

Titel:

Zum Zusammentreffen eines Erstattungsüberhangs mit einem negativen Gesamtbetrag der Einkünfte

Normenkette:

EStG § 10 Abs. 4b S. 3, § 10d Abs. 1 S. 1

Schlagworte:

Einkommensteuerbescheid, Vermietung und Verpachtung, steuerliche Behandlung

Rechtsmittelinstanz:

BFH München, Urteil vom 03.05.2023 – IX R 6/21

Fundstelle:

BeckRS 2020, 30057

Tenor

1. Unter Änderung des Einkommensteuerbescheids für 2015 vom 8. Januar 2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16. Juli 2019 wird die Einkommensteuer auf 26.603 € festgesetzt. 2. Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.
3. Das Urteil ist im Kostenpunkt für die Klägerin vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten der Klägerin die Vollstreckung abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leistet.
4. Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten zum Vorverfahren wird für notwendig erklärt.

Tatbestand

1

Streitig ist die steuerliche Behandlung eines Erstattungsüberhangs.

I.

2

Die Klägerin erzielte im Streitjahr 2015 aus diversen Beteiligungen Einkünfte aus Gewerbebetrieb und aus Vermietung und Verpachtung. Außerdem erzielte sie sonstige Einkünfte aus dem Bezug einer Rente.

3

In der Einkommensteuererklärung für 2015 erklärte die Klägerin u.a. eine Kirchensteuererstattung i.H.v. 61.262 €.

4

Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer 2015 mit Einkommensteuerbescheid vom 12. Dezember 2016 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung i.H.v. 69.146 € fest und legte dabei Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus Beteiligungen i.H.v. insgesamt 79.790 €, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. ./. 3.226 €, einen Gesamtbetrag der Einkünfte i.H.v. 79.636 € und einen Erstattungsüberhang aus Kirchensteuer i.H.v. 62.459 € (= Kirchensteuererstattung i.H.v. 62.612 € ./. gezahlte Kirchensteuer i.H.v. 153 €) zu Grunde.

5

Mit Schreiben vom 16. Dezember 2016 legte die Klägerin dagegen Einspruch ein und wandte sich gegen die Höhe der angesetzten Sonderausgaben. Der Ansatz des Finanzamts für die Kirchensteuererstattung beinhalte zu Unrecht erstattete Kirchenkapitalertragsteuer i.H.v. 1.350,48 € und zu Unrecht gezahlte Kirchenkapitalertragsteuer i.H.v. 152,76 €. Vorgelegt wurde hierzu eine Bestätigung des [...] Kirchensteueramtes vom 20. Januar 2017 [...].

6

Das Finanzamt half dem Einspruch ab und erließ mit Datum vom 7. Februar 2017 einen gemäß § 164 Abs. 2 Abgabenordnung (AO) geänderten Einkommensteuerbescheid für 2015, legte dabei einen Erstattungsüberhang aus Kirchensteuer i.H.v. 61.109 € (= Kirchensteuererstattung i.H.v. 61.262 € ./. gezahlte Kirchensteuer i.H.v. 153 €) zu Grunde und setzte die Einkommensteuer i.H.v. 68.579 € fest. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen.

7

Mit Bescheid vom 10. Februar 2017 hob das Finanzamt den Vorbehalt der Nachprüfung auf.

8

Mit Schreiben vom 17. Januar 2018 teilte die Klägerin dem Finanzamt mit, dass aufgrund geänderter Feststellungsbescheide 2015 für die Beteiligungen der Klägerin eine Änderung der Einkommensteuerfestsetzung für 2015 erforderlich sei. Der Gesamtbetrag der Einkünfte betrage ./. 43.866 €. Insoweit werde in voller Höhe ein Verlustrücktrag in das Jahr 2014 beantragt.

9

Mit Datum vom 8. Januar 2019 erließ das Finanzamt einen nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geänderten Einkommensteuerbescheid für 2015 und setzte die Einkommensteuer i.H.v. 36.089 € fest. Dabei legte das Finanzamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. insgesamt ./. 49.006 €, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. ./. 4.461 €, einen negativen Gesamtbetrag der Einkünfte i.H.v. ./. 48.322 €, sowie einen Erstattungsüberhang Kirchensteuer i.H.v. 61.109 € zu Grunde. Nach dem negativen Gesamtbetrag enthielt der Bescheid folgende Zeile: „Berücksichtigung als Verlustrücktrag/-vortrag 48.322 €.“ Das zu versteuernde Einkommen wurde mit 42.355 € ausgewiesen.

10

Mit Bescheid vom 8. Januar 2019 änderte das Finanzamt außerdem die Einkommensteuerfestsetzung 2014 gemäß § 10d Abs. 1 Satz 3 Einkommensteuergesetz (EStG) und berücksichtigte dabei einen Verlustrücktrag aus 2015 i.H.v. 48.322 €.

11

Gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 8. Januar 2019 legte die Klägerin Einspruch ein. Zur Begründung wurde ausgeführt, die Einkünfte seien richtig angesetzt worden und der Gesamtbetrag der Einkünfte belaufe sich auf ./. 48.322 €. Diesen Betrag neutralisiere das Finanzamt jedoch über die Zeile „Berücksichtigung als Verlustrücktrag/-vortrag“. Eine derartige Zeile finde sich jedoch nicht im Berechnungsschema R 2. „Umfang der Besteuerung“ EStR.

12

Mit Einspruchsentscheidung vom 16. Juli 2019 wies das Finanzamt den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung wurde ausgeführt, die im Einkommensteuerbescheid dargestellte „Neutralisierung“ des negativen Gesamtbetrags der Einkünfte sowie die Bezeichnung „Berücksichtigung als Verlustrücktrag/-vortrag“ sei zutreffend. Der negative Gesamtbetrag der Einkünfte in 2015 sei als Verlust in das Jahr 2014 zurückzutragen. Durch die „Neutralisierung“ dieses Verlustrücktrages habe der Verlustabzugsbetrag keine Auswirkung mehr auf das zu versteuernde Einkommen im Verlustentstehungsjahr 2015. § 10d EStG sei vorrangig gegenüber der Verrechnung eines negativen Gesamtbetrags der Einkünfte mit einem Kirchensteuererstattungsüberhang.

13

Dagegen richtet sich die Klage. Zur Begründung wird vorgetragen, der negative Gesamtbetrag der Einkünfte im Jahr 2015 sei in 2015 mit dem Erstattungsüberhang aus Kirchensteuer zu verrechnen. Die Berücksichtigung als Verlustrücktrag in 2014 stehe einer Verrechnung im Jahr 2015 nicht entgegen. Grundsätzlich erfolge die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens gemäß § 2 EStG. Die Finanzverwaltung wende in Konkretisierung der gesetzlichen Vorgaben die Berechnungsformel nach R 2 EStR an. Aus dieser Berechnungsformel ergebe sich, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte u.a. mit Erstattungsüberhängen zu verrechnen sei. Diese Verrechnungsmöglichkeit habe auch der BFH in seinem Urteil vom 12. März 2019 (Az. IX R 34/17) bestätigt. Die Regelungen zum Verlustabzug in § 10d EStG stünden einer derartigen Verrechnung nicht entgegen, da hiervon nur das Verlustabzugsjahr (im Streitfall 2014) und nicht das Verlustentstehungsjahr (im Streitfall 2015) betroffen sei. Es liege auch keine unzulässige Doppelbegünstigung vor. Das System der Berücksichtigung von Sonderausgaben und ihrer Erstattung führe systembedingt im Einzelfall zu für den Steuerpflichtigen negativen oder - wie im Streitfall -

positiven Ergebnissen. Im Streitfall werde im Ergebnis in 2015 die Besteuerung der Erstattung gezahlter Kirchensteuer vermieden, obwohl der negative Gesamtbetrag der Einkünfte durch Verlustrücktrag auch in 2014 das zu versteuernde Einkommen mindere. Im umgekehrten Fall läge hingegen eine doppelte Benachteiligung vor, die das Finanzamt ohne Weiteres hinnähme. Hätte die Klägerin im Jahr 2015 einen negativen Gesamtbetrag der Einkünfte gehabt und eine Kirchensteuerzahlung geleistet, würde diese Nachzahlung steuerlich unbeachtlich sein, da bereits der Gesamtbetrag der Einkünfte negativ sei. Gleichwohl müsse sie im Fall der Erstattung dieses Kirchensteuerbetrages in einem anderen Jahr diesen Betrag voll versteuern, auch wenn er sich steuerlich nie ausgewirkt habe.

14

Die Klägerin beantragt,

unter Änderung des Einkommensteuerbescheids für 2015 vom 8. Januar 2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16. Juli 2019 die Einkommensteuer auf 26.603 € festzusetzen.

15

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

16

Zur Begründung wird auf die Einspruchsentscheidung verwiesen. Ergänzend wird vorgetragen, der negative Gesamtbetrag der Einkünfte des Entstehungsjahres sei in der Berechnungsreihenfolge als Verlustrücktragsbetrag nach § 10d EStG „zu vermerken“. Auch bei einem Antrag auf Verlustvortrag wäre der negative Gesamtbetrag der Einkünfte 2015 als „Verlustvortrag“ vorgesehen gewesen, so dass der Kirchensteuererstattungsüberhang letztlich nicht mit dem negativen Gesamtbetrag der Einkünfte 2015 hätte verrechnet werden können.

17

Ergänzend wird auf die vorgelegte Akte, die ausgetauschten Schriftsätze und das Protokoll über die mündliche Verhandlung verwiesen.

Entscheidungsgründe

II.

18

Die Klage hat Erfolg.

19

1. Die Klage ist nicht gemäß § 42 Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 351 Abs. 1 AO unzulässig.

20

a) Auf Grund der Abgabenordnung erlassene Änderungs- und Folgebescheide können gemäß § 42 FGO nicht in weiterem Umfang angegriffen werden, als sie in dem außergerichtlichen Vorverfahren angefochten werden können. Nach § 351 Abs. 1 AO können Verwaltungsakte, die unanfechtbare Verwaltungsakte ändern, nur insoweit angegriffen werden, als die Änderung reicht, es sei denn, dass sich aus den Vorschriften über die Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten etwas anderes ergibt. § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 1 AO soll sicherstellen, dass der Steuerpflichtige in Fällen, in denen ein unanfechtbarer Verwaltungsakt geändert wird, durch die Anfechtung des Änderungsbescheids nicht mehr erreichen kann als die Beseitigung der durch den ändernden Verwaltungsakt geschaffenen zusätzlichen Belastung (von Beckerath in: Gosch, AO/FGO, Stand 1.9.2017, § 42 FGO Rz. 17). Der Steuerpflichtige soll nicht bessergestellt werden, als er zuvor nach Eintritt der Unanfechtbarkeit stand. Wird ein Steuerbescheid zugunsten des Steuerpflichtigen geändert, ist der Änderungsbescheid grundsätzlich nicht mehr anfechtbar (BFH-Beschluss vom 7. Oktober 2003 X B 53/03, BFH/NV 2004, 156 m.w.N.). Eine Ausnahme von der Anfechtungsbeschränkung ergibt sich aus § 351 Abs. 1 HS. 2 AO, wenn sich aus den Vorschriften über die Aufhebung und Änderung etwas anderes ergibt. Dies ist insbesondere der Fall, wenn der Anwendungsbereich der Änderungsvorschrift, auf die das Finanzamt den Änderungsbescheid gestützt hat, streitig ist (Klein/Rätke, AO, 15. Auflage, § 351 Rz. 12).

21

b) Nach diesen Grundsätzen greift die Anfechtungsbeschränkung im Streitfall nicht ein. Zwar wurde der Vorbehalt der Nachprüfung mit Bescheid vom 10. Februar 2017 bestandskräftig aufgehoben und die Einkommensteuerfestsetzung mit Bescheid vom 8. Januar 2019 nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geändert und auf 36.089 € herabgesetzt. Zwischen den Beteiligten ist jedoch der Anwendungsbereich des § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO streitig, da die Klägerin der Auffassung ist, die Einkommensteuer hätte mit Bescheid vom 8. Januar 2019 weiter herabgesetzt werden müssen. Da sich erstmals im Rahmen der geänderten Einkommensteuerfestsetzung für 2015 mit Bescheid vom 8. Januar 2019 ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte ergab, stellte sich auch erst zu diesem Zeitpunkt die im Streitfall aufgeworfene Frage, inwieweit sich ein Erstattungsüberhang aus Kirchensteuer bei einem negativen Gesamtbetrag der Einkünfte i.V.m. einem Verlustrücktrag auswirkt.

22

2. Der Beklagte hat bei der Einkommensteuerfestsetzung für 2015 zu Unrecht den negativen Gesamtbetrag der Einkünfte i.H.v. ./. 48.322 € nicht berücksichtigt.

23

a) Nach § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG ist ein Erstattungsüberhang bei der gezahlten Kirchensteuer (§ 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG) dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen. Der Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG erhöht nicht den Gesamtbetrag der Einkünfte i.S.v. § 2 Abs. 3 EStG (BFH-Urteil vom 12. März 2019 IX R 34/17, BFHE 264, 201, BStBl II 2019, 658). Dem Zweck der Vorschrift entspricht es, dass Kirchensteuererstattungen, die im Erstattungsjahr nicht mit gleichartigen Zahlungen ausgeglichen werden können, quasi wie negative Sonderausgaben zu behandeln sind. Erstattungsüberhänge bei Kirchensteuern sollten nach der Vorstellung des Gesetzgebers nur noch im Jahr der Erstattung berücksichtigt werden, um ein „Wiederaufrollen der Steuerfestsetzungen“ der Vorjahre zu vermeiden (BT-Drucks 17/5125, S. 21). Die Vorschrift enthält eine zulässige Typisierung; sie dient der Vereinfachung des Steuervollzugs. Der Hinzurechnungsbetrag ist deshalb im Berechnungsschema an der Stelle zu berücksichtigen, an der die vorrangige Verrechnung eingreift und an der die Sonderausgaben zu berücksichtigen wären. Die Hinzurechnung nach § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG findet auch statt, wenn sich die erstattete Zahlung im Zahlungsjahr nicht steuermindernd ausgewirkt hat (BFH-Urteil vom 12. März 2019 IX R 34/17, BFHE 264, 201, BStBl II 2019, 658). Der Steuerpflichtige muss dieses Ergebnis hinnehmen, denn auch der umgekehrte Fall, dass sich eine Kirchensteuerzahlung in voller Höhe ausgewirkt hat, während der Hinzurechnungsbetrag im Erstattungsjahr eine Erhöhung der Einkommensteuer nicht auslöst (bei hohem negativem Gesamtbetrag der Einkünfte), kann eintreten (BFH-Urteil vom 12. März 2019 IX R 34/17, BFHE 264, 201, BStBl II 2019, 658 mit Anmerkungen Kanzler, FR 2019, 970 und Ratschow, BFH/PR 2019, 249).

24

Nach § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG sind negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden, bis zu einem Betrag von 1.000.000 Euro, bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b EStG zusammenveranlagt werden, bis zu einem Betrag von 2.000.000 Euro vom Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen (Verlustrücktrag). Auf Antrag des Steuerpflichtigen ist ganz oder teilweise von der Anwendung des Satzes 1 abzusehen (§ 10d Abs. 1 Satz 5 EStG). Ohne Antrag auf Verlustvortrag wird der Verlustrücktrag von Amts wegen vorgenommen (Schmidt/Heinicke, EStG, 39. Auflage, § 10d Rz. 20). Die Tatbestandsmerkmale in § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG „bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichene negative Einkünfte“ beziehen sich auf das Verlustentstehungsjahr, während sich die Merkmale „bis zu einem Betrag von“, „Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte“, „vorrangig vor ...“ auf das Abzugsjahr beziehen (Hallerbach in: Herrmann/Heuer/Rau-pach, EStG/KStG, 276. Lieferung 09.2016, § 10d EStG Rz. 57).

25

b) Nach diesen Grundsätzen hat das Finanzamt bei der Einkommensteuerfestsetzung für 2015 zu Unrecht den negativen Gesamtbetrag der Einkünfte i.H.v. ./. 48.322 € durch die Zeile im Einkommensteuerbescheid vom 8. Januar 2019: „Berücksichtigung als Verlustrücktrag/-vortrag 48.322 €“ neutralisiert.

26

aa) Die Vorgehensweise des Finanzamts zur Neutralisierung des negativen Gesamtbetrags der Einkünfte verstößt gegen § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG. Nach § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG ist ein Erstattungsüberhang bei der gezahlten Kirchensteuer (§ 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG) dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen.

Der Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG erhöht zwar nach der Rechtsprechung nicht den Gesamtbetrag der Einkünfte, sondern ist im Berechnungsschema erst an späterer Stelle, quasi wie negative Sonderausgaben zu berücksichtigen. Das Gesetz knüpft jedoch nach dem ausdrücklichen Wortlaut an den „Gesamtbetrag der Einkünfte“ an. Dieser Gesamtbetrag der Einkünfte kann - wie im Streitfall - auch negativ sein. Der (anschließende) Rechenschritt des Finanzamts „Berücksichtigung als Verlustrücktrag/-vortrag“ steht demnach bereits im Widerspruch zum Gesetzeswortlaut.

27

bb) Auch aus den Regelungen zum Verlustrücktrag ergibt sich nicht, dass ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte im Verlustentstehungsjahr zu neutralisieren ist. Da § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG (Verlustrücktrag) nur eine Berücksichtigung der entstandenen Verluste im Jahr 2014 bewirkt, jedoch keine Aussage dazu trifft, welche Auswirkungen ein Verlustrücktrag auf das Verlustentstehungsjahr 2015 hat, verbleibt es im Streitjahr 2015 beim negativen Gesamtbetrag der Einkünfte i.H.v. ./. 48.322 €. Der Rechenschritt des Finanzamts zur Neutralisierung des negativen Gesamtbetrags der Einkünfte bei einem Verlustrücktrag im Verlustentstehungsjahr 2015 ist im Einkommensteuergesetz nicht vorgesehen.

28

cc) Im Übrigen hat der BFH im Urteil vom 12. März 2019 (Az. IX R 34/17, BFHE 264, 201, BStBl II 2019, 658) ausgeführt, dass auch der Fall eintreten kann, dass der Hinzurechnungsbetrag (Erstattungsüberhang) im Erstattungsjahr eine Erhöhung der Einkommensteuer nicht auslöst, wenn ein hoher negativer Gesamtbetrag der Einkünfte vorliegt. Dieser Fall wäre nicht denkbar, wenn ein Verlustrücktrag bzw. ein Verlustvortrag im Verlustentstehungsjahr zu neutralisieren wäre. Im Streitfall liegt die vom BFH erwähnte Sachverhaltskonstellation vor.

29

3. Das Finanzamt hat zu Unrecht einen Kirchensteuererstattungsüberhang i.H.v. 61.109 € angesetzt. Der Kirchensteuererstattungsüberhang ist, wie nunmehr zwischen den Beteiligten unstreitig (vgl. Protokoll über die mündliche Verhandlung) i.H.v. 61.262 € anzusetzen.

30

a) Nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG ist gezahlte Kirchensteuer grundsätzlich als Sonderausgabe zu behandeln; dies gilt gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 4 HS 2 EStG nicht, soweit die Kirchensteuer als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer oder als Zuschlag auf die nach dem gesonderten Tarif des § 32d Abs. 1 EStG ermittelte Einkommensteuer gezahlt wurde.

31

b) Im Streitfall hat die Klägerin in 2015 laut Bestätigung des [...] Kirchensteueramtes vom 20. Januar 2017 (ESt-Akte Bl. 23) Kircheneinkommensteuer i.H.v. 0 € und Kirchenkapitalertragsteuer i.H.v. 152,76 € gezahlt, während in diesem Jahr Kircheneinkommensteuer i.H.v. 61.262,15 € und Kirchenkapitalertragsteuer i.H.v. 1.350,48 € erstattet wurden. Das Finanzamt hat zu Unrecht die gezahlte Kirchenkapitalertragsteuer i.H.v. 153 € als Sonderausgabe berücksichtigt, da die Kapitalerträge der Klägerin nach § 32d Abs. 1 EStG besteuert wurden und die Kirchenkapitalertragsteuer deshalb nicht als Sonderausgabe zu berücksichtigen ist.

32

4. Die Einkommensteuer für 2015 ist i.H.v. 26.603 € festzusetzen.

33

a) Die tarifliche Einkommensteuer beträgt im Streitfall 0 €. Tarifliche Einkommensteuer ist der Steuerbetrag, der sich aus der Anwendung des Einkommensteuertarifs gemäß § 32a EStG auf das zu versteuernde Einkommen nach § 2 Abs. 5 EStG, in das Kapitalerträge nach § 32d Abs. 1 EStG und § 43 Abs. 5 EStG nicht einzubeziehen sind (§ 2 Abs. 5b EStG), ergibt. Dieser Betrag lautet im Streitfall auf 0 €, denn die Klägerin hat kein positives zu versteuerndes Einkommen erzielt. Durch den zu berücksichtigenden negativen Gesamtbetrag der Einkünfte i.H.v. ./. 48.322 € ergibt sich ein negatives zu versteuerndes Einkommen, da das zu versteuernde Einkommen bisher, d.h. ohne Berücksichtigung des negativen Gesamtbetrages der Einkünfte, 42.355 € betrug (vgl. Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 8. Januar 2019, [...]).

34

b) Da die Einkommensteuer für die Kapitalerträge nach § 32d Abs. 1 EStG 26.603 € beträgt (vgl. Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 8. Januar 2019, [...]), ist die Einkommensteuer für 2015 in dieser Höhe festzusetzen.

35

c) Eine Steuerermäßigung nach § 35a EStG kommt im Streitfall nicht in Betracht, da die tarifliche Einkommensteuer 0 € beträgt und die von der Klägerin erzielten Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 32d Abs. 1 und § 43 Abs. 5 EStG der abgeltenden Kapitalertragsteuer unterlegen haben (BFH-Beschluss vom 28. April 2020 VI R 54/17, BFHE nn, DStR 2020, 1668). Dies steht zwischen den Beteiligten zu Recht nicht in Streit.

36

5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Außerdem war die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten im Vorverfahren - wie schriftlich beantragt - notwendig. Die Klägerin konnte es aufgrund der Schwierigkeit der Streitsache für notwendig halten, schon im Vorverfahren einen fachkundigen Berater mit der Interessenvertretung zu beauftragen (§ 139 Abs. 3 FGO). Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung.