
Datum: 14.11.2017
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 197/15 U
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2017:1114.15K197.15U.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

- Tatbestand: 1
- Streitig ist, ob die Klägerin als Leistungsempfängerin Umsatzsteuer für die Zahlung der Debit Card Fee nach § 13 Buchst. b UStG schuldet. 2
- Die Klägerin ist ein Geldinstitut. Die Kunden, die bei ihr ein Girokonto unterhalten, erhalten eine mit einem Chip und einem Magnetstreifen versehene Girocard, mit der sie unter Einsatz einer PIN (persönliche Identifikationsnummer) im ganzen Bundesgebiet Geld abheben können und bargeldlos im electronic cash-System bezahlen können und diese somit als Zahlungsmittel (sog. Debitcard) verwenden können. Darüber hinaus enthalten die Karten i.d.R. auf der Vorderseite das Logo „Maestro“ sowie weitere auf dem Chip bzw. dem Magnetstreifen gespeicherte und verschlüsselte Daten, wodurch die Kunden auch weltweit die Karte als Debitcard einsetzen können. 3
- Die Kartengesellschaft MasterCard Europe Sprl. (MCE, ansässig in Waterloo, Belgien) betreibt hierzu ein internationales Zahlungssystem. Das Logo "Maestro" ist ein Markenzeichen von Master Card International Incorporated, ansässig in den USA. Diese Gesellschaft hat ihrer Tochtergesellschaft MCE eine Lizenz zur Verwendung des Markenzeichens „Maestro“ erteilt. MCE ist nach eigenen Angaben keine „Financial Institution“ und führt keine (eigenen) Bankgeschäfte durch. 4

Ein Bezahlvorgang unter Verwendung der Girocard als Debitcard im Ausland läuft im Einzelnen wie folgt ab: Der die Debitcard akzeptierende im Ausland ansässige Unternehmer gibt in der automatisierten Kasse den Kaufpreis/Transaktionsbetrag ein und lässt den Kunden die Girocard/Maestro einführen und die PIN eintippen. Dadurch wird eine Autorisierungsanfrage an MCE gerichtet. MCE richtet diese entweder unmittelbar an das kartenausgebende Institut oder an von diesem mit der Abwicklung von Kartenzahlungen beauftragte Dienstleister. Diese prüfen, ob die Karte gültig ist, die PIN zur Karte passt und ob der eingeräumte Verfügungsrahmen für die Transaktion ausreicht. Ist dies der Fall, wird am Girokonto des Kunden in Höhe des Transaktionsbetrages ein Vormerkposten angebracht und zugleich die geplante Kartenzahlung autorisiert. Im Anschluss daran erfolgt unter Verwendung der erhaltenen Autorisierungsnummer die Bezahlung/der Geldtransfer vom Girokonto des Kunden auf das Konto des Händlers, wobei dies über ein Verrechnungskonto der MCE bei einem deutschen Kreditinstitut läuft, damit nicht eine Fülle von einzelnen Geldbeträgen transferiert werden muss.	5
MCE berechnete der Klägerin in den Streitjahren für jede am Ende eines Abrechnungszeitraums (vierteljährlich) von der Klägerin ausgegebene noch gültige mit dem Zeichen „Maestro“ versehene Girocard, 0,03 €, die so genannte Debit Card Fee.	6
Grundlage hierfür ist die Gebührenordnung (Payment Scheme Service Fees) der MCE, in der es in dem Passus betreffend die Debit Card Fee wie folgt heißt:	7
„The Debit Card fee applies to all types of Pay Now cards (Maestro, Cirrus, and ec) including Local Use only (LUO) cards and is billed quarterly to issuers, based on the total number of cards in issuance, as reported by members in Quarterly Member Report. The Debit card fee is a flat fee of 0,03 euro cent per card per quarter.“ Die Gebührenordnung enthält allerdings keine Aussage dazu, für welche Leistung die Gebühr berechnet wird.	8
Ausweislich der vom ... an die Klägerin übersandten Abrechnungen in Namen und für Rechnung der X GmbH (X, Frankfurt/Main) wurde die Zahlung der Debit Card Fee als nach § 4 Nr. 8 d UStG umsatzsteuerfreie Leistungen angesehen. Die Klägerin zahlte zudem ausweislich der Abrechnungen die sog. „Debit Royalty“ als Entgelt für die Kosten als Lizenzhaltungsgesellschaft sowie für Gemeinschaftsaufgaben (z.B Dachmarkenwerbung, Entwicklung zentraler Sicherheitsmaßnahmen, zentraler Pool für die Erstattung von Schäden durch Einsatz von gefälschten Debitkarten an Geldautomaten). Diese wurde der Umsatzsteuer unterworfen.	9
Wegen der Debit Card Fee wurde in 2012 eine steuerliche Außenprüfung (Ap) bei der X durchgeführt. Die X hat im gemeinschaftlichen Interesse der deutschen Kreditinstitute Aufgaben im Bereich des kartengestützten Zahlungsverkehrs übernommen. Die Ap vertrat die Auffassung, dass die Debit Card Fee für die X nur ein durchlaufender Posten sei.	10
Im Anschluss an die Ap wurde u.a. eine Kontrollmitteilung bezüglich der Klägerin verfasst, in der die folgende Auffassung vertreten wurde: MCE sei zwar im EU-Ausland ansässig und werde dort tätig. Leistungen an einen Unternehmer würden aber an dem Ort ausgeführt, an dem der Leistungsempfänger seinen Sitz habe. Da MCE die mit der Debit Card Fee entgoltene Leistung an kartenausgebende Kreditinstitute in Deutschland erbringe, liege der Leistungsort im Inland. Die mit der Debit Card Fee entgoltene Leistung sei umsatzsteuerpflichtig und unterliege der deutschen Besteuerung. Schuldner der Umsatzsteuer sei gemäß § 13 Buchst. b UStG das jeweilige Kreditinstitut. Die Ap bezog sich dabei auf einen Rahmenvertrag aus dem Jahr 1995, bezeichnet als "Agreement of Membership and Licensing Procedures".	11

Im Anhang zur Kontrollmitteilung heißt es unter anderem wie folgt:	12
„2. Vertragspartner	13
Die im Lizenzvertrag in Anl. 2 genannte Europay International S.A. (EPI) ist Vorgängergesellschaft der heutigen Mastercard Europe sprl. (MCE). Die im Vertrag genannte Y GmbH mit Sitz in Frankfurt (Y Frankfurt) heißt nach Namensänderung heute X GmbH (X). Aus Tz. 1, Satz 1, zweiter Halbsatz des Vertrages geht hervor, dass die Y Frankfurt (heute X) nur hinsichtlich der Kreditkarten („Mastercard“) Vertragspartner der EPI geworden ist. Für die Debitkarten („Maestro“) haben laut dem ersten Halbsatz die Verbände die Lizenzverwaltung übernommen. Aus dem letzten Satz desselben Absatzes lässt sich herauslesen, dass hinsichtlich der Debitkarten, die Mitglieder der Verbände Lizenznehmer der EPI werden sollten und nicht etwa die Verbände selbst. Die BP interpretiert den Vertrag im Einvernehmen mit der X in der Weise, dass die Verbände den Vertrag als Bevollmächtigter der (bundesweit ca. 1000) Kreditinstitute unterzeichnet haben, soweit die Lizenz die Debitkarten betrifft. Da die Verbände selbst keine entsprechende Geschäftstätigkeit entfalten, dürfen sich die Vertragspartner nur darüber einig gewesen sein, dass nicht die Verbände selbst Lizenznehmer werden sollten.	14
4. Card Fees und ihre steuerliche Beurteilung	15
Die „Card Fee“ als Bestandteil der „Payment Scheme Fee“ ist laut Gebührenordnung (Anl. 3) zu zahlen, ohne dass eine konkrete Leistung der MCE benannt wird. Sie werden erhoben für die Teilnahme am Zahlungssystem oder als Kostenumlage. Eine Card Fee ist sowohl für Kreditkarten (Credit Card Fee) zu zahlen als auch für Debitkarten (Debit Card Fee). Hiervon zu unterscheiden ist die s.g. „Debit Royalty“, die die X den Instituten für eigene Leistungen in Rechnung stellt.	16
Nach Auffassung der BP ist der Lizenzvertrag Rechtsgrundlage für die Erhebung von Gebühren wie die Card Fees, die ohne konkrete Leistungsbezeichnung erhoben werden. Sie sind Entgelt für die Nutzung der Markenrechte und für die Nutzung von Know-how, das den Instituten insbesondere durch Informationsbriefe zur Verfügung gestellt wird, vergleiche Tz. 2.4 Abs. 3 des Vertrages. Die gezahlte Card Fee ist daher gemäß § 13 Buchst. b UStG umsatzsteuerpflichtiger Umsatz des Kreditinstituts. Die Markenrechtsnutzung ist wesentliche Grundlage für die Ausgabe der Karte, weil sonst nicht das Logo auf die Karte gedruckt werden dürfte. Ohne die Nutzung des Know-hows könnte das Institut die auf der Karte gespeicherten Daten weder (zur Kartenausgabe) schreiben noch (zur Durchführung einer Transaktion) auslesen. Die Markenrechts- und Know-how-Nutzungsüberlassung ist daher keine Nebenleistung zu den übrigen Leistungen der MCE.“	17
Der Kontrollmitteilung beigelegt waren u.a. in Anlage 2 der Rahmenvertrag aus 1995 und in Anlage 3 ein Auszug der Gebührenordnung aus 2007 (MasterCard Consolidated Billing System, Europe Sepa Region), auf die Bezug genommen wird.	18
Bei der Klägerin wurde daraufhin ebenfalls eine Ap durchgeführt, und zwar für die Jahre 2008-2011. Wegen der Einzelheiten der Prüfung wird auf den Bericht vom 17.10.2013 Bezug genommen.	19
Der Prüfer führte unter Textziffer 2.2.1 Maestro Debit Card Fees folgendes aus:	20
„Die X hat in den Jahren 2008-2011 gegenüber der Klägerin die an MCE zu zahlende Debit Card Fee abgerechnet. Durch die Art der Abrechnung hat die X den Anschein erweckt, sie	21

habe die dieser Gebühr zu Grunde liegende Leistung erbracht. Tatsächlich war die X weder in die Vertragskette eingebunden noch war sie in die Leistungserbringung eingeschaltet. Letzteres ist aber nach § 3 Abs. 11 UStG erforderlich, um die X als Leistungskommissionärin ansehen zu können. Daher ist die Klägerin verpflichtet, für die Debit Card Fee die Umsatzsteuer gemäß § 13 Buchst. b UStG abzuführen:

	2008	2009	2010	2011
	Euro	Euro	Euro	€
Abschlag				
Endabrechnung				
Zusammen brutto				
Netto				
19 % USt				

22

Der Beklagte erließ daraufhin am 6.12.2013 (für 2008, 2010 und 2011) bzw. 17.12.2013 (für 2009) entsprechend geänderte Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2008-2011.

23

Hiergegen legte die Klägerin mit der Begründung Einspruch ein, dass die Umsatzsteuer von ihr, der Klägerin, nur dann geschuldet werde, wenn es sich nicht in Deutschland um eine steuerfreie Leistung nach § 4 Nr. 8 Buchst. d UStG (Zahlungsverkehr mit einer Debit Card) handle. Zu dieser Frage sei ein Gutachten des Prof. Dr. ... in Auftrag gegeben worden, dass zu dem Ergebnis komme, dass keine Steuerpflicht vorliege. Zur weiteren Einspruchsbegründung werde auf das Gutachten vom 30.8.2013 verwiesen.

24

Mit Einspruchsentscheidung vom 16.12.2014 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Er führte aus, dass die Klägerin zu Recht als Steuerschuldnerin nach § 13 Buchst. b UStG in Anspruch genommen worden sei. Separat vereinbarte und erhobene Lizenzgebühren sowie Zahlungen für Markenrechts- und Know-how-Nutzungsüberlassung seien stets als Entgelt für eine steuerpflichtige Leistung einzustufen. Gebühren, die nicht transaktionsbezogen erhoben würden, könnten Vergütungen sein für die Nutzung des Markennamens und des Logos sowie für die Nutzung des bei Aufbau des Zahlungssystems erworbenen Know-how (=Art der Organisation, Gestaltung der Verträge und Datenwege, Aufbau der Kreditkartennummern und der elektronischen Datensätze etc.). Solche Gebühren seien laut den Regularien zu zahlen für die „Teilnahme am Zahlungssystem“ oder an der „Infrastruktur“, für eine „Mitgliedschaft“ bzw. „Umlage für Overheadkosten“, ohne dass eine konkrete Leistung genannt sei. Sie würden sich z.B. nach der Anzahl der ausgegebenen Karten oder nach der Höhe des Kartenumsatzes eines Zeitraums richten. Die Ausführungen in dem Rechtsgutachten vom 30.8.2013 würden nicht zu einer anderen Beurteilung der Zahlung führen.

25

Die Klägerin hat daraufhin die vorliegende Klage erhoben. Zur Begründung trägt sie Folgendes vor: Die Klägerin habe für eine Leistung der MCE Debit Card Fees bezahlt. Entgegen der Auffassung des Beklagten schulde sie hierfür keine Umsatzsteuer, weil es sich

26

in Deutschland um eine steuerfreie Leistung nach § 4 Nr. 8 Buchst. d UStG (Zahlungsverkehr mit einer Debit Card) handele. Sie beziehe sich erneut auf das Gutachten vom 30.8.2013. Der Beklagte habe sich mit den im Gutachten vorgebrachten Argumenten zur Steuerfreiheit nicht beschäftigt, sondern habe sich im Kern lediglich auf ein Schreiben des BMF an die deutsche Kreditwirtschaft vom 16.07.2014 bezogen.	
Die Klägerin beantragt,	27
die Umsatzsteuerbescheide 2008-2011 des Beklagten vom 6.12.2013 und vom 17.12.2013 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 16.12.2014 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer für 2008 auf xxx €, für 2009 auf xxx €, für 2010 auf xxx € und für 2011 auf xxx € festgesetzt wird,	28
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	29
Der Beklagte beantragt,	30
die Klage abzuweisen.	31
Zur Begründung bezieht er sich auf sein bisheriges Vorbringen.	32
Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und die beigezogenen Verwaltungsvorgänge des Beklagten Bezug genommen.	33
Entscheidungsgründe:	34
Die Klage ist zulässig aber unbegründet.	35
Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 2008-2011 vom 6.12.2013 bzw. 17.12.2013 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 16.12.2014 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten, soweit darin die Klägerin als Schuldnerin nach § 13 Buchst. b UStG der Umsatzsteuer hinsichtlich der mit der Debit Card Fee abgegoltenen Leistungen der MCE angesehen wurde (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Bei den Leistungen der MCE an die Klägerin, für die die Debit Card Fee von der Klägerin gezahlt wird, handelt es sich um im Bundesgebiet steuerpflichtige Leistungen, hinsichtlich derer die Klägerin Steuerschuldnerin ist.	36
Gemäß § 13 Buchst. b Abs. 5 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 UStG schuldet der Leistungsempfänger bei nach § 3 Buchst. a Absatz 2 UStG im Inland steuerpflichtigen Leistungen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiets ansässigen Unternehmers die Steuer, wenn er selbst ein Unternehmer oder eine juristische Person ist.	37
Diese Voraussetzungen liegen hier vor, da nach Auffassung des Senats die Debit Card Fee die Gegenleistung für im Inland steuerpflichtige Leistungen der MCE ist.	38
Eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird, wird an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger – hier die Klägerin – sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs. 2 Satz 1 UStG). Damit ist vorliegend der Ort der sonstigen Leistungen der MCE im Inland belegen. Außerdem ist MCE ein im übrigen Gemeinschaftsgebiet, nämlich Belgien, ansässiges Unternehmen.	39
Entgegen der Ansicht der Klägerin sind die Leistungen von MCE an sie, die Klägerin, die mit der Debit Card Fee abgerechnet werden, nicht steuerfrei.	40

- Nach § 4 Nr. 8 Buchst. d UStG sind die Umsätze im Zahlungs- und Überweisungsverkehr steuerfrei. Der Zahlungs- und Überweisungsverkehr hat in der Regel den nichtkörperlichen Geldtransfer vom Zahlenden an den Zahlungsempfänger durch ein oder mehrere Kreditinstitute oder sonstige Unternehmer zum Gegenstand (BFH-Urteil vom 27.8.1998 V R 84/97, BFHE 187, 64 BStBl. II 1999, 106). Dabei kann die Ein- oder Auszahlung in bar oder durch Überweisung von einem Konto des Zahlenden auf ein Konto des Zahlungsempfängers erfolgen. 41
- Nach der Rechtsprechung des EuGH (vgl. EuGH-Urteil vom 5.6.1997 C-2/95, HFR 1997, 618) ist die Überweisung ein Vorgang, der in der Ausführung eines Auftrags zur Übertragung einer Geldsumme von einem Bankkonto auf ein anderes besteht. Sie ist dadurch gekennzeichnet, dass sie zu einer Änderung der bestehenden rechtlichen und finanziellen Situation zwischen dem Auftraggeber und dem Empfänger auf der einen Seite und zwischen diesen und ihrer jeweiligen Bank auf der anderen Seite, gegebenenfalls zwischen Banken, führt. 42
- Die Steuerbefreiungsvorschriften sind dabei nach ständiger Rechtsprechung eng auszulegen, da die Steuerbefreiungen Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt. 43
- Vorliegend erbringt die MCE insgesamt eine Vielzahl von Leistungen an die Klägerin. Diese bestehen u.a. in der Einräumung des Rechts zur Teilnahme am grenzüberschreitenden Zahlungsverkehr, Weiterleitung von Autorisierungsanfragen und Autorisierungsantworten, Weiterleitung des überwiesenen Transaktionsbetrages, Überlassung von Markenrechten und Know-how. 44
- Nach Auffassung des Senats wird unter Würdigung aller Umstände die Debit Card Fee nicht für die Teilnahme am bargeldlosen Zahlungs- bzw. Überweisungsverkehr bezahlt. 45
- Aus dem vorgelegten Vertrag und der Gebührenordnung der MCE ergibt sich keine konkrete Beschreibung der Leistung, für die die Debit Card Fee gezahlt wird. Dies ist zwischen den Parteien auch unstrittig. Aus dem Umstand, dass die Debit Card Fee nicht an den jeweiligen Zahlungsvorgang anknüpft, sondern unabhängig davon, ob die jeweils ausgegebene mit dem Logo „Maestro“ versehene Karte überhaupt für den Zahlungsverkehr genutzt wird, für jede ausgegebene noch gültige Karte gezahlt wird, schließt der erkennende Senat, dass diese Gebühr nicht für konkrete Zahlungsvorgänge, sondern für die Nutzungsmöglichkeit der Debit Card im internationalen Zahlungsverkehr (einschließlich der Zurverfügungstellung des Logos) entrichtet wird. Der Senat berücksichtigt insoweit abgrenzend zur vorstehenden Leistung auch, dass die Gebührenordnung der MCE weitere Gebühren vorsieht, die unmittelbar am Zahlungsvorgang und am Transaktionsvolumen anknüpfen und damit die Leistungen im Zahlungs- und Überweisungsverkehr abgelden sollen. Bei der vorstehenden Leistung handelt es sich nach Auffassung des Senats um eine sonstige Leistung, die keine unselbständige Nebenleistung zu einer Leistung im Zahlungsverkehr darstellt. 46
- Ob gesonderte Leistungen vorliegen oder ob eine einheitliche Leistung vorliegt, ist im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller das Wesen des Umsatzes ausmachenden Umstände zu beantworten (BFH-Urteil vom 3.8.2017 V R 15/17, UR 2017, 1995 und vom 15.4.2015 V R 44/14, BFH/NV 2015, 1066). In der Regel ist jede Dienstleistung als eigene, selbständige Leistung zu betrachten; allerdings darf eine wirtschaftlich einheitliche Dienstleistung nicht künstlich aufgespalten werden (BFH-Urteil vom 24.1.2008 V R 12/05, BFHE 221, 310, BStBl. II 2009, 60). Eine aus mehreren Elementen zusammengesetzte Lieferung oder sonstige Leistung stellt dann eine einheitliche Leistung dar, wenn der Unternehmer außerstande ist, 47

seine Tätigkeit auf einzelne Aufgabengebiete zu beschränken (EuGH-Urteil vom 25.2.1999 C-349/96, Card Protection Plan Lt.d, SLg. 1999, I-973, UR 1999, 254; BFH-Urteil vom 10.2.2010 XI R 49/07, BFHE 228, 456, BStBl II 2010, 1109). Eine Leistung ist dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck hat, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistenden unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (BFH-Urteile vom 24.1.2008 V R 12/05, BFHE 221, 310, BStBl. II 2009, 60 und vom 17.4.2008 V R 39/05, BFH/NV 2008, 1712).

Ebenso wie ohne die mit der Debit Royalty abgegoltenen Leistungen (deren Steuerpflicht zwischen den Parteien nicht streitig ist) die Erbringung von Leistungen im Zahlungsverkehr unter Verwendung der Karte nicht möglich ist, ist ohne die Einräumung der Nutzungsmöglichkeit (einschließlich der Bereitstellung des Logos) die Erbringung von Leistungen im internationalen Zahlungsverkehr nicht möglich. Dies führt aber nicht dazu, dass diese Leistung als bloße Nebenleistung zu Leistungen im Zahlungsverkehr oder als Teil eines Leistungsbündels anzusehen wäre, bei dem der Schwerpunkt der Leistung im Bereich des Zahlungsverkehrs liegt. Aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers waren die streitige Leistung der MCE auch nicht dergestalt mit der Abwicklung des Zahlungsverkehr bei Nutzung der Debit Card verklammert, dass nur ein und derselbe Unternehmer und nicht eine Vielzahl von Unternehmern die von MCE erbrachten Leistungen erbringen konnte. So wäre es z.B. möglich, dass der Klägerin von MCE allein die Nutzungsmöglichkeit unter Verwendung des Logos zur Verfügung gestellt würde, und die Abrechnung bei Nutzung der Karte inklusive Autorisierungsanfragen und Weiterleitung des Transaktionsbetrages durch ein anderes Unternehmen erfolgen würde. 48

Letztlich hat die Klägerin, die die Beweislast für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Steuerbefreiung trägt, den Beweis dafür, dass die Debit Card Fee Entgelt für eine steuerfreie Leistung von MCE ist, nicht erbracht. Insbesondere hat die Klägerin - auch auf Aufforderung des Gerichts hin - keine Umstände vorgetragen, aus denen sich die Steuerbefreiung ergeben würde. 49

Die hier streitige sonstige Leistung ist auch nicht etwa nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c UStG mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuern. Bei der streitigen Leistung, die mit der Debit Card Fee abgegolten wird, handelt es sich nach den obigen Ausführungen um eine gemischte Leistung, deren wesentlicher Teil die Nutzungsmöglichkeit der Debit Card im internationalen Zahlungsverkehr darstellt und nicht in der Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem Urheberrechtsgesetz ergeben, liegt. 50

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 51

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen (§ 115 Abs. 2 FGO). 52