
Datum: 23.11.2005
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 388/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2005:1123.4K388.03.00

Tenor:

Der Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus der seinerzeitigen KG für 1995, zuletzt geändert am2004, wird inso-weit geändert, als die Veräußerungsgewinne

- der Klägerin zu 1. um DM vermindert und auf DM,
- der Klägerin zu 2. um DM vermindert und auf DM und
- der Klägerin zu 3. um DM vermindert und auf DM festgesetzt werden.

Die Kosten des Rechtsstreits trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerinnen abwenden, soweit nicht die Klägerinnen zuvor Sicherheit in derselben Höhe leisten.

Streitig ist zwischen den Beteiligten, nachdem im Jahr 1999 für die Jahre 1994 und 1995 bei der ehemaligen Fa. KG (im Folgenden kurz: KG) und der Wohnungsbaugesellschaft mbH (im Folgenden kurz: WB GmbH) eine Betriebsprüfung

durchgeführt worden war, ob die Anteile der Klägerinnen an der UD WB GmbH im Zeitpunkt der Veräußerung der KG-Anteile zum 31.03.1995 (an die Firma GmbH) zum Sonderbetriebsvermögen II der Klägerinnen gehörten und wie hoch sie ggfls. zu bewerten sind.

Die Klägerinnen gehörten bis zum 31.03.1995 zu den Kommanditisten der KG, die 2
Klägerin zu 1. mit einem Kapitalanteil von 8,9 %, die Klägerinnen zu 2. und 3. mit solchen von jeweils 20,275 %. Die Klägerinnen zu 2. und 3. hatten ihren Kommanditanteil durch Schenkung ihres Vaters, der zum 31.03.1995 noch Komplementär der KG war, im Jahre 1973 erworben. Gegenstand der KG war die Herstellung und der Vertrieb von ... und sonstigen Fahrzeugen sowie von Bedarfsartikeln aller Art für ... und für sonstige Verkehrsmittel. Die Gesellschaft beschäftigte im Jahre 1995 ca. 1.250 Arbeitnehmer. Die Gesellschafter der KG – also u. a. die Klägerinnen - veräußerten mit Vertrag vom 24.02.1995 mit Wirkung zum 01.04.1995 ihre sämtlichen Gesellschaftsanteile an der KG an die Holding GmbH i. G. bzw. an die Geschäftsführungs GmbH i. G..

Daneben waren die Klägerinnen im Zeitpunkt der Veräußerung Gesellschafterinnen der WB 3
GmbH, die Klägerin zu 1. mit einem Kapitalanteil von 50 % 25.000 DM Nennkapital), die Klägerinnen zu 2. und 3. mit Kapitalanteilen von jeweils 25 % (12.500 DM Nennkapital). Die WB GmbH war im Jahre 1951 unter dem Firmennamen Wohnungsbaugesellschaft GmbH durch den Vater der Klägerinnen zu 2. und 3. und die Klägerin zu 1. gegründet worden. Im Jahre 1973 hatte Herr seinen Kapitalanteil von 50 % jeweils zur Hälfte auf die Klägerinnen zu 2. und 3. im Wege der Schenkung übertragen.

Gegenstand des Unternehmens der WB GmbH war und ist die Errichtung, der Erwerb und 4
die Verwaltung von Wohnungen. Das Anlagevermögen der WB GmbH besteht und bestand aus den 76 Wohnungen der Grundstücke, Straße und und Die Wohnungen waren in den Jahren 1952/53 als sog. Werkswohnungen (so die Bauantragsunterlagen und der dazu eingereichte Lageplan, Bl. 128 Bp-Handakte) erbaut worden und wurden ursprünglich auch ausschließlich an Werksangehörige der KG vergeben. Nach Darstellung der Klägerinnen hatte dies seinen Grund darin, dass die KG die Vergünstigung des damaligen § 7 c EStG 1955 in Anspruch nehmen wollte, wonach jemand, der einem Dritten Darlehen für die Errichtung von Wohnungen gewährte, die Darlehensauszahlung bis zu 30 % des Gewinns außerhalb der Bilanz vom steuerlichen Gewinn abziehen konnte. Diese Einschränkung der Abziehbarkeit galt jedoch dann nicht, wenn die Wohnungen für Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen errichtet wurden. Nach Tilgung der Darlehenssumme durch die GmbH habe die Überlassung der Wohnungen an Arbeitnehmer der KG "faktisch" auf der Beibehaltung der bisherigen Praxis beruht. Die Wohnungen befinden sich in unmittelbarer Nähe des Betriebs der KG. Auf Grund einer damals geschlossenen Betriebsvereinbarung durfte die Wohnungsvergabe nur mit Zustimmung der Belegschaft, vertreten durch den Betriebsrat, erfolgen. Der Prüfer ermittelte dies in einem Gespräch mit dem Betriebsrat. Nach dem darüber gefertigten Aktenvermerk (Bl. 120 der BP-Handakte) war Gesprächspartner das Betriebsratsmitglied; die angeforderten schriftlichen Unterlagen dazu konnten nicht (mehr) vorgelegt werden.

In späteren Jahren – ab wann genau konnte nicht mehr geklärt werden - wurden die 5
Wohnungen nicht mehr ausschließlich an Werksangehörige vergeben, jedoch stand nach den – nicht bestrittenen – Feststellungen im Bp-Bericht der KG bzw. deren Betriebsrat nach dem tatsächlichen Ablauf der Dinge ein Vorrecht bei der Belegung der Wohnungen zu. Der Prüfer stellte fest, dass sich die Interessenten für die Wohnungen in eine beim Betriebsrat geführte Warteliste eintragen konnten. Die Zustimmung wurde abhängig gemacht von dem

Listenplatz, den sozialen Verhältnissen und dem Familienstand der Werksangehörigen. Teilweise wurden die von Arbeitnehmern geschuldeten Mieten mit den Gehältern verrechnet. Die KG fertigte in diesen Fällen Mietabrechnungen zu Gunsten der WB GmbH (Bl. 114 – 128 Bp-Handakte). In späteren Jahren war das Interesse an den freierwerdenden Wohnungen – nicht zuletzt wegen deren bescheidenen Standards - nicht mehr so groß wie in den früheren Jahren. Im Zeitpunkt der Veräußerung der KG-Anteile (1995) waren die Wohnungen zu ca. 25 % an fremde Mieter vermietet. Die vorstehend geschilderte Praxis der Wohnungsvergabe wurde nach den Feststellungen des Prüfers auch nach 1995 fortgeführt.

Im Falle der Beendigung des Arbeitsverhältnisses bestand aufgrund einer – zum Teil handschriftlich – in die Verträge aufgenommenen Klausel ein mietvertraglicher Anspruch auf Räumung der Wohnung. Nach Angaben der Klägerinnen ist diese Vertragsklausel jedoch insgesamt bei nur neun Mietverträgen zur Anwendung gekommen. Nach der Klausel in der Fassung früherer Jahre (ca. um 1960) war die Wohnung zu räumen, wenn das Arbeitsverhältnis bei der KG endete. Die neuere Fassung der Klausel (ca. ab 1990) sah eine Beendigung des Mietvertrags nicht mehr in Abhängigkeit von dem spezifischen Arbeitsverhältnis bei der KG vor, vielmehr bestand der Beendigungsgrund danach im Wegfall jedes (beliebigen) Arbeitsverhältnisses, so dass eine Kündigung möglich war, wenn der Mieter arbeitslos wurde.

Nach übereinstimmendem Vortrag der Beteiligten bestanden zwischen der KG und der WB GmbH im übrigen keinerlei Rechtsbeziehungen.

Rechtsbeziehungen im Zusammenhang mit der Wohnungsvermietung bestanden ausschließlich zwischen der WB GmbH und den Arbeitnehmern der KG als Mieter, nicht aber unmittelbar zwischen der WB GmbH und der KG. Es ist nicht behauptet oder gar festgestellt worden, dass irgendwelchen Arbeitnehmern der KG die Zurverfügungstellung von Werkswohnungen aus dem Bestand der WB GmbH arbeitsvertraglich zugesichert worden ist. Die einzige Verbindung bestand in der vorerwähnten bis ca. 1990 benutzte Klausel in den Mietverträgen mit Werksangehörigen, wonach bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses mit der KG die Wohnung zu räumen war.

Der Prüfer stellte außerdem fest, dass der seinerzeitige steuerliche Berater der WB GmbH im Zusammenhang mit der Gewinnausschüttung und der Kapitalertragsteuerberechnung der WB GmbH für das Jahr 1995 am 18.08.1997 Herrn Rechtsanwalt die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung der WB GmbH zugeschickt und hierzu folgende Erläuterung gegeben hatte: "Im Rahmen der Ermittlung der Gewerbebeertragsteuer kann die erweiterte Kürzung für Grundbesitzgesellschaften erst ab dem Jahr 1996 geltend gemacht werden, da bis einschließlich März 1995 über die Beteiligung an der Waggonfabrik KG die Wohnungen der GmbH für Zwecke des Gewerbebetriebs der GmbH-Gesellschafter genutzt wurden. Für 1995 wirkt sich diese Nutzung bis einschließlich März insgesamt schädlich für das gesamte Jahr 1995 aus" (Bl. 113 Bp-Handakte).

Die Betriebsprüfung vertrat die Auffassung, dass es sich bei den Anteilen der WB GmbH um Sonderbetriebsvermögen II der Klägerinnen handele, die – da sie nicht mitveräußert worden waren – im Zuge der Veräußerung der KG-Anteile zu einer Entnahme führten. Die stillen Reserven, die sich aus dem Wert des Grundvermögens der UD WB GmbH nach Auffassung der Betriebsprüfung unter Erstellung eines Wertgutachtens über den Immobilienbesitz ergaben, wurden auf den Veräußerungsstichtag der KG-Anteile bewertet. Danach ergab sich ein Entnahmegewinn von DM, der den Veräußerungsgewinn erhöhte. Wegen der Wertermittlung im Einzelnen wird auf Tz. 16 des Bp-Berichts vom1999 verwiesen, zur

6

7

8

9

10

Wertermittlung des Grundvermögens auf die Wertermittlung vom1999 des Bausachverständigen des Finanzamts (Bl. 168 – 191 Prüfer-Handakte). Dabei addierte die Betriebsprüfung zum Wert des Immobilienbesitzes das Eigenkapital der WB GmbH und ging dabei davon aus, dass diese Summe einem Veräußerungserlös für den Anteil der WB GmbH entspreche.

Über die Betriebsvermögenseigenschaft der GmbH-Anteile konnte im Rahmen der Prüfung keine Einigung erzielt werden. Die KG hatte lediglich ausgeführt, dass die Gesellschaftsanteile, falls sie ursprünglich tatsächlich einmal zum Sonderbetriebsvermögen hätten gezogen werden müssen, später lange vor dem Prüfungszeitraum jedenfalls wieder entnommen worden seien oder hätten entnommen werden können, so dass jetzt im Zeitpunkt der Veräußerung ein Entnahmetatbestand nicht gegeben sei. 11

Die Betriebsprüfung hielt an ihrer Auffassung fest und rechnete der Klägerin zu 1. entsprechend ihrem Gesellschaftsanteil an der WB GmbH DM des ermittelten Entnahmegewinns als Veräußerungsgewinn zu, den Klägerinnen zu 2. und 3. jeweils DM. Das Finanzamt schloss sich dem an. Gegen die gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen vom1999 legten die Klägerinnen zu 1. und 3. Einspruch ein, die Klägerin zu 2. wurde zum Verfahren hinzugezogen. 12

Mit Bescheiden vom2000,2001 und2002 wurde der angefochtene Bescheid aus anderen Gründen geändert. Diese Bescheide wurden zum Gegenstand des laufenden Einspruchsverfahrens. Die Einsprüche wurden sodann mit Entscheidungen vom2002 als unbegründet zurückgewiesen. In den Gründen führte das Finanzamt im wesentlichen aus, es entspreche ständiger finanzgerichtlicher Rechtsprechung, dass an Arbeitnehmer vermietete Werkwohnungen zum notwendigen Betriebsvermögen bzw. Sonderbetriebsvermögen gehörten. Nichts anderes könne geltend, wenn die Wohnungen einer Kapitalgesellschaft gehörten, die von den Gesellschaftern der Personengesellschaft beherrscht werde, deren Arbeitnehmer in den Wohnungen wohnten. Dann gehörten die Anteile zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II, wenn sie zu einer Stärkung der mitunternehmerischen Beteiligung führten. Davon sei im Streitfall auszugehen: Die Wohnungen seien ausdrücklich als Werkwohnungen errichtet worden. Dies sei auch notwendig gewesen zur Inanspruchnahme der Vergünstigung des seinerzeitigen § 7 c EStG. Bezeichnend sei auch die Vereinbarung mit dem Betriebsrat und die Vergabepaxis. Die Dauer der Mietzeit sei an die Wekszugehörigkeit gekoppelt gewesen. Seien die Anteile an der WG GmbH aber einmal notwendiges Betriebsvermögen gewesen, so hätten sie diese Eigenschaft mangels eines Umwidmungsaktes nicht verloren. Auch die beteiligten Gesellschaften seien offenbar davon ausgegangen, dass die UD WB GmbH ihre Tätigkeit ganz in den Dienst der KG gestellt habe; dies ergebe sich aus dem Schreiben des steuerlichen Beraters der WB GmbH an Herrn Rechtsanwalt vom 18.08.1997. 13

Hiergegen richtet sich die vorliegende Klage, mit der die Klägerinnen ihr Begehren weiter verfolgen. Sie wiederholten im Wesentlichen ihren Vortrag aus dem außergerichtlichen Verfahren: 14

Anteile an Kapitalgesellschaften zählten in aller Regel nur dann zum Sonderbetriebsvermögen II eines Gesellschafters, wenn diese wegen der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung der Kapitalgesellschaft an der Personengesellschaft auch die unmittelbare Gesellschafterstellung des Anteilseigners bei der Personengesellschaft stärken könnten. Sei die Kapitalgesellschaft dagegen – wie im Streitfall – nicht an der Personengesellschaft beteiligt, so komme eine Zuordnung dieser Anteile zum notwendigen 15

Sonderbetriebsvermögen II nur ausnahmsweise in Betracht, wenn eine besonders enge wirtschaftliche Verflechtung zwischen den beiden Gesellschaften derart bestehe, dass die eine Gesellschaft eine wesentliche wirtschaftliche Funktion der anderen erfülle. Dabei sei zu beachten, dass eine Zuordnung der Anteile an der WB GmbH zum Sonderbetriebsvermögen II nur in Betracht komme, wenn diese für die Kommanditbeteiligung der Klägerinnen förderlich gewesen wären. Nicht entscheidend sei, ob die Arbeitnehmerwohnungen, wenn sie denn in unmittelbarem Besitz der Klägerinnen gewesen wären, dem Betriebsvermögen der KG zuzurechnen gewesen wären. Die vom Beklagten in der Einspruchsentscheidung zitierte Rechtsprechung zur Sonderbetriebsvermögenseigenschaft sog. Werkswohnungen sei schon deshalb nicht anwendbar, weil in allen von dem Beklagten aufgeführten Fällen die Werkswohnungen im unmittelbaren zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentum der Mitunternehmer selbst gestanden hätten. Demnach sei in all diesen Fällen zu beurteilen gewesen, ob die Wohnungen als solche dem steuerlichen Privatvermögen oder dem steuerverstrickten Sonderbetriebsvermögen I der Gesellschafter zuzurechnen seien. Die Missachtung des unstrittigen Umstands, dass die WB GmbH Eigentümerin der Wohnungen im Streitfall gewesen sei, die der Beklagte auf S. 9 seiner Einspruchsentscheidung ohne weitere Begründung aus Gründen der wirtschaftlichen Betrachtung für zulässig halte, stehe in klarem Widerspruch zu § 39 Abs. 1 AO. Hinzuweisen sei in diesem Zusammenhang auch auf die Rechtsprechung zur Zurechnung von Wirtschaftsgütern, die eine Personengesellschaft einer Schwesterpersonengesellschaft zur Nutzung überlasse (Hinweis auf BFH-Urteile vom 16.06.1994, BStBl II 1996, 32, vom 22.11.1994, BStBl II 1996, 93, und vom 26.11.1996, BStBl II 1998, 328). Danach gehe die Zurechnung eines Wirtschaftsguts zum (originären) Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft der Zurechnung als Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters bei einer Schwesterpersonengesellschaft vor (Vorrang des Rechtsinstituts der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung vor der Zuordnung als Sonderbetriebsvermögen). Dies müsse erst Recht gelten, wenn ein Wirtschaftsgut zivilrechtlich und wirtschaftlich einer Kapitalgesellschaft zuzurechnen sei. Der Durchgriff durch eine Gesellschaft auf die Gesellschafter könne bei einer Kapitalgesellschaft anders als bei einer Personengesellschaft nicht mehr durch § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO gerechtfertigt sein, da insoweit kein Gesamthandsvermögen vorliege.

Aber selbst wenn man eine wirtschaftliche Verflechtung auch ohne rechtsgeschäftliche Verbundenheit für denkbar halten wollte, erreiche diese im vorliegenden Fall nicht die vom BFH geforderte Qualität für die Begründung von notwendigem Sonderbetriebsvermögen. Denn nach einhelliger Ansicht in der Rechtsprechung lange hierfür die Unterhaltung von Rechtsbeziehungen wie sie üblicherweise auch mit anderen Unternehmen bestünden, grundsätzlich nicht aus, um Anteile des Gesellschafters der Personengesellschaft an der Kapitalgesellschaft, mit der die Personengesellschaft Geschäftsbeziehungen unterhält, als notwendiges Betriebsvermögen zu qualifizieren, und zwar auch dann nicht, wenn diese Geschäftsbeziehungen besonders intensiv seien (Hinweis auf BFH-Urteile vom 31.01.1991, BStBl II 1991, 786; vom 23.01.1992, BStBl II 1992, 721; vom 07.07.1992, BStBl II 1992, 328; vom 03.03.1998, BStBl II 1998, 383). Schon anhand des dort eingeführten Kriteriums des Fremdvergleichs der Geschäftsbeziehungen werde deutlich, dass die vom BFH aufgestellten Abgrenzungskriterien im vorliegenden Fall nicht erfüllt seien. Da rechtsgeschäftliche Geschäftsbeziehungen überhaupt nicht unterhalten würden, fehle es schon an einem für einen Fremdvergleich notwendigen Vergleichsmaßstab. Zudem seien keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass die WB GmbH ihre Wohnungen zu einem Mietzins vermietet habe, der hinter der ortsüblichen Vergleichsmiete zurückbleibe. Abgesehen davon aber erscheine schon zweifelhaft, ob die Versorgung der werksangehörigen Arbeitnehmer mit Wohnraum überhaupt heutzutage noch zu den Aufgaben eines Unternehmens zähle. Jedenfalls aber könne von einer wesentlichen Funktion i. S. einer unverzichtbaren Voraussetzung für die

Ausübung des Produktionsbetriebes keine Rede sein (Hinweis zu diesem Abgrenzungskriterium auf das BFH-Urteil vom 10.06.1999 IV R 21/98, BStBl II 1999, 715). Die KG habe in Spitzenzeiten bis 1.500 Arbeitnehmer beschäftigt, in 1995 noch ca. 1.250, die WB GmbH besitze dagegen lediglich 76 Wohnungen, die bei weitem nicht vollständig an Arbeitnehmer der KG vermietet worden seien.

Auch der ständige Hinweis des Beklagten auf das Schreiben des steuerlichen Beraters der WB an Herrn Rechtsanwalt vom 18.08.1997 gehe fehl. Das zitierte Schreiben setze sich erkennbar nur mit den gewerbesteuerrechtlichen Konsequenzen der bestehenden Gesellschafterstruktur auseinander. Dieses Schreiben sei deshalb – abgesehen davon, dass es ohnehin keine wie auch immer geartete Bindungswirkung für die Klägerinnen entfalten könne – nicht einmal missverständlich. Denn tatsächlich folge das Gewerbebesteuerrecht insoweit eigenen Regeln. Die allein am Wortlaut des § 9 Nr. 1 letzter Satz GewStG orientierte Auslegung des BFH, wonach auch lediglich reflexartig wirkende Vorteilsgewährungen zu einem Ausschluss der erweiterten Gewerbebesteuerkürzung führen können, habe der BFH – wie bereits ausgeführt – für Zwecke der Qualifizierung eines Wirtschaftsguts als Sonderbetriebsvermögen gerade ausdrücklich abgelehnt. 17

Abgesehen davon stelle das Verhalten des Finanzamts einen offenkundigen Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben dar. Selbst wenn – was natürlich weiterhin in Abrede gestellt werde – durch die Auflösung stiller Reserven ein Steueranspruch entstanden sein sollte, so sei dieser unter den Umständen des Streitfalls als verwirkt anzusehen. Die KG als Großbetrieb i. S. von § 3 BpO habe einer lückenlosen Betriebsprüfung nach § 4 Abs. 2 BpO unterlegen. Dies betreffe sowohl die Zeiträume, in die eine denkbare Einlage der Anteile an der WB GmbH hätte fallen können (Gründung im Jahre 1951), als auch die Vorgänge, die eventuell zu einer entsprechenden Entnahme hätten führen können (Anteilsschenkung und unentgeltliche Aufnahme der Klägerinnen zu 2. und 3. in die Mitunternehmerschaft der KG zum 01.07.1973 oder die allgemeine Vermietung auch an Betriebsfremde). 18

In den früheren Jahren seien die Anteile offenkundig wissentlich und willentlich über mehr als 40 Jahre weder von den Steuerpflichtigen noch von der Finanzbehörde als Sonderbetriebsvermögen angesehen worden. Dies zeige sich nicht nur an der fehlenden Erstellung bzw. Anforderung entsprechender Sonderbilanzen, sondern auch an der Qualifikation eventueller Ausschüttungen als Einkünfte aus Kapitalvermögen und nicht als gewerbliche Einkünfte. Die Beteiligung der Mitunternehmer an der WB GmbH sei für den Beklagten auch offensichtlich und bekannt gewesen: Einerseits seien die Verhältnisse für die Förderung nach § 7 c EStG a. F. offen zu legen gewesen, andererseits sei davon auszugehen, dass bei entsprechenden Lohnsteuerprüfungen die Wohnungsüberlassung an die Arbeitnehmer ebenfalls einer Prüfung unterzogen worden sei. Darüber hinaus sei auch die in dem Bp-Bericht und der Einspruchsentscheidung angeführte teilweise erfolgte Verrechnung der Miete mit den Gehältern der Arbeitnehmer im Rahmen der Betriebsprüfung offensichtlich gewesen. Dies gelte insbesondere, da die Zuordnung der Anteile zum betrieblichen Bereich vorteilhafte oder nachteilige Auswirkungen auf die ertragsteuerliche Behandlung der Beteiligungserträge (z. B. Kürzung nach § 32 c EStG), auf die Gewerbesteuer sowie insbesondere auf die Vermögensteuer und die Schenkungsteuer bei der Anteilsübertragung von Herrn Kurt Capellmann auf die Klägerinnen zu 2. und 3. hätte haben können. Insbesondere für die Vermögensteuer wäre der Anteil an der WB GmbH in die Feststellung des Einheitswerts des Betriebsvermögens der KG einzubeziehen gewesen, wenn die Anteile Sonderbetriebsvermögen gewesen wären. Für die im Sonderbetriebsvermögen gehaltenen Anteile wäre daneben bei der Ermittlung der Vermögensteuer ein Bewertungsabschlag von 25 % anzusetzen gewesen. 19

Der Beklagte gehe offenbar davon aus, dass eine Sonderbilanz selbst bei einer von ihm bereits vor längerer Zeit vorgenommenen Qualifikation der Anteile als Sonderbetriebsvermögen nicht nötig gewesen wäre. Wenn der Beklagte und vorher schon der Betriebsprüfer ausführe, in der Bilanz seien "lediglich die Beteiligungsrechte ... auf der Aktivseite ... und auf der Passivseite die entsprechenden Eigenkapitalanteile der Gesellschafter" auszuweisen und "die Bilanzposten hätten keine Änderung erfahren müssen, da keine Abschreibung ... erforderlich war" (so Tz. 16 des Bp-Berichts), so sei dies schon deshalb unzutreffend, weil die Buchführungspflicht nach § 140 AO und das Vollständigkeitsgebot des § 247 Abs. 1 HGB nicht nur bei einer Änderung der Bilanzansätze während des Wirtschaftsjahrs zu erfüllen seien. Die zutreffende Erfassung des Sonderbetriebsvermögens sei also zwingend. Zudem sei die Erfassung nicht nur für die Ermittlung von Abschreibungen von Bedeutung, sondern führe – wie bereits ausgeführt – zu zahlreichen anderen steuerlichen Folgen. Diese Ausführungen des Beklagten bestätigten aber, dass dem Beklagten die Beteiligungsverhältnisse bekannt gewesen seien und er sich bereits mit der Qualifikation des Anteils an der WB GmbH als Sonderbetriebsvermögen auseinander gesetzt haben müsse. Hätte der Beklagte bereits früher die Anteile dem Sonderbetriebsvermögen zugeordnet, hätte man durch z. B. anderweitige Stimmrechtsverteilung die Mehrheitserfordernisse oder die wirtschaftlichen Aktivitäten der WB GmbH ändern können oder aber man hätte alternativ vor der Veräußerung der Mitunternehmeranteile an der KG die Anteile (zum Buchwert) in ein anderes Betriebsvermögen der Klägerinnen (z.B. das einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG) überführen können. Man habe das aber angesichts der mehr als 40 Jahre immer wieder bestätigten anderweitigen Auffassung des Beklagten, die im Übrigen auch die zutreffende sei, nicht für nötig gehalten. Durch das Rechtsinstitut der Verwirkung solle der Steuerpflichtige davor geschützt werden, dass er im Vertrauen auf das gleichbleibende Verhalten der Finanzverwaltung Nachteile erleidet, die ihm – etwa durch Wahl anderer Gestaltungen – bei anderem Verhalten der Verwaltung nicht entstanden wären (Hinweis auf BFH-Urteil vom 14.09.1978 IV R 89/74, BStBl II 1979, 121).

20

Schließlich rügen die Klägerinnen hilfsweise die falsche Bewertung der nach Auffassung des Beklagten vorliegenden Entnahme. Die Betriebsprüfung habe im Grunde nur den Substanzwert der Wohnungen ermittelt, der weder den Verkehrswert der Wohnungen noch den der Anteile wiedergebe. Der nach § 16 Abs. 3 Sätze 7, 8 EStG anzusetzende gemeine Wert sei entsprechend den Vorgaben der §§ 9, 11 Abs. 2 BewG zu bestimmen (Hinweis auf BFH-Urteile vom 27.02.1985, I R 235/80, BStBl II 1985, 456; vom 26.02.1997 X R 31/95, BStBl II 1997, 561). Der gemeine Wert von zurückbehaltenen, nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften bestimme sich – mangels geeigneter Werte aus zeitnahen Verkäufen – nach der von der Rechtsprechung und Verwaltung entwickelten Schätzmethode des Stuttgarter Verfahrens unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten. Die vom Beklagten vorgenommene Bewertung unter Berücksichtigung des gutachterlich bestimmten Marktwerts der Wohnungen zuzüglich des Eigenkapitals sei abwegig. Hierzu legen die Klägerinnen den die WB GmbH betreffenden Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des gemeinen Werts der Anteile auf den 31.12.1994 vom 7.08.1996 vor, in dem der Wert für je 100,-- DM Nennkapital auf,-- DM (für die Klägerin zu 1.) bzw.,-- DM (für die Klägerinnen zu 2. und 3.) festgestellt worden ist und auf dessen Inhalt im übrigen Bezug genommen wird.

21

Mit Bescheid vom2004 ist der angefochtene Bescheid erneut aus anderen Gründen geändert worden.

22

Die Klägerinnen beantragen,

23

den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung für die Waggonfabrik KG für 1995, zuletzt geändert am2004, dahingehend zu ändern, dass der den Klägerinnen zuzurechnende Veräußerungsgewinn um den für die Entnahme der Anteile an der WB GmbH angesetzten Gewinn i. H. v.,-- DM für die Klägerin zu 1., und jeweils,-- DM für die Klägerinnen zu 2. und 3. gemindert wird,	24
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	25
Das Finanzamt beantragt,	26
die Klage abzuweisen.	27
Der Beklagte nimmt Bezug auf die Gründe seiner Einspruchsentscheidung. Zum neu eingeführten Gesichtspunkt von Treu und Glauben trägt er vor, ein Vertrauenstatbestand sei nicht geschaffen worden. Die Finanzbehörde habe keine Veranlassung gehabt, den Klägerinnen die Erstellung einer Sonderbilanz aufzuerlegen. Eine solche hätte sich nämlich auf die Gewinnermittlung nicht ausgewirkt. Schließlich sei auch nicht erkennbar, welche Dispositionen die KG im Vertrauen auf das Verhalten des Beklagten getroffen haben wolle. Es sei Sache der Klägerinnen bzw. der KG gewesen, von vornherein eine steuerrechtliche Klärung zu betreiben und gfs. eine geeignete zivilrechtliche Gestaltung zu wählen, um einen Veräußerungs- oder Aufgabetatbestand zu vermeiden.	28
Zutreffend sei, dass die Anteile mit dem gemeinen Wert anzusetzen seien. Wenn die Klägerinnen jedoch in diesem Zusammenhang den Anteilsbewertungsbescheid auf den 31.12.1994 vorlegten, so sei darauf hinzuweisen, dass dies nicht der gemeine Wert sei, der nach ertragsteuerlichen Vorschriften anzusetzen sei. Das sog. Stuttgarter Verfahren sei nur maßgeblich für die Vermögensteuer, die Anteilsbewertung und die Einheitswertfestsetzung. Deshalb halte man die Bewertung anhand der Substanzwerte der im Vermögen der WB GmbH befindlichen Wirtschaftsgüter, vor allem des Grundbesitzes, für zutreffend.	29
Die Gesellschaftsanteile an der WB GmbH seien von Anfang an Sonderbetriebsvermögen der KG gewesen. Gesellschafter der WB GmbH seien ausschließlich Gesellschafter der ehemaligen KG gewesen. Nach dem eigenen Vortrag der Klägerinnen sei die WB gegründet worden, um die steuerlichen Vorteile des damaligen § 7 c EStG in Anspruch nehmen zu können. Nach dieser Vorschrift hätten Steuerpflichtige, die ihren Gewinn auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung ermittelt hätten, Zuschüsse bzw. Darlehen zur Förderung des Wohnungsbaus im Jahr der Hingabe als Betriebsausgabe oder Werbungskosten absetzen können. Entgegen der Auffassung der Klägerinnen sei hiervon nicht die private Sphäre der Gesellschafter, sondern die betriebliche Sphäre der KG betroffen gewesen. Darüber hinaus sei Sinn und Zweck der gegründeten Gesellschaft die Errichtung und Verwaltung von Wohnbauten gewesen. De facto seien dies Werkswohnungen der KG gewesen und als solche seien die Wohnungen bereits in den Bauplänen bezeichnet und auch in den Jahren nach der Gründung ausschließlich genutzt worden. Dass die Wohnungen für Zwecke des Gewerbebetriebs der KG genutzt werden sollten, zeige auch der damalige Name der GmbH, nämlich-Wohnungsbaugesellschaft. Das Anlagevermögen der Gesellschaft bestehe auch heute noch ausschließlich aus demselben Wohnungsbestand. Die WB GmbH habe ihre Tätigkeit darüber hinaus nicht erweitert. Unter diesen Gesichtspunkten wäre es völlig unlogisch, die Werkswohnungen, die – stünden sie im Eigentum eines Einzel- oder Mitunternehmers – nach allgemeinen Grundsätzen auf jeden Fall Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens gewesen wären, anders zu behandeln, nur weil sie über die Beteiligung an einer GmbH in den Dienst der Personengesellschaft gestellt worden seien. Dass die Werkswohnungen auf Grund veränderter Verhältnisse in späteren	30

Jahren möglicherweise an Bedeutung verloren hätten und vielleicht nicht mehr als notwendiges Betriebsvermögen anzusehen gewesen wären, ändere nichts an der Tatsache, dass sie mangels Umwidmung bzw. Entnahme Betriebsvermögen geblieben seien. Die geschwundene Bedeutung für den Betrieb sei allenfalls eine Erklärung dafür, dass die Anteile an der WB GmbH bei der Veräußerung nicht mitveräußert worden seien.

Entscheidungsgründe

31

Die Klage ist begründet.

32

Der angefochtene Bescheid ist hinsichtlich der festgestellten Veräußerungsgewinne teilweise rechtswidrig und verletzt die Klägerinnen insoweit in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO). Zu Unrecht hat das beklagte Finanzamt die Anteile der Klägerinnen an der WB GmbH zu deren notwendigen Betriebsvermögen gezogen und die sich (durch Zurückbehaltung) bei der Überführung ins Privatvermögen ergebenden Gewinne den Gewinnen aus der Veräußerung der Kommanditbeteiligungen hinzugerechnet. Die GmbH-Beteiligungen mögen zwar zur Zeit der Errichtung der Wohnungen und in der Zeit danach einmal notwendiges Betriebsvermögen der Klägerinnen gewesen sein. Für den frühestmöglichen Zeitraum einer eventuellen Bilanzberichtigung – nämlich für das Streitjahr 1994 – sieht der Senat jedoch die Voraussetzungen für die Annahme von notwendigem Betriebsvermögen nicht (mehr) als gegeben an.

33

1. Zum notwendigen Betriebsvermögen (§ 4 Abs. 1, § 5 EStG) gehören Wirtschaftsgüter, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke des Steuerpflichtigen genutzt werden. Das kann – unabhängig von ihrer Höhe – auch auf die Beteiligung an einer GmbH zutreffen. Zum Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers gehören dementsprechend alle Wirtschaftsgüter, die dazu geeignet und bestimmt sind, dem Betrieb der Personengesellschaft (Sonderbetriebsvermögen I) oder der Beteiligung des Mitunternehmers (Sonderbetriebsvermögen II) zu dienen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 7.07.1992 VIII R 2/87, BStBl II 1993, 328 m.w.N.). Sonderbetriebsvermögen II ist anzunehmen, wenn die dem Mitunternehmer gehörenden Wirtschaftsgüter zur Begründung oder Stärkung und Förderung seiner Beteiligung eingesetzt werden. Ein solches Wirtschaftsgut kann auch die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft sein (ebenfalls ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 6.07.1989 IV R 62/86, BStBl II 1989, 890 – dazu BVerfG-Beschl. vom 22.12.1992 1 BvR 1333/89, DStR 1993, 603; vom 28.8.2003 IV 46/02, BStBl II 2004, 217 m.w.N.).

34

Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft kann die Beteiligung des Gesellschafters an einer Personengesellschaft dadurch stärken, dass sie für das Unternehmen der Personengesellschaft wirtschaftlich vorteilhaft und förderlich ist. Dementsprechend hat die Rechtsprechung eine Kapitalbeteiligung dem notwendigen Sonderbetriebsvermögen II zugeordnet, wenn zwischen dem Unternehmen der Personengesellschaft und der Kapitalgesellschaft eine besonders enge, dem Unternehmenszweck der Personengesellschaft förderliche Verflechtung besteht und der Mitunternehmer - ggf. zusammen mit anderen Mitunternehmern - die Kapitalgesellschaft beherrscht. Geht die Kapitalgesellschaft in einem solchen Fall keiner anderweitigen eigenbetrieblichen Tätigkeit nach, ist die Beteiligung an ihr nicht nur dazu geeignet, sondern erkennbar auch dazu bestimmt, der Personengesellschaft zu dienen. Dabei ist allerdings die Unterhaltung von Geschäftsbeziehungen, wie sie üblicherweise auch mit anderen Unternehmen bestehen, grundsätzlich nicht ausreichend (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 31.01.1991 IV R 2/90, BStBl II 1991, 786; vom 23.1.1992 XI R 36/88, BStBl II 1992, 721). Es genügt auch nicht jeder reflexartig aufgrund der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft entstehende mittelbare Vorteil

35

für das Unternehmen. Es muss sich schon um eine erhebliche und intensive Förderung eigenbetrieblicher Zwecke oder der mitunternehmerischen Betätigung handeln. Außer in den Fällen einer Kapital-Organgesellschaft (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 28.08.2003 IV R 46/02, BStBl II 2004, 217) und einer Kapital-Betriebsgesellschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 16.04.1991 VIII R 63/87, BStBl II 1991, 832; vom 18.12.2001 VIII R 27/00, BStBl II 2002, 733) ist dies in den Fällen angenommen worden, in denen die Kapitalgesellschaft ausschließlich mit der Vermarktung von Produkten der Personengesellschaft befasst war oder mit Lieferungen und Leistungen, die für die Produktion der Personengesellschaft von besonderer Bedeutung waren. Notwendig i.S. von existenziell wichtig für das Unternehmen bzw. die mitunternehmerische Beteiligung muss die Tätigkeit der Kapitalgesellschaft auf der anderen Seite nicht sein (vgl. z. B. BFH-Urteil vom 03.10.1989 VIII R 328/84, BFH/NV 1990, 361), auch wenn der IV. Senat des BFH in einem Urteil vom 10.06.1999 (IV R 21/98, BStBl II 1999, 715) den Rechtssatz aufgestellt hat, der Einsatz eines Wirtschaftsguts sei nicht schon dann durch die betrieblichen Interessen der (Besitz-)Personengesellschaft veranlasst, wenn das Wirtschaftsgut für die Betriebsgesellschaft besondere Bedeutung besitze, sofern es für deren Betrieb nicht unverzichtbar sei. Man wird jedoch in Übereinstimmung mit der im übrigen durchgängigen BFH-Rechtsprechung (vgl. z.B. BFH-Urteil BFH/NV 1990, 361; BFH-Beschluss vom 22.11.2002 X B 92/02, BFH/NV 2003, 320; so auch wieder das jüngste zu dieser Thematik ergangene veröffentlichte Urteil des BFH vom 20.04.2005 X R 2/03, BStBl II 2005, 694 ff.) verlangen müssen, dass die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft geeignet und dazu bestimmt ist, das Unternehmen bzw. die mitunternehmerische Beteiligung "entscheidend zu fördern" bzw. "das operative Geschäft ...in erheblichem Maße zu fördern".

2. Bei dieser danach erforderlichen wertenden Betrachtung ist der Senat zu dem Ergebnis gelangt, dass von einer entscheidenden Förderung des Unternehmens der KG und damit der Kommanditbeteiligungen der Klägerinnen durch die GmbH-Anteile jedenfalls im Jahre 1994 nicht die Rede sein kann. 36

Es mag sein, dass die Anteile an der WB GmbH im Zeitpunkt der Fertigstellung der Wohnungen als notwendiges Betriebsvermögen anzusehen waren. Die Wohnungen sind unstreitig als Werkwohnungen errichtet worden, die KG hat unter Ausnutzung des seinerzeitigen § 7c EStG ein Darlehen gewährt und die WB GmbH hatte sich seinerzeit offenbar verpflichtet, die Wohnungen nur an Arbeitnehmer der KG zu vermieten, was zunächst auch so geschah. Die Möglichkeit, zumindest einem Teil der Arbeitnehmer derartige Werkwohnungen anzubieten und die betreffenden Arbeitnehmer leichter anzuwerben und sie an das Unternehmen zu binden, stellte Anfang der 50'er Jahre, also in den Zeiten der Wohnungsknappheit, sicherlich einen Vorteil dar, der dem Unternehmenszweck der KG förderlich war. Vor dem Hintergrund der Rechtsprechung, wonach an Arbeitnehmer vermietete Wohnungen zum notwendigen Betriebsvermögen gehören, wenn für deren Vermietung an Betriebsangehörige betriebliche Gründe maßgebend sind (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 1.12.1976 I R 73/74, BStBl II 1977, 315, und vom 11.10.1979 IV R 125/76, BStBl II 1980, 40), dürfte seinerzeit auch für die Anteile der Klägerinnen an der UD WB GmbH, deren Tätigkeit zu Beginn ausschließlich in den Dienst der KG gestellt worden war, nichts anderes gegolten haben. In der Tat wären dann die Bilanzen über viele Jahre unrichtig gewesen. 37

Die Bilanzberichtigung, die frühestens in der ersten noch berichtigungsfähigen Schlussbilanz – hier also des Jahres 1994 – möglich gewesen wäre, setzt jedoch voraus, dass diese Schlussbilanz ohne die vorzunehmende Korrektur falsch wäre. Mit anderen Worten: Es müsste die Nichtbilanzierung der Anteile an der WB GmbH nicht nur in früheren Jahren, 38

sondern auch in der Bilanz auf den 31.12.1994 fehlerhaft gewesen sein. Dass wäre aber nur dann der Fall, wenn die GmbH-Anteile auch zu diesem Zeitpunkt noch zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen der Klägerinnen gehört hätten. Nur dann wären die GmbH-Anteile als notwendiges Sonderbetriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen gewesen, der sich ergeben hätte, wenn sie von vornherein zutreffend bilanziert worden wären (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 14.04.1988 IV R 271/84, BStBl II 1988, 667; vom 10.12.1997 XI R 52/96, BStBl II 1998, 377; vom 15.10.1998 IV R 18/98, BStBl II 1999, 286). Der Senat vermag jedoch nicht zu erkennen, dass die Anteile der Klägerinnen an der WB GmbH in 1994 noch notwendiges (Sonder-)Betriebsvermögen II der Klägerinnen darstellten. Er hat vielmehr die Überzeugung gewonnen, dass jedenfalls zu diesem Zeitpunkt die GmbH-Anteile – genauso wie die Wohnungen selbst – kaum geeignet waren, das Unternehmen der KG bzw. die mitunternehmerische Beteiligung der Klägerinnen "entscheidend zu fördern". Zutreffend haben die Klägerinnen auf das zahlenmäßige Missverhältnis zwischen der hohen Arbeitnehmerzahl und den vergleichsweise wenigen von der UD WB vermieteten Wohnungen hingewiesen. Auch der Betriebsprüfer hat bereits auf die schlechte Wohnqualität und Lage am Rande des Betriebsgeländes hingewiesen, die heutigen Wohnansprüchen nicht mehr gerecht werde. Bezeichnend scheint dem Senat in diesem Zusammenhang der erhebliche Anteil von Mietverhältnissen mit Nichtarbeitnehmern zu sein. In späterer Zeit war die Tätigkeit der WB GmbH eben nicht mehr ausschließlich in den Dienst der KG gestellt. Auch das fehlende Interesse der Käufer der KG-Anteile an diesen Wohnungen ist ein deutlicher Hinweis darauf, dass diese und damit auch die GmbH-Anteile keine wesentliche Bedeutung für das Unternehmen der KG hatten. Die Feststellung des Betriebsprüfers, dass auch nach Veräußerung der KG-Anteile die Vermietung der Wohnungen weiterhin genauso wie vorher unter Einschaltung des Betriebsrats der KG gehandhabt wurde, spricht im übrigen dafür, dass diese Praxis zumindest auch in ganz erheblichem Maße im Eigeninteresse der WB GmbH lag und weniger im Interesse der KG. Für die UD WB GmbH war dies eine ausgesprochen einfache und komfortable Art der Wohnungsverwaltung und -vermittlung.

Der Betriebsprüfer und auch das Finanzamt scheinen dies ähnlich gesehen zu haben. In einem Schreiben an die Rechtsbehelfsstelle des Finanzamts vom 26.4.2000 führt der Betriebsprüfer u.a. aus: "Es mag zutreffen, dass die in früheren Zeiten zweifelsfrei bestanden wirtschaftlichen Vorteile in der jüngeren Vergangenheit an Bedeutung verloren haben oder sogar wirtschaftlich belastend sein können. Dennoch hat dieser mögliche Verlust an Bedeutung zu keinem Zeitpunkt die Eigenschaft als Betriebsvermögen aufgehoben. Letztlich ist hier die Rechtsfrage streitig, ob in der Vergangenheit eine nach außen erkennbare Entnahmehandlung durch entsprechende Bilanzierung statt gefunden hat, mit der notwendiges Betriebsvermögen, welches möglicherweise durch eine Änderung der wirtschaftlichen und sozialen Verhältnisse nach heutigen Wertmaßstäben nur noch als gewillkürtes denkbar ist, zu Privatvermögen geworden ist." – Diese Rechtsfrage ist aber nach den vorstehenden Ausführungen eindeutig und dahingehend zu beantworten, dass – bevor an die Erfassung eines Entnahmegewinns gedacht werden kann - die Wohnungen zunächst im Wege einer zulässigen Bilanzberichtigung als Betriebsvermögen eingebucht werden müssten. Diese Bilanzberichtigung in der Schlussbilanz des letzten noch offenen Jahres würde jedoch voraussetzen, dass die zu berichtigende Bilanz falsch gewesen wäre. Dies wäre nur dann der Fall gewesen, wenn die GmbH-Anteile als notwendiges Betriebsvermögen noch am 31.12.1994 hätten angesehen werden müssen. Dies war indes nicht der Fall.

Unerheblich ist in diesem Zusammenhang der Hinweis des Finanzamts auf das Schreiben des Steuerberaters der WB GmbH an Herrn Rechtsanwalt vom 18.08.1997. Dieses Schreiben stammt aus einer Zeit über zwei Jahre nach Veräußerung der KG-Anteile und lässt entgegen der Ansicht des Finanzamts nicht den Schluss zu, auch die Klägerinnen bzw. die

39

40

..... KG seien in früherer Zeit davon ausgegangen, dass die Anteile an der WB GmbH zum Sonderbetriebsvermögen gehört hätten. Wenn dieser Schluss möglich gewesen wäre, so ist im übrigen nicht erkennbar, dass er rechtlich erheblich sein könnte. Denn eine rechtlich relevante subjektive Zuordnung der Anteile zum Betriebsvermögen hat erkennbar gerade nicht stattgefunden.

3. Der Senat lässt die Frage offen, ob die Klage auch aus dem Gesichtspunkt einer Verletzung des Vertrauensgrundsatzes aus den von den Klägerinnen angeführten Gründen Erfolg hätte haben müssen. Die Klägerinnen haben hier beachtliche Erwägungen Gründe vorgetragen, deren abschließende Beurteilung sich jedoch erübrigt, da die Klage schon aus anderen Gründen Erfolg hat. 41

4. Was die Bewertung der Anteile an der WB GmbH angeht, so weist der Senat – obwohl es auch hierauf nicht mehr ankommt – darauf hin, dass das Stuttgarter Verfahren entgegen der Ansicht des Finanzamts sehr wohl auch in einem Fall wie dem vorliegenden Anwendung finden kann. Die §§ 9, 11 Abs. 2 BewG sind einschlägig in allen Fällen in denen die Steuergesetze die Ermittlung des gemeinen Werts verlangen. Ist der gemeine Wert von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften im Rahmen ertragssteuerlicher Vorschriften, z.B. des § 16 Abs. 3 EStG, mangels zeitnaher Verkäufe zu schätzen, so ist auch hier das sog. Stuttgarter Verfahren aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung so lange anzuwenden, als es nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 23.06.1999 X B 103/98, BFH/NV 2000,30). Letztlich kann aber auch diese Frage im Rahmen der vorliegenden Entscheidung offen bleiben. 42

5. Schließlich weist der Senat auf folgendes hin: Aus den vorliegenden Unterlagen geht hervor, dass die Klägerinnen zu 2. und 3. ihre Anteile an der WB GmbH mit Vertrag vom1998 an die Klägerin zu 1. übertragen haben. In der mündlichen Verhandlung vom heutigen Tage haben die Bevollmächtigten der Klägerin zu 1. ausgeführt, diese habe ihre Anteile zwischenzeitlich veräußert. Da im Rahmen der Ermittlung der Veräußerungsgewinne aus diesen Übertragungen die in der bisherigen (im vorliegenden Verfahren strittigen) einheitlichen und gesonderten Feststellung 1995 berücksichtigten Entnahmewerte der GmbH-Anteile als deren Anschaffungskosten angesetzt worden sein dürften, wird das beklagte Finanzamt die Wohnsitzfinanzämter der Klägerinnen zu informieren haben, um eine ggf. erforderliche Korrektur der Einkommensteuerbescheide zu veranlassen. 43

Da der Senat mit seiner Entscheidung von keinem Rechtssatz der höchstrichterlichen Rechtsprechung abweicht und auch sonst keine grundsätzliche Bedeutung der Sache zu erkennen vermag, hat er die Revision nicht zugelassen. 44

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit der Kostenentscheidung auf § 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. § 708 Nr. 10 analog, § 711 ZPO. 45