarnungsgeldes durch dessen Arbeitgeber, der einen Paketzustelldienst betreibt, besitzen danach keinen Arbeitslohncharakter, wenn sie im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt werden. Das ist der Fall, wenn sich aus den Begleitumständen wie Anlass, Art und Höhe des Vorteils, Auswahl der Begünstigten, freie oder nur gebundene Verfügbarkeit, Freiwilligkeit oder Zwang zur Annahme des Vorteils und seiner besonderen Eignung für den jeweils verfolgten betrieblichen Zweck ergibt, dass diese Zielsetzung ganz im Vordergrund steht und ein damit einhergehendes eigenes Interesse des Arbeitnehmers, den betreffenden Vorteil zu erlangen, vernachlässigt werden kann. In Grenzfällen ist hier eine wertende Gesamtbeurteilung unter Berücksichtigung aller, den jeweiligen Einzelfall prägenden Umstände vorzunehmen, BFH, Urteil vom 07.07.2004 VI R 29/00, BStBl. II 2005, 367, 368 r. Sp.

35

36

Vorliegend erscheint bereits zweifelhaft, ob diese zur Lohnsteuer ergangene Entscheidung des BFH betr. die Übernahme von Verwarnungsgeldern durch den Arbeitgeber auf den vorliegenden Sachverhalt, in dem eine GbR zugunsten eines ihrer Gesellschafter eine Auflage gem. § 153a StPO in Höhe von immerhin 51.000,00 EUR bezahlt, übertragbar ist. Immerhin dient die Auflage gem. § 153a StPO (anders als ein geringfügiges Verwarnungsgeld wegen der Verletzung eines Halteverbots) dazu, das öffentliche Interesse an der Strafverfolgung des Beschuldigten zu beseitigen, so dass hier das Eigeninteresse des Beschuldigten an der Erfüllung der Auflage und der Vermeidung eines Strafverfahrens regelmäßig nicht vernachlässigt werden kann. So liegt es auch hier. Angesichts der Höhe der von der GbR bzw. den Mitgesellschaftern des Beigeladenen übernommenen Zahlungen kann keine Rede davon sein, dass das Interesse des Beigeladenen vernachlässigt werden könnte. Je höher nämlich aus der Sicht des Arbeitnehmers die Bereicherung anzusetzen ist, desto geringer zählt das aus der Sicht des Arbeitgebers vorhandene eigenbetriebliche Interesse, vgl. BFH, Urteil vom 22.07.2008 VI R 47/06, BStBl. II 2009, 151, 153 I. Sp. Vorliegend bestand bereits allein aufgrund der Höhe der Auflage (51.000 EUR) ein erhebliches Eigeninteresse des Beigeladenen an der Übernahme der beiden Zahlungen durch die GbR. Vom Senat wird dabei nicht verkannt, dass auch die Klägerin nicht zuletzt aus wirtschaftlichen Gründen ein erhebliches Interesse daran hatte, die Durchführung eines Strafverfahrens gegen ihren Mitgesellschafter zu vermeiden. Eine strafrechtliche Verurteilung wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung mit evtl. sich anschließenden berufsgerichtlichen Maßnahmen (§ 90 Steuerberatungsgesetz) drohte jedoch nicht der Klägerin, sondern ausschließlich dem Beigeladenen. Angesichts dieser Interessenlage kann jedenfalls keine Rede davon sein, dass die Zahlungen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse der Klägerin erfolgt sind.

Der Beklagte ist ferner zu Recht davon ausgegangen, dass dem Beigeladenen im Zusammenhang mit der ihm zuzurechnenden Sonderbetriebseinnahme von 51.000 EUR keine Sonderbetriebsausgaben entstanden sind. Dies ergibt sich bereits – entgegen der Ansicht der Klägerin und des Beigeladenen – aufgrund des Abzugsverbotes des § 12 Nr. 4 EStG. Nach dieser Vorschrift dürfen in einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen, sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art, bei denen der Strafcharakter überwiegt, und Leistungen zur Erfüllung von Auflagen und Weisungen, soweit sie nicht lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen, weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Vorliegend wurde dem Beigeladenen im Zusammenhang mit der Einstellung des Strafverfahrens gem. § 153a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 StPO die Auflage erteilt, Zahlungen in Höhe von 10.000 EUR an die Hospiz-Initiative E-Stadt und 41.000 EUR an die Staatskasse zu leisten. Diese Zahlungen dienten ersichtlich nicht der Wiedergutmachung des durch die Tat (Steuerhinterziehung) verursachten Schadens, was etwa bei einer Auflage gem. § 153a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 StPO, die hinterzogene Steuer zu zahlen, zu bejahen wäre. Vielmehr hatten die dem Beigeladenen gem. § 153a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 StPO auferlegten Zahlungen eindeutigen Strafcharakter. Die ggfs. von dem Mandanten hinterzogene Steuer war ohnehin nicht von dem Beigeladenen als evtl. Gehilfen der Tat, sondern von dem Mandanten selbst zu zahlen. Allein der Umstand, dass dem Beigeladenen neben der Zahlungsverpflichtung gegenüber der Hospiz-Initiative E-Stadt auch eine nicht unerhebliche Zahlung zugunsten der Staatskasse auferlegt worden war, führt nicht dazu, die letztgenannte Zahlung als sog. Wiedergutmachungszahlung (§ 153a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 StPO) zu qualifizieren. Das Strafverfahren gegen den Beigeladenen wurde nach der Erfüllung der Auflagen gem. § 153a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 StPO eingestellt, beide Auflagen dienten nicht der Wiedergutmachung des durch die Steuerhinterziehung des Mandanten eingetretenen Schadens des Steuerfiskus, sondern hatten Strafcharakter. Insoweit greift, wovon der Beklagte zu Recht ausgegangen ist,

für beide Zahlungen das Abzugsverbot des § 12 Nr. 4 EStG.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Der Senat hat bei der teilweisen Quotelung der Kosten berücksichtigt, dass der Beklagte die im Einspruchsverfahren vorgenommene Verböserung (anteilige Nichtanerkennung der § 7g EStG-Rücklage) im Klageverfahren korrigiert hat und insoweit unterlegen ist. Da der Beigeladene mit seinem Begehren nach Streichung der ihm zugerechneten Sonderbetriebseinnahmen von 51.000,00 EUR unterlegen ist, waren auch ihm Kosten des Verfahrens aufzuerlegen, § 135 Abs. 3 FGO. 38

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf § 155 FGO i.V.m. 39

§ 709 ZPO. 40

Die Revision war nicht zuzulassen, weil die Voraussetzungen nach § 115 Abs. 2 FGO nicht vorliegen. Der Senat hat eine Einzelfallentscheidung unter Beachtung der Rechtsprechung des BFH getroffen. 41