
Datum: 22.01.2009
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 5026/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2009:0122.10K5026.06.00

Tenor:

Der angefochtene Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung und die Förderung des Wohneigentums 1997 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30. November 2006 wird mit der Maßgabe geändert, dass der Entnahmegewinn von ...-- DM auf ...-- DM (... €) herabgesetzt und auf den Kläger und die fünf Beigeladenen zu je 1/6 verteilt wird. Die Neufeststellung der Einkünfte und deren Verteilung auf den Kläger und die Beigeladenen werden dem Beklagten übertragen.

Im übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden dem Kläger zu 2/3 und dem Beklagten zu 1/3 auferlegt.

Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig.

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

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob im Rahmen einer Erbauseinandersetzung über landwirtschaftliches Vermögen ein Entnahmegewinn angefallen ist und wie dieser ggfs. auf den Kläger und die Beigeladenen zu verteilen ist.

Der Vater des Klägers und der Beigeladenen war Landwirt und erzielte aus der Bewirtschaftung eines Hofes Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Den Gewinn ermittelte er gemäß § 13a EStG. 3

Am ... 1974 tauschte der Vater mit der ... Grundstücke. Der Vater gab ein Grundstück von 4675 qm hin, das in dem Tauschvertrag mit Wald (Holzung) beschrieben wird. Dafür erhielt er von der ... das streitbefangene Grundstück B-Weg mit einer Größe von ca. 7.700 qm. Nach Tz. III. 5 beantragten die Beteiligten Befreiung von der Grunderwerbsteuer, da es sich um einen freiwilligen Flächentausch zur besseren Bewirtschaftung von zersplitterten oder unwirtschaftlich geformten land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken handelte. 4

Wegen der Einzelheiten wird auf den Vertrag vom 00.00.0000 (Urkundsrollen-Nummer ... des Notars H) Bezug genommen. 5

Wegen der Lage des Grundstücks wird auf die zu den Gerichtsakten Blatt 152 gereichte Skizze Bezug genommen. 6

Das eingetauschte Grundstück wurde später neu vermessen und erhielt die neuen Bezeichnungen: 7

- a. Gemarkung T, Flur 0, Nr. 0000, Gebäude- und Freifläche 466 qm (Grundstück A), 8
- b. Gemarkung T, Flur 0, Nr. 0000, Gebäude- und Freifläche 426 qm (Grundstück B),
- c. Gemarkung T, Flur 0, Nr. 0000, Gebäude- und Freifläche 718 qm und 9
Landwirtschaftsfläche 1986 qm (Grundstück C).

Die Grundstücke A und B liegen direkt im Anschluss an die bebaute Ortslage und waren unbebaut. Das Grundstück C, das sich unmittelbar an die Grundstücke A und B anschließt, war mit einem ... bebaut, das bereits von der ... und anschließend vom Vater vermietet wurde. Der Vater erklärte aus anderen Grundstücken Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, hinsichtlich des streitbefangenen Grundstücks B-Weg erklärte er hingegen in den Einkommensteuererklärungen 1979, 1982, 1984 und 1987 keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Erst ab 1995 erklärte er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, ohne aber eine Entnahme des Grundstücks zu erklären und zu versteuern. 10

Der Beklagte bewertete das Grundstück ab 01.01.1989 durch Einheitswertbescheid vom 20. April 1989 bewertungsrechtlich als Einfamilienhaus und erließ entsprechende Grundsteuermessbetragsbescheide. 11

Der Vater verstarb am ... 1996. Die Erbfolge war zunächst unklar. Der Vater hatte ein zusammen mit seiner Ehefrau, die vor ihm verstorben war, aufgesetztes handschriftliches Testament vom ... 1989 hinterlassen, das "Unser Testament" überschrieben ist (Blatt 101 der Gerichtsakten). Darin war bestimmt, dass nach dem Tod des Längstlebenden der Kläger den Hof haben sollte und an die fünf Geschwister einen offengelassenen DM-Betrag auszahlen sollte. Den Hof müsse der Kläger selbst bewirtschaften. Ein weiteres privatschriftliches Testament des Vaters vom ... April 1996 enthält keine weiteren Regelungen (Blatt 100 der Gerichtsakten). Schließlich existiert ein Testament vom ... August 1996 (Blatt 151 der Gerichtsakten). Hiernach sollte der Beigeladene X das gesamte Grundstück B-Weg erhalten. 12

Aufgrund der Schwierigkeiten, wie die einzelnen Verfügungen von Todes wegen des Vaters zu verstehen seien, schlossen der Kläger und die Beigeladenen am 1. August 1997 vor dem Notar C (Urkundsrollen-Nummer ...) einen Erbauseinandersetzungsvertrag, mit dem alle Auslegungsschwierigkeiten und mündlichen Meinungsverschiedenheiten beigelegt werden sollten. Danach erhielt der Kläger den Hof und die dazu gehörenden landwirtschaftlichen Flächen. Der Beigeladene X erhielt das streitbefangene Grundstück B-Weg. Dessen Wert wurde mit ...,-- DM angegeben.	13
Der Kläger verpflichtete sich, als Ausgleich einen Betrag von 150.000,-- DM zu zahlen. Die Beigeladene M verpflichtete sich, an die übrigen Beigeladenen einen Ausgleich in Höhe von ...,-- DM zu zahlen.	14
Bei dem Nachlass handelte es sich um einen sog. Mischnachlass, der aus Betriebsvermögen und Privatvermögen bestand. Der Kläger übernahm das Betriebsvermögen und die Beigeladenen bis auf X Privatvermögen; über die Zuordnung des von X übernommenen Grundbesitzes wird gestritten.	15
Wegen der Einzelheiten wird auf den Erbauseinandersetzungsvertrag Bezug genommen.	16
Der Beigeladene X hatte bereits vor dem Erbauseinandersetzungsvertrag eine Bauvoranfrage hinsichtlich des von ihm in sein Privatvermögen übernommenen Grundbesitzes B-Weg gestellt. Nachdem diese nach Abschluss des Erbauseinandersetzungsvertrags positiv beantwortet worden war, veräußerte er die Grundstücke A und B am 16. Januar 1998 für jeweils 100.000,-- DM (dies entspricht einem qm Preis von 214 bzw. 234,-- DM). Das Grundstück C veräußerte er am 5. Juni 2002 zum Preis von ...,-- DM, wobei nach § 4 des Kaufvertrags für das Bauland von 847 qm ein Preis von ...,-- DM/qm = ...,-- DM vereinbart wurde.	17
Da die Erbengemeinschaft zunächst keine Feststellungserklärung abgab, schätzte der Beklagte die Einkünfte für die Wirtschaftsjahre 1996/1997 und 1997/1998. Der Entnahmegewinn bezüglich des Grundstücks B-Weg wurde mit ...,-- DM angesetzt. Der Bescheid erging gemäß § 164 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.	18
Die Erbengemeinschaft legte gegen den Feststellungsbescheid Einspruch ein und gab zur Begründung eine Feststellungserklärung ab. Der Beklagte erließ wegen unstrittiger Einkünfte am 8. Juli 2002 einen geänderten Feststellungsbescheid, der gemäß § 365 Abs. 3 AO zum Gegenstand des Einspruchsverfahrens wurde. Der Entnahmegewinn wurde dabei wie bisher angesetzt. Der Änderungsbescheid erging hinsichtlich des Entnahmegewinns gemäß § 165 Abs. 1 AO vorläufig. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde nicht aufgehoben.	19
Anschließend ermittelte die Bausachverständige einen anderen Wert des Grundstücks B-Weg. Wegen der Wertermittlung im Einzelnen wird auf das Schreiben des Beklagten vom 14. März 2003, das in der Rechtsbehelfsakte abgeheftet ist, Bezug genommen.	20
In der Einspruchsentscheidung vom 30. November 2006 erhöhte der Beklagte die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 1997 auf ...,-- DM. Dabei ermittelte er den Entnahmegewinn wie folgt:	21
Grundstücke A und B je ...,-- DM ...,-- DM	22
Grundstück C 847 qm x ...,-- DM ...,-- DM	23
Summe ...,-- DM	24

abzüglich Vermessungskosten, Abbruchkosten ...,-- DM	25
Verkehrswert ...,-- DM	26
./ Buchwert (1.739 qm x 10,-- DM) ...,-- DM	27
Entnahmegewinn ...,-- DM.	28
Den Entnahmegewinn rechnete er alleine dem Kläger zu, da dieser im Rahmen der Erbauseinandersetzung den Hof und die landwirtschaftlichen Flächen erhalten habe. Außerdem teilte er den Entnahmegewinn nicht auf die Jahre 1997 und 1998 auf, sondern erfasste ihn vollumfänglich in 1997.	29
Mit der Klage trägt der Kläger vor:	30
Ein Entnahmegewinn sei nicht anzusetzen, da das streitbefangene Grundstück nicht landwirtschaftliches Vermögen gewesen sei. Der Vater habe die Parzelle nie betrieblich genutzt. Vielmehr habe das Behelfswohnheim seit dem Zeitpunkt der Anschaffung ständig als Mietobjekt gedient. Es sei an Personen vermietet gewesen, die keinen Bezug zu dem landwirtschaftlichen Betrieb gehabt hätten. Soweit in dem Tauschvertrag von 1974 davon die Rede sei, dass die Beteiligten Grunderwerbsteuerbefreiung beantragten, entspreche diese Aussage auf Seiten des verstorbenen Vaters nicht den Tatsachen. Ob seinerzeit Grunderwerbsteuerbefreiung gewährt worden sei, sei letztlich für die steuerliche Beurteilung unerheblich. Für die Frage, ob die vom Vater erworbene Parzelle Betriebsvermögen geworden sei, komme es auf die tatsächliche Nutzung an. Erwerbe ein Landwirt ein Mietobjekt, so könne dies nicht Betriebsvermögen des landwirtschaftlichen Betriebs werden. Dies ergebe sich aus dem BFH-Urteil vom 28. Juli 1994 IV R 80/92 (BFH/NV 1995, 288).	31
Hilfsweise werde darauf hingewiesen, dass ein evtl. Entnahmegewinn nicht dem Kläger allein, sondern allen Miterben zuzurechnen sei. Äußerst hilfsweise werde noch darauf hingewiesen, dass die streitige Parzelle im Zeitpunkt der Erbauseinandersetzung keinen Wert von ...,-- DM gehabt habe. Zu diesem Zeitpunkt seien die Flächen noch kein Bauland, sondern Bauerwartungsland gewesen. Der Bebauungsplan sei erst später in Kraft getreten. Deshalb müsste ggfs. ein niedrigerer Grundstückswert angesetzt werden.	32
Der Kläger beantragt,	33
den angefochtenen Einkünftefeststellungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30. November 2006 mit der Maßgabe zu ändern, dass kein Entnahmegewinn angesetzt wird.	34
Der Beklagte beantragt,	35
die Klage abzuweisen.	36
Ergänzend zur Einspruchsentscheidung trägt er vor:	37
Es sei durch die Auskunft der unteren Bauaufsichtsbehörde der Stadt D vom 01.08.2007 (Blatt 75 der Gerichtsakten) nachgewiesen, dass für das Grundstück C bereits am 22. September 1997 ein positiver Bauvorbescheid erteilt wurde. Deshalb sei der Ansatz eines Wertes von ...,-- DM/qm zum Zeitpunkt der Erbauseinandersetzung zutreffend. Dies entspreche 80 % des tatsächlichen Wertes in 2002 und somit einer Wertsteigerung von ca. 4 % pro Jahr.	38

Der Senat hat die übrigen Beteiligten der Erbengemeinschaft zum Verfahren beigeladen.	39
Die Beigeladenen haben keine Anträge gestellt.	40
<u>Entscheidungsgründe:</u>	41
Die zulässige Anfechtungsklage ist nur in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang begründet.	42
Insoweit ist der angefochtene Feststellungsbescheid rechtswidrig und verletzt den Kläger deshalb in seinen Rechten, vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –.	43
I. Die Erbengemeinschaft als solche war nicht beizuladen. Dies gilt unabhängig von der Frage, ob die Erbengemeinschaft im Steuerprozess beteiligtenfähig ist (die Parteifähigkeit einer Erbengemeinschaft verneinend Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 17. Oktober 2006 VIII ZB 94/05, Neue Juristische Wochenschrift 2006, 3715). Eine evtl. gegebene Beteiligtenfähigkeit endete zumindest im Zeitpunkt der vollständigen Erbaueinandersetzung durch Erbaueinandersetzungsvertrag vom 1. August 1997.	44
II. Der Beklagte hat dem Grunde nach zu Recht einen Entnahmegewinn aus der Übertragung des Grundstücks B-Weg auf den Miterben X angesetzt.	45
1. Das 1974 im Tauschwege vom Vater hingeebene Grundstück war bei diesem Betriebsvermögen gewesen. Es gibt keine Anhaltspunkte dafür und würde der Lebenserfahrung widersprechen, dass das Waldgrundstück beim Vater Privatvermögen war. Vielmehr ist bei einem Landwirt, der auch Eigentümer von Waldstücken ist, davon auszugehen, dass diese zu seinem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören. Für dieses Ergebnis spricht im Streitfall auch, dass die Beteiligten des Tauschvertrages unter Tz. III.5. Befreiung von der Grunderwerbsteuer beantragt haben, da der Tausch zur besseren Bewirtschaftung erfolgte. Eine "bessere" Bewirtschaftung setzt die Zugehörigkeit des hingeebenen Grundstücks zum Betriebsvermögen voraus.	46
2. Gehörte das hingeebene Grundstück zum Betriebsvermögen des Vaters, so wird das eingetauschte Grundstück zwangsläufig ebenfalls notwendiges Betriebsvermögen unabhängig davon, ob das Grundstück bei einem Erwerb mit privaten Mitteln gewillkürtes Betriebsvermögen sein könnte.	47
a) Zur Frage der Betriebsvermögenseigenschaft bei eingetauschten Wirtschaftsgütern hat der Bundesfinanzhof im Urteil vom 9. August 1989 X R 20/86 (Bundessteuerblatt – BStBl – II 1990, 128), dem sich der erkennende Senat angeschlossen hat, folgendes ausgeführt (ebenso BFH-Urteile vom 6. Februar 1986 IV R 133/85, BStBl. II 1986, 666 und vom 7. November 1996, IV R 69/95, BStBl II 1997, 245; vgl. auch Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 11. Oktober 2007 5 K 231/04, Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 538, 539 unter 1.a) cc), BFH-Az.: VIII R 1/08):	48
Zum Betriebsvermögen gehörten alle Wirtschaftsgüter, die aus betrieblicher Veranlassung angeschafft, hergestellt oder eingelegt wurden. Eine betriebliche Veranlassung liege vor, wenn ein objektiver wirtschaftlicher oder tatsächlicher Zusammenhang mit dem Betrieb bestehe. Dieser Zusammenhang werde nicht nur durch die Widmung eines angeschafften Wirtschaftsguts zu betrieblichen Zwecken begründet; er werde unabhängig von der tatsächlichen oder beabsichtigten Nutzung des Wirtschaftsguts dadurch hergestellt, dass die Anschaffung als solche ein betrieblicher Vorgang sei. Dies sei insbesondere dann der Fall,	49

wenn das angeschaffte Wirtschaftsgut Entgelt für ein weggegebenes Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens oder für eine sonstige Wertabgabe aus dem Betriebsvermögen sei. Dann sei der Zugang des angeschafften Gegenstands zum Betriebsvermögen notwendige Folge des betrieblich veranlassten Erwerbs.	
b) Daraus ergibt sich der Grundsatz, dass ein eingetaushtes Wirtschaftsgut notwendigerweise Betriebsvermögen wird, wenn das hingeebene Wirtschaftsgut Betriebsvermögen war.	50
c) Das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 28. Juli 1994 IV R 80/92 (BFH/NV 1995, 288) steht dem nicht entgegen. In dem dort vom Bundesfinanzhof zu entscheidenden Fall hatte der Kläger seine landwirtschaftliche Hofstelle veräußert. Damit hatte er seinen landwirtschaftlichen Betrieb aufgegeben, so dass die eingetauschten Grundstücke logischerweise nicht mehr Betriebsvermögen des landwirtschaftlichen Betriebs werden konnten.	51
d) Das eingetauschte Grundstück ist auch nicht später vom Vater aus dem Betriebsvermögen entnommen worden. Der Vater hat einen Entnahmegewinn nicht erklärt und versteuert. Er hat hinsichtlich dieses Grundstücks für 1994 auch keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Dies lässt nur den Schluss darauf zu, dass der Vater das Grundstück im Rahmen seiner Gewinnermittlung nach § 13a EStG als landwirtschaftliches Vermögen angesehen hat. Dass er ab 1995 Einkünfte aus V+V erklärt hat, reicht alleine für eine Entnahme nicht aus.	52
III. Der Entnahmegewinn ist entgegen der Berechnung des Beklagten in der Einspruchsentscheidung lediglich mit 301.466,-- DM anzusetzen. Die Höhe ermittelt der Senat wie folgt:	53
Kaufpreis für die Grundstücke A und B ...,-- DM	54
600 qm x ...,-- DM für das Grundstück C ...,-- DM	55
Wiese (wie Bausachverständige) ...,-- DM	56
Zwischensumme ...,-- DM	57
Abzüglich Vermessungskosten, Abbruchkosten (wie bisher) ...,-- DM	58
./. Buchwert (wie bisher) ...,-- DM	59
Entnahmegewinn ...,-- DM	60
Der Senat schätzt den Grundstückspreis pro qm mit ...,-- DM. Dies entspricht dem Wert, den der Beigeladene X aus den Verkäufen der Grundstücke A und B, die zeitnah zur Erbaueinandersetzung veräußert wurden, erzielt hat. Es gibt keine Anhaltspunkte dafür, dass der Wert des Grundstücks C höher war.	61
Entgegen der Auffassung des Klägers ist jedoch auch kein niedrigerer Wert als für die Grundstücke A und B anzusetzen. Das Grundstück C war bereits bebaut, so dass es hinsichtlich einer Neubebauung Bestandsschutz genoss. Dies entspricht auch dem Ergebnis der Bauvoranfrage, die nach Auskunft der Stadt D vom 1. August 2007 positiv beschieden worden war. Da alle drei Grundstücke unmittelbar im Anschluss an die bebaute Ortslage liegen, gibt es keine Anhaltspunkte dafür, dass es sich bei dem Grundstück C nicht bereits	62

auch im Zeitpunkt der Erbauseinandersetzung um Bauland handelte. Das Grundstück gehörte bauplanungsrechtlich nicht zum Außenbereich.

IV. Der Entnahmegewinn von ...-- DM ist entgegen der Auffassung des Beklagten auf alle Miterben aufzuteilen. Nach dem Tod des Vaters wurde der Betrieb Betriebsvermögen der Erbgemeinschaft. Alle Miterben wurden Mitunternehmer (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs seit Beschluss des Großen Senats vom 5. Juli 1990 GrS 2/89, BStBl II 1990, 837). Umfasst der Nachlass auch land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen, werden die Miterben mit dem Erbfall insoweit Mitunternehmer einer Land- und Forstwirtschaft (Schmidt/Wacker, EStG, 27. Auflage 2008, § 16 Rz. 607). Werden im Rahmen der Erbauseinandersetzung Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens auf einen Miterben in dessen Privatvermögen übertragen, so verwirklicht noch die Erbgemeinschaft den Entnahmegewinn (Schmidt/Wacker, a.a.O., § 6 Rz. 649 iVm 597). Dies gilt auch, wenn die Übertragung auf einem Vermächtnis beruhen sollte. 63

Für dieses Ergebnis spricht im Streitfall zusätzlich, dass die laufenden landwirtschaftlichen Einkünfte allen Miterben zugerechnet wurden und alle Beteiligten von der Richtigkeit dieser Zurechnung ausgehen. Dann kann aber auch der Entnahmegewinn nur allen, und nicht nur einem, Miterben zugerechnet werden. 64

V. Ausgleichszahlungen 65

Die Ausgleichszahlung der Beigeladenen M ist für die Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft der Erbgemeinschaft unbeachtlich, da sie "nur" Privatvermögen übernommen hat. 66

Die Ausgleichszahlung des Klägers berührt gleichfalls nicht den laufenden Gewinn der Erbgemeinschaft, sondern die Höhe der Anschaffungskosten der in seinen Einzelbetrieb übernommenen Wirtschaftsgüter. 67

Die Ausgleichszahlung des Klägers könnte allenfalls zu einem Veräußerungsgewinn der Beigeladenen führen, an die die Zahlung erfolgte, da diese insoweit entgeltlich ihre Mitunterstellung an den Kläger veräußert haben (Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz. 637). Ob eine entgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen vorliegt, ist jedoch unerheblich, da der Senat nicht erstmalig einen Veräußerungsgewinn feststellen und damit den Feststellungsbescheid zu Lasten der betroffenen Beigeladenen "verbösern" darf. 68

Eine Saldierung mit dem vom Beklagten festgestellten und vom Senat herabgesetzten Entnahmegewinn scheidet ebenfalls aus. Die Feststellung, ob und ggfs. in welcher Höhe durch die Ausgleichzahlung ein Veräußerungsgewinn entstanden ist, und die Feststellung, ob und ggfs. in welcher Höhe ein laufender Entnahmegewinn entstanden ist, sind zwei verschiedene Streitgegenstände, die nicht miteinander verrechnet werden können. Sie hängen auch nicht derart eng zusammen in dem Sinn, dass die Änderung der angefochtenen Feststellung zwangsläufig die Änderung der nichtangefochtenen Feststellung nach sich ziehen müsste. 69

VI. Der Entnahmegewinn ist im Streitfall entgegen der Grundregel des § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 EStG (s. hierzu Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 4a Rz. 21) nicht auf die Jahre 1997 und 1998 aufzuteilen. Durch die Erbauseinandersetzung endete der landwirtschaftliche Betrieb der Erbgemeinschaft. Damit entsteht ein Rumpfwirtschaftsjahr vom 1.7.1997 bis 1.8.1997, dessen Gewinn entsprechend der Regel in § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 EStG nicht aufzuteilen, sondern voll in 1997 zu versteuern ist (BFH, Urteil vom 23.8.1979 IV R 95/75, BStBl II 1980, 70

8; Schmidt/Heinicke, a.a.O. Rz. 2).

VII. Die Neufeststellung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 1997 und die Verteilung auf die Beteiligten wird dem Beklagten übertragen. 71

VIII. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1, 139 Abs. 4 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf §§ 151 FGO, 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. Bei der Kostenverteilung ließ sich der Senat von folgenden Überlegungen leiten: 72

Hinsichtlich des Antrags, überhaupt keinen Entnahmegewinn anzusetzen, ist der Kläger zu $\frac{3}{4}$ unterlegen und hat zu $\frac{1}{4}$ obsiegt. Hinsichtlich des hilfsweise geltend gemachten Gesichtspunkts, dass ein etwaiger Entnahmegewinn nicht ihm alleine zuzurechnen sei, hat der Kläger voll obsiegt. Ist die Einkünfteverteilung streitig, so ist als Streitwert der Betrag anzusetzen, über dessen Verteilung gestritten wird (Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, vor § 135 FGO Tz. 200 (Stand Oktober 2007)). Streitig war hier ein Betrag von ...,-- DM (...,-- ./ 1/6). Dies macht ca. 30 % des Gesamtstreitwerts aus, da hinsichtlich des Antrags, überhaupt keinen Entnahmegewinn anzusetzen, ein Streitwert von ca. 211.000,-- DM anzusetzen ist (50% von ...,-- DM). 73

Der Senat hat die Revision nicht zugelassen, da er auf Grundlage der bestehenden BFH-Rechtsprechung entschieden hat. 74