

---

**Datum:** 10.06.2015  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 9. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 9 K 2384/09  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2015:0610.9K2384.09.00

---

**Nachinstanz:** Bundesfinanzhof, II R 34/15

---

**Tenor:**

Der Erbschaftsteuerbescheid vom 22. Mai 2015 wird mit der Maßgabe geändert, dass der steuerliche Erwerb um die vom Beklagten angesetzt Forderung aus dem Treuhandverhältnis hinsichtlich der Wohnung in der A-Straße ..., ... B, ..., i.H.v. 1.500.000 € gemindert und darüber hinaus die Steuervergünstigung des § 13a Abs. 1 S. 4 ErbStG für die Anteile an der D Holding GmbH & Co. KG ungekürzt gewährt wird.

Die weitergehende Klage wird abgewiesen.

Die Berechnung der Erbschaftsteuer wird dem Beklagten aufgegeben

Die Kosten des Verfahrens tragen die Klägerin zu 85 % und der Beklagte zu 15 %.

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

Die Revision wird nach Maßgabe der Entscheidungsgründe zugelassen.

---

**Tatbestand**

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob:

2

1. eine Forderung aus einem Treuhandverhältnis i.H.v. 1.500.000 € dem Erwerb der Erben hinzuzurechnen ist, 3
  2. der Verschonungsabschlag nach § 13a des Erbschaftsteuergesetzes – ErbStG – wegen eines Verstoßes gegen die Lohnsummenregelung des § 13a Abs. 1 S. 1, Abs. 4 ErbStG zu kürzen ist und 4
  3. von der Vollziehung ausgesetzte Einkommensteuerschulden des Erblassers als Nachlassverbindlichkeiten zu berücksichtigen sind. 5
- Die Klägerin und ihre ... Schwestern sind zu je ... Erben ihres am ...2007 verstorbenen Vaters, H, dessen Witwe die Beigeladene ist. 6
- Der erste Streitpunkt betrifft einen im Zusammenhang mit einer Darlehensgewährung stehenden Anspruch aus einem Treuhandverhältnis i.H.v. 1.500.000 €. 7
- Zum Zwecke der Finanzierung des Ausbaus einer Wohnung in der A-Straße ... in B, ..., schlossen der Erblasser, die Beigeladene und die Wohnungseigentümerin, Frau K, einen Vertrag über die Gewährung eines Darlehens i.H.v. 600.000 €. Darlehensgeber waren nach dem Wortlaut des Darlehensvertrages die Eheleute H, Darlehensnehmerin Frau K. Mit dem Geld sollte Frau K als Bauherrin den Dachboden des Gebäudes mit der darüber liegenden Dachterrasse nach den Plänen des Erblassers und der Beigeladenen ausbauen (Zweckbindung des Darlehens). Die detaillierte Ausstattung des Dachbodenausbaus im Inneren war vom Darlehen nicht umfasst und separat von den Darlehensgebern zu finanzieren. In Ziffer III. 3.2. des Darlehensvertrages verpflichteten sich die Darlehensgeber, das Darlehen aufzustocken, sofern die durchzuführenden Arbeiten den Betrag von 600.000 € übersteigen sollten. Wegen der Einzelheiten wird auf die Kopie des Darlehensvertrages verwiesen (Bl. 454 ff. der Prozessakte). In der Folgezeit wurde das Darlehen wegen gestiegener Baukosten auf 1.230.000 € erhöht (vgl. Tilgungsplan Bl. 237 d.A.). 8
- Zwischen Frau K und den Eheleuten H wurde am Tag des Abschlusses des Darlehensvertrages ein Mietvertrag über die vorgenannte Wohnung geschlossen. Das Mietverhältnis sollte mit dem Tag der Fertigstellungsanzeige und der Übergabe des Objekts an die Mieter beginnen und wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es konnte von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Kalendermonats gekündigt werden. Frau K verzichtete für den Zeitraum von 25 Jahren auf die Geltendmachung ihres Kündigungsrechts und erklärte sich damit einverstanden, dass zur Absicherung der Wohnungsüberlassung für Frau H ein Wohnrecht im Grundbuch eingetragen wird. Im Falle des Todes eines Mieters sollte das Mietverhältnis mit dem überlebenden Ehegatten als alleinigem Mieter fortbestehen. Im Falle des Todes beider Mieter sollten die Mieterrechte auf eintrittsberechtigte Personen ... übergehen. Sofern solche Personen nicht vorhanden sein sollten, galt der Tod des Nachversterbenden als Kündigung des Mietverhältnisses. Wegen der Einzelheiten wird auf die Kopie des Mietvertrages verwiesen (Bl. 460 ff. der Prozessakte). 9
- Die Tilgung des Darlehens i.H.v. 1.500.000 € sollte in der Weise erfolgen, dass die zukünftigen Mietforderungen i.H.v. 4725 € monatlich mit dem Rückforderungsanspruch aus dem Darlehen verrechnet werden. Insoweit war in Ziffer 4.2. des Darlehensvertrages vereinbart, dass die Darlehensgeber die monatlichen Mieten bis zur Höhe des tatsächlich der Darlehensnehmerin gewährten Darlehens nicht zu zahlen brauchten und dass diese Beträge die Rückzahlungsverpflichtung der Darlehensnehmerin reduzierten. Erst ab dem Zeitpunkt, ab dem die Darlehensschuld durch die Mietverrechnung getilgt war, war die Miete von den 10

Mietern zu entrichten. Zug um Zug mit Beendigung des Mietverhältnisses (frühestens jedoch nach 6 Jahren ab Fertigstellung und Übergabe des Mietobjekts), hatte die Darlehensnehmerin den nicht durch Gegenverrechnung mit dem Nettomietzins getilgten Restbetrag an die Darlehensgeber zurückzuzahlen (Ziffer 4.4 des Mietvertrages). Während des Bestands des Mietvertrages war die Kündigung des Darlehensvertrages für den Fall der widmungsgemäßen Verwendung des Geldes für den Ausbau der Wohnung ausgeschlossen. Wegen der Einzelheiten wird auf den Darlehensvertrag verwiesen (Bl. 394 ff. der Prozessakte).

Den Darlehensbetrag zahlten die Darlehensgeber nicht unmittelbar an Frau K, sondern auf ein Anderkonto des Rechtsanwalts P, in G, unter der Bezeichnung „H Wohnung B, ...“. Hierzu erteilte der Erblasser am 7. Oktober 2005 einen (Zitat) 11

„Treuhandauftrag zu Gunsten meiner Ehefrau H über € 1.500.000“ 12

an Rechtsanwalt P. Danach beliefen sich die über den Darlehensvertrag zu finanzierenden Ausbaukosten zuzüglich der zusätzlich, von den Darlehensgebern zu übernehmenden Kosten für den Innenausbau und der Einrichtung der Wohnung und des voraussichtlichen Aufwands für den Teil des Mietzinses, der nicht mehr durch die Verrechnung mit dem Darlehen gedeckt sein sollte, auf ca. 1.500.000 €. Im Treuhandvertrag ist geregelt, dass der Treuhänder mit den zur Verfügung gestellten Mitteln in Zusammenarbeit mit dem von den Darlehensgebern beauftragten Architekten, Herrn Diplom-Ingenieur F, in N, zunächst den vollständigen Ausbau der Wohnung in rechtlicher und finanzieller Hinsicht sicherzustellen und für die Bezahlung der anfallenden Kosten zu sorgen hatte. Die nach der Fertigstellung der Wohnung verbleibenden Mittel hatte der Treuhänder in Abstimmung mit dem Erblasser und dessen Ehefrau bestmöglich und sicher anzulegen, damit der zu bezahlende Mietzins für die Lebenszeit der Beigeladenen gedeckt ist. Sofern die Beigeladene vor dem Erblasser versterben sollte, war das Treuhandverhältnis mit einer Frist von einem Monat durch den Erblasser kündbar. Für den Fall, dass der Erblasser vorversterben sollte, war ein Kündigungsrecht für seine Erben bis zum Tode seiner Ehefrau ausgeschlossen. Im Falle des Nachversterbens der Ehefrau sollte das zu diesem Zeitpunkt noch vorhandene Restguthaben an den Testamentsvollstrecker ausgekehrt werden. Wegen der Einzelheiten wird auf den Treuhandauftrag verwiesen (Bl. 390 ff. der Prozessakte). 13

Nach Angaben des Herrn P gegenüber der Klägerin stand das Treuhandvermögen in Höhe von 1.500.000 € zum Todeszeitpunkt noch in vollem Umfang zur Verfügung. In der Folgezeit wurden die Gelder wie folgt für die Renovierung/Ausstattung der Wohnung in B, ..., verbraucht: 14

Planungskosten	200.000 €	15
Baukosten	1.230.000 €	
Einbauten	75.000 €	
Summe	1.505.000 €	

Unter Berücksichtigung bereits angekündigter weiterer Honoraransprüche des Architekten und der Vergütung des Treuhänders verblieb nach der Renovierung und Einrichtung der Wohnung – unstrittig – kein verbleibendes Treuhandvermögen. 16

Die Verrechnung des Darlehensrückzahlungsanspruchs mit der ersten zu zahlenden Miete erfolgte im November 2010. Streitig ist, ob eine Forderung aus dem Treuhandvertrag bzw. dem Darlehensvertrag i.H.v. 1.500.000 € zur Erbschaftsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage gehört. 17

Der zweite Streitpunkt betrifft die Frage, ob der Verschonungsabschlag des § 13a ErbStG wegen eines Verstoßes gegen die Lohnsummenregelung des § 13a Abs. 1 S. 2 ErbStG zu kürzen ist. 18

Der Erblasser war neben verschiedenen anderen Gesellschaften an der H ... GmbH & Co. KG – im Folgenden KG – beteiligt. Als Holdinggesellschaft hatte die KG weniger als 20 Beschäftigte. Die Ausgangslohnsumme zur Berechnung der Lohnsummenregelung in § 13a Abs. 1 S. 2 ErbStG betrug 93.169.223,00 € und ist ebenso wie die Löhne für fünf Jahre nach Erwerb der Beteiligung i.H.v. 358.632.511,00 € zwischen den Beteiligten unstrittig. Dies führt – und auch das ist zwischen den Beteiligten unstrittig – zu einem Unterschreiten der Mindestlohnsumme im Sinne des § 13a Abs. 1 S. 2, Abs. 4 ErbStG i.H.v. 3,77 %. Streitig ist, ob der Verschonungsabschlag des § 13a Abs. 1 ErbStG um 3,77 % zu kürzen ist. 19

Der dritte Streitpunkt betrifft die Berücksichtigung von der Vollziehung ausgesetzter Einkommensteuerschulden des Erblassers als Nachlassverbindlichkeiten: 20

In ihrer Erbschaftsteuererklärung machten die Erben unter anderem Einkommensteuerschulden des Erblassers als Nachlassverbindlichkeiten in folgender Höhe geltend: 21

1996	186.830,53 €	22
1999	6.417.618,57 €	

Die Steuerschulden für den Veranlagungszeitraum 1996 betreffen im Kern die Frage einer verdeckten Gewinnausschüttung aus dem Verkauf der Parten an 2 Schiffen (MS M II und MS Q II) durch den Erblasser an die H Verwaltungs GmbH. Die Steuerschulden des Veranlagungszeitraums 1999 resultierten aus einem Streit über die Steuerpflicht eines Veräußerungsgewinns aus der Veräußerung von Anteilen an der Firma X Kommanditgesellschaft auf Aktien, insbesondere über die Frage, ob eine wesentliche Beteiligung vorliegt. Die zugrundeliegenden Einkommensteuerbescheide wurden noch zu Lebzeiten des Erblassers angefochten und antragsgemäß von der Vollziehung ausgesetzt. Streitig ist, ob die von der Vollziehung ausgesetzten Einkommensteuern als Nachlassverbindlichkeiten anzusetzen sind. 23

Mit Erbschaftsteuerbescheid vom 20. Juni 2008, der auf Antrag der Erben nach dem neuen Erbschaftsteuergesetz in der Fassung ab 1. Januar 2009 erlassen wurde, setzte der Beklagte unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 der Abgabenordnung – AO – Erbschaftsteuer gegen die Klägerin i.H.v. 8.592.736 € fest. Abweichend von der Erbschaftsteuererklärung ließ er dabei die vorgenannten Einkommensteuerschulden der Veranlagungszeiträume 1996 und 1999 als Nachlassverbindlichkeiten unberücksichtigt. Beim Aktivvermögen setzte er (unter anderem) eine Forderung aus dem Treuhandverhältnis zur Finanzierung des Ausbaus und der Ausstattung der Wohnung in B, ..., i.H.v. – zunächst nur – 1 € an („Treuhand H Wohnung in B, ...“). Für die Anteile an der KG gewährte er die Steuervergünstigung des § 13a ErbStG. Kosten der Testamentsvollstreckung berücksichtigte 24

er nicht, weil die Erbinnen in der eingereichten Steuererklärung entsprechende Aufwendungen nicht angegeben hatten. Wegen der Einzelheiten wird auf den Erbschaftsteuerbescheid und die eingereichte Erbschaftsteuererklärung verwiesen.

Gegen diesen Steuerbescheid legte die Klägerin am 21. Juli 2008 Einspruch ein, mit der sie sich in materiellrechtlicher Hinsicht allein gegen die Nichtberücksichtigung der Einkommensteuerschulden für die Veranlagungszeiträume 1996 und 1999 wendete. 25

Am 12. Dezember 2008 änderte der Beklagte den Erbschaftsteuerbescheid aus nicht im Klageverfahren streitigen Gründen. Den Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 22. Juni 2009 als unbegründet zurück. Dabei nahm er hinsichtlich der streitigen Einkommensteuerschulden des Erblassers einen Vorläufigkeitsvermerk gemäß § 165 der Abgabenordnung – AO – in den Steuerbescheid auf. 26

Gegen diese Einspruchsentscheidung hat die Klägerin am 23. Juli 2009 Klage erhoben, mit der sie sich zunächst ausschließlich gegen die Nichtberücksichtigung der Einkommensteuerschulden für die Veranlagungszeiträume 1996 und 1999 zur Wehr setzte. Zur Begründung führt sie aus, zu Unrecht gehe der Beklagte davon aus, dass hinsichtlich dieser Verbindlichkeiten eine wirtschaftliche Belastung zu verneinen sei. Das Urteil des Finanzgerichts München vom 28. Februar 2007, EFG 2007, 1186, auf das sich der Beklagte unter anderem stütze, verneine eine wirtschaftliche Belastung für festgesetzte Steuerschulden, wenn die Ursache für die spätere Herabsetzung der Steuer durch einen Einspruch des Erblassers gesetzt und sicher mit einer entsprechenden Korrektur des Steuerbescheides ausgegangen werden könne. Diese Voraussetzungen lägen nicht vor. 27

Das Finanzamt R habe die Aussetzung der Vollziehung des Einkommensteuerbescheids 1999 i.H.v. 6.417.618,75 € überwiegend aufgrund eines beim Bundesverfassungsgerichts anhängigen Verfahrens zur Verfassungsmäßigkeit der Herabsetzung der Wesentlichkeitsgrenze bei § 17 EStG gewährt. Zum Bewertungsstichtag hätten die Erben bei objektiver Betrachtung keinesfalls mit hinreichender Sicherheit davon ausgehen können, dass die Einkommensteuerfestsetzungen herabgesetzt würden, wie es auch das Finanzgericht Düsseldorf im Urteil vom 10. Juli 2002, 4 K 104/02, EFG 2002, 1317 fordere. Für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Belastung zum Besteuerungszeitpunkt spreche im Übrigen auch die Tatsache, dass unter Außerachtlassung der Steuerschulden eine überhöhte Erbschaftsteuer festgesetzt werde, die bei einer späteren Erstattung wegen einer Herabsetzung der Einkommensteuerschulden nicht verzinst werde. Die Zinslast werde daher in vollem Umfang auf die Erben verlagert, ohne dass dies durch die Verfügungsmöglichkeit über die ausgesetzte Einkommensteuer kompensiert werde, da eine Anlage der ausgesetzten Einkommensteuerbeträge zu 6 % p.a. derzeit nicht möglich sei. 28

Am 16. November 2011 hat der Beklagte einen geänderten Erbschaftsteuerbescheid erlassen, in dem er u.a. den Anspruch aus der Treuhandabrede „Treuhand H Wohnung in B, ...“ von 1 € auf nunmehr 1.500.000 € erhöhte. Zur Begründung führte er aus, der Frau K zum Ausbau der Wohnung darlehensweise zur Verfügung gestellte Betrag von 1.500.000 € sei mit dem Nennwert im Nachlassvermögen zu erfassen, weil die anteilige Tilgung des Darlehens durch Verrechnung mit zukünftigen Mietforderungen im Todeszeitpunkt noch nicht erfolgt sei. 29

Hiergegen trägt die Klägerin vor, die Vertragsgestaltung über die Zurverfügungstellung der Wohnung an die Beigeladene stelle keinen erbschaftsteuerrechtlichen Vorgang bei der Erbengemeinschaft dar. Vielmehr sei der Vorgang auf der Ebene der Beigeladenen als Unterhaltsleistung des Erblassers zu werten. Der Erblasser habe der Beigeladenen ein lebenslanges, seinen Tod überdauerndes Wohnrecht an der Wohnung einräumen wollen, 30

ohne jemals die Absicht gehabt zu haben, selbst seinen Wohnsitz nach ... zu verlegen. Die Beigeladene habe bereits seit Jahrzehnten eine Mietwohnung in B, ..., unterhalten, die für ihre regelmäßigen dortigen Aufenthalte völlig ausreichend gewesen sei. Es habe zwischen der Beigeladenen und dem Erblasser Einigkeit bestanden, dass die Beigeladene ihren endgültigen Wohnsitz erst nach dem Tode des Erblassers nach B, ..., verlegen werde. Da zum Zeitpunkt der Einräumung des Wohnrechts das Doppelbesteuerungsabkommen mit der ... noch gegolten habe, unterliege das Wohnrecht – wenn überhaupt – ausschließlich in ... der Besteuerung.

31  
Sofern ein erbschaftsteuerlicher Vorgang zu bejahen sei, müsse berücksichtigt werden, dass der vom Beklagten angesetzten Darlehensforderung i.H.v. 1.500.000 € entsprechende Mietverbindlichkeiten gegenüberstünden, die bis zum Ende des Verrechnungszeitraums gegenzurechnen seien. Soweit der Beklagte die Auffassung vertrete, die Darlehensforderung und die Mietverbindlichkeiten stünden sich wertgleich gegenüber, könne dem nicht gefolgt werden, weil das Wohnrecht der Beigeladenen zustehe und damit für die Klägerin keine Bereicherung darstelle. Im Übrigen habe der Darlehensrückforderungsanspruch gegen Frau K im Besteuerungszeitpunkt noch nicht bestanden, weil die zur Entstehung führenden Baukosten erst nach dem Tod des Erblassers gezahlt worden seien.

32  
Am 7. Dezember 2012 hat der Beklagte den Erbschaftsteuerbescheid erneut geändert und dabei u.a. die Steuervergünstigung für die Anteile an der KG um 3,77 % gemindert. Zur Begründung führte er aus, die für die Steuervergünstigung erforderliche Lohnsumme nach Erbanfall habe – was zwischen den Beteiligten unstrittig ist – die maßgebliche Lohnsumme vor Erbanfall in diesem Umfang unterschritten. Wegen der Einzelheiten wird auf den Schriftsatz des Beklagten vom 7. Dezember 2012 und den geänderten Erbschaftsteuerbescheid vom selben Tag verwiesen (Bl. 323 ff. der Prozessakte).

33  
Hiergegen wendet sich die Klägerin und trägt zur Begründung vor, ein Verstoß gegen die Lohnsummenregelung in § 13a Abs. 1 S. 4 ErbStG sei nach der ausdrücklichen Regelung in § 13a Abs. 1 S. 2 ErbStG nur dann schädlich, wenn der begünstigte Betrieb im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer über mehr als 20 Beschäftigte verfügt habe. Für die Bestimmung der Anzahl der Beschäftigten sei entgegen der Auffassung des Beklagten allein auf den übertragenen Betrieb als solchen, nicht jedoch auf die in der Holding zusammengeführten Gesellschaften abzustellen. Denn eine dem § 13a Abs. 4 S. 5 ErbStG entsprechende Regelung, die die Lohnsumme aller Beschäftigten eines Teiligungsunternehmens dem begünstigt übertragenen Rechtsträger zurechne, fehle in § 13a Abs. 1 S. 4 ErbStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung, der die Zahl der Beschäftigten regle. Zu Unrecht stütze sich der Beklagte auf den gleichlautenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 5. Dezember 2012 – S 3812a-101-V A 6 – FMNR571400012 (BStBl. I 2012, 1250), in dem geregelt sei, dass die Grundsätze über die Ermittlung der Ausgangslohnsumme bei Teiligungsstrukturen auch für die Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten maßgeblich sei, so dass die Arbeitnehmer der nachgeordneten Gesellschaften mit zu berücksichtigen seien. Eine entsprechende gesetzliche Regelung habe der Gesetzgeber erst mit dem Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetz vom 26. Juni 2013 (BStBl. I 2013, 802) in das ErbStG aufgenommen. Da die KG als Holdinggesellschaft weder vor noch nach dem Erbfall über mehr als 20 Beschäftigte verfügt habe, finde die Lohnsummenregelung keine Anwendung.

34  
Am 24. April 2013 hat der Beklagte den angefochtenen Erbschaftsteuerbescheid hinsichtlich verschiedener, erstmals im Klageverfahren geltend gemachter Nachlasspositionen zu Gunsten der Klägerin geändert. Weitere Änderungen erfolgten mit Bescheiden vom 13. März 2015 und 22. Mai 2015. Wegen der Einzelheiten wird auf diese Erbschaftsteuerbescheide

verwiesen (Bl. 376 ff., 555 ff. und 616 ff. der Prozessakte).

Die Klägerin beantragt,	35
den Erbschaftsteuerbescheid vom 22. Mai 2015 mit der Maßgabe zu ändern, dass der steuerliche Erwerb um die Forderung aus dem Treuhandverhältnis i.H.v. 1.500.000 € und um die von der Vollziehung ausgesetzten Einkommensteuerschulden in Höhe von 186.830,53 € (1996) und 6.417.618,57 € (1999) gemindert und darüber hinaus die Steuervergünstigung des § 13a Abs. 1 S. 4 ErbStG für die Anteile an der H ... GmbH & Co. KG ungekürzt gewährt wird.	36
Der Beklagte beantragt,	37
die Klage abzuweisen.	38
Hinsichtlich der ausgesetzten Einkommensteuerschulden für die Veranlagungszeiträume 1996 (186.830,53 €) und 1999 (6.417.618,75 €) hält er an seiner bereits in der Einspruchsentscheidung vom 22 Juni 2009 geäußerten Rechtsauffassung, fehle es an einer wirtschaftlichen Belastung, fest. Daher seien die Verbindlichkeiten nicht berücksichtigungsfähig.	39
Hinsichtlich der mit der Wohnung in B, ..., in Zusammenhang stehenden Darlehensforderung vertritt der Beklagte die Aussicht, das dem Treuhänder verantwortete Treuhandvermögen i.H.v. 1.500.000 € sei abzüglich der bis zum Todestag entstandenen Baukosten als Forderung mit dem Nennwert in Nachlassvermögen zu erfassen. Der Rechtsauffassung der Klägerin, der Darlehensforderung stehe eine entsprechende Mietzahlungsverpflichtung gegenüber, könne nicht gefolgt werden. Denn die Mietzahlungsverpflichtung stehe im Zusammenhang mit dem mietvertraglich gesicherten Nutzungsrecht. Beide Vermögenspositionen stünden sich wertgleich gegenüber. Da das Darlehen Frau K zinslos gewährt worden sei, müsse die Forderung mit dem Kapitalwert erfasst werden. Als bisher bekannte Berechnungsgrundlagen fließen in die Bewertung der Todestag des Erblassers (...2007) und der Jahreswert der tatsächlich zu erbringenden Tilgungsleistungen i.H.v. 12 x 4725 € (56.700 €) ein. Neben diesen beiden Bewertungsgrößen seien zur Bewertung der Forderung noch der letztlich zu tilgende Darlehensbetrag in Form der tatsächlichen Ausbaukosten sowie der Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit und der Übergabe der Wohnung zu berücksichtigen. Bis zur vollständigen Klärung des Sachverhalts sei die Darlehensforderung weiterhin mit 1.500.000 € im Nachlassvermögen zu erfassen.	40
Bei der Anwendung der Lohnsummenregelung seien für die Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten der KG auch die Arbeitnehmer der Beteiligungsgesellschaften zu berücksichtigen. Dies entspreche der für die Finanzverwaltung bindenden Regelung in Richtlinie 13a Abs. 4 der ErbStR.	41
Neben den vorgenannten Streitpunkten sind im Verlauf des Klageverfahrens zwischen den Beteiligten verschiedene weitere Besteuerungsgrundlagen zunächst streitig und dann einvernehmlich geklärt worden. Hinsichtlich dieser Streitpunkte, die ausschließlich für die Kostenentscheidung von Bedeutung sind, wird auf die gewechselten Schriftsätze im Klageverfahren verwiesen.	42
<b>Entscheidungsgründe</b>	43
	44

Der Senat entscheidet ohne Durchführung einer (erneuten) mündlichen Verhandlung, da die Beteiligten in der Sitzung vom 24. März 2015 hierauf verzichtet haben (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung – FGO –).

Die Klage ist teilweise begründet. 45

Soweit der Beklagte dem Nachlassvermögen eine Forderung i.H.v. 1.500.000 € aus dem Treuhandverhältnis „Treuhand H Wohnung in B, ...“ hinzugerechnet und den Verschonungsbetrag nach § 13a Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 ErbStG um 3,77 % gekürzt hat, ist der angefochtene Erbschaftssteuerbescheid rechtswidrig und verletzt die Klägerin im Sinne des § 100 Abs. 1 S. 1 FGO in ihren Rechten. 46

Der Beklagte hat das Nachlassvermögen zu Unrecht um die streitige Forderung i.H.v. 1.500.000 € erhöht. Denn die hierauf entfallende Erbschaftsteuer ist im Zeitpunkt der gerichtlichen Entscheidung weder für den zum Nachlassvermögen gehörenden Rückforderungsanspruch aus dem Treuhandverhältnis mit Rechtsanwalt P noch für einen Rückforderungsanspruch aus dem Darlehensvertrag mit Frau K entstanden. 47

Zutreffend geht der Beklagte davon aus, dass beim Eintritt des Erbfalls ein Anspruch auf Rückzahlung der Herrn Rechtsanwalt P zu treuen Händen überlassenen 1.500.000 € bestanden hat, der auf die Erben übergegangen ist. 48

Nach § 9 Abs. 1 S. 1 ErbStG entsteht die Steuer bei Erwerben von Todes wegen für solche Forderungen grundsätzlich mit dem Tod des Erblassers. Eine Ausnahme gilt jedoch für aufschiebend bedingte, betagte oder befristete Ansprüche, für die die Steuer nach § 9 Abs. 1 S. 1 lit. a ErbStG erst mit dem Zeitpunkt des Eintritts der Bedingung oder des Ereignisses entsteht. 49

Bei dem Anspruch auf Rückzahlung des Treuhandvermögens handelt es sich aus Sicht der Erben um eine aufschiebend bedingte Forderung, für die die Steuer im Zeitpunkt des Todes des Erblassers noch nicht entstanden war. Eine aufschiebend bedingte Forderung liegt vor, wenn die Entstehung des Anspruchs von einem zukünftigen ungewissen Ereignis, gegebenenfalls auch der freien Entscheidung eines Beteiligten abhängt (§ 158 des Bürgerlichen Gesetzbuches – BGB –). So verhält es sich im Streitfall. Da die Erben den Treuhandvertrag nicht kündigen konnten, war der Rückforderungsanspruch davon abhängig, ob und in welchem Umfang das Treugut für den Ausbau und die Einrichtung des Dachgeschosses ausgegeben wird, was im Zeitpunkt des Todes noch ungewiss war. Erst mit Beendigung der Baumaßnahme und Einrichtung der Wohnung war diese Ungewissheit entfallen, so dass die Steuer für den Anspruch auf Rückgabe des verbleibenden Treuguts erst in diesem Zeitpunkt entstanden ist. Da allerdings der gesamte Betrag für den Ausbau und die Einrichtung der Wohnung aufgewendet wurde, beträgt die zu diesem Zeitpunkt noch als Besteuerungssubstrat zur Verfügung stehende Forderung aus dem Treuhandverhältnis 0 €, so dass sich der Nachlass hierdurch nicht erhöht. 50

Die rechtliche Beurteilung ändert sich nicht, wenn man in der Durchführung der Baumaßnahme statt einer aufschiebenden eine auflösende Bedingung sehen wollte. Nach § 5 Abs. 1 S. 1 des Bewertungsgesetzes – BewG – werden Wirtschaftsgüter, die unter einer auflösenden Bedingung erworben sind, wie unbedingt erworbene behandelt. Tritt die Bedingung ein, so ist die Festsetzung der nicht laufend veranlagten Steuern auf Antrag nach dem tatsächlichen Wert des Erwerbs zu berichtigen. Im Streitfall wäre die Bedingung – der Verbrauch des Geldes für den Ausbau und die Einrichtung des Dachgeschosses – eingetreten, so dass auch in diesem Fall die Forderung antragsgemäß mit 0 € anzusetzen 51

wäre.

Zum selben steuerlichen Ergebnis käme man im Übrigen auch, wenn man die Forderung im Nachlassvermögen aktivieren würde. Denn in diesem Fall wäre dem Rückforderungsanspruch aus dem Treuhandverhältnis eine entsprechende Nachlassverbindlichkeit für die Begleichung der Bau- und Einrichtungskosten gegenüberzustellen. Dies entspricht auch der Rechtsauffassung des Beklagten (siehe Schriftsätze vom 31. Mai 2012 und 22. August 2012). 52

Entgegen der Rechtsauffassung des Beklagten ist im Erbschaftsteuerbescheid auch keine Darlehensforderung gegen Frau K zu erfassen. Im Zeitpunkt des Todes des Erblassers war ein Rückforderungsanspruch aus dem Darlehensvertrag noch nicht entstanden, weil die Darlehensvaluta zu diesem Zeitpunkt noch nicht an die Darlehensnehmerin ausgezahlt worden war. Insoweit bestand lediglich eine Pflicht der Erben, die Gelder Frau K unter Beachtung der vom Erblasser getroffenen Zweckbestimmung darlehensweise zu überlassen. Erst mit der Überlassung der Darlehensvaluta ist ein Rückforderungsanspruch entstanden, der – jedenfalls derzeit – im Erbschaftsteuerbescheid keine Berücksichtigung finden kann. 53

Zunächst ist es bereits fraglich, ob die Darlehensforderung tatsächlich in vollem Umfang in das Nachlassvermögen fällt. Denn zumindest nach dem Wortlaut des Darlehensvertrages wurde das Darlehen nicht vom Erblasser allein, sondern von den Eheleuten H gewährt. Da eine abweichende vertragliche Zuordnung der Forderung im Innenverhältnis zwischen dem Erblasser und der Beigeladenen jedenfalls erkennbar nicht vereinbart wurde, wäre die Beigeladene bei einer gemeinsamen Darlehensgewährung zur Hälfte Inhaberin der Darlehensforderung. Ihr Anteil fiel nicht in den Nachlass des Erblassers. Ob mit der Darlehensgewährung und einer etwaig damit einhergehenden Einräumung der Mitinhaberschaft an dem Rückzahlungsanspruch insoweit zu Gunsten der Beigeladenen ein schenkungsteuerlicher Tatbestand erfüllt wurde, kann im vorliegenden Verfahren nicht geklärt werden, da Streitgegenstand des Verfahrens ausschließlich der gegen die Klägerin ergangene Erbschaftsteuerbescheid ist. 54

Soweit die Darlehensforderung – gegebenenfalls zu 100 %, falls das Darlehen allein vom Ehemann gewährt worden sein sollte – in den Nachlass fällt, ist die Steuer für diesen Vermögenswert noch nicht entstanden. 55

Bei der Darlehensforderung gegenüber Frau K handelt es sich um einen betagten Anspruch im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 1 a ErbStG, für den die Steuer abweichend von § 9 Abs. 1 S. 1 ErbStG erst mit Eintritt des zur Fälligkeit führenden Ereignisses entsteht. Besteuerungssubstrat bei einer Darlehensforderung ist nicht das „Darlehen“ als solches, d.h. die frühere Rechtsposition des Erblassers, sondern der auf den Erben übergegangene Rückzahlungsanspruch. Im Streitfall handelt es sich um einen Rückforderungsanspruch, der ab dem Beginn des Mietverhältnisses rätierlich durch die Verrechnung mit dem von der Beigeladenen geschuldeten Mietzins (4.725 € mtl.) verringert wird. Nur soweit das Darlehen bei Beendigung des Mietverhältnisses noch nicht durch Verrechnungen mit den monatlichen Mieten getilgt wurde, kommen die Erben nach der Regelung in Ziffer 4.4. des Darlehensvertrages in den Genuss eines Rückzahlungsanspruchs. Nur insoweit tritt bei ihnen eine Bereicherung ein. Dieser noch vom Erblasser vertraglich geregelte Rückzahlungstermin und die damit einhergehende Abschmelzung des Rückzahlungsanspruchs kann von den Erben auch nicht zu ihren Gunsten beeinflusst werden, weil eine Kündigung des Darlehens während des laufenden Mietverhältnisses nicht möglich ist. 56

Vor diesem Hintergrund ist der den Erben zukünftig einmal zustehende Rückforderungsanspruch betagt im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG. Zivilrechtlich liegt eine Betagung vor, wenn eine Forderung bereits entstanden, ihre Fälligkeit jedoch hinausgeschoben ist (Palandt/Heinrichs, Bürgerliches Gesetzbuch, 68. Aufl., § 163 Rz 2). Diese Voraussetzungen liegen vor.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs betrifft die Regelung in § 9 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG jedoch nicht alle Ansprüche, die zivilrechtlich als betagt anzusehen sind (Urteile vom 7. Oktober 2009 II R 27/07, BFH/NV 2010, 891; vom 18. März 1987 II R 133/84, BFH/NV 1988, 489; vom 27. August 2003 II R 58/01, BFHE 203, 279, BStBl II 2003, 921; vom 16. Januar 2008 II R 30/06, BFHE 220, 518, BStBl II 2008, 626; vom 21. April 2009 II R 57/07, BFHE 224, 279). Vielmehr folgt aus der bewertungsrechtlichen Behandlung noch nicht fälliger Forderungen in § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 12 Abs. 3 BewG, dass die Erbschaftsteuer für Ansprüche, die zu einem bestimmten (feststehenden) Zeitpunkt fällig werden, dem Regelfall des § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG entsprechend bereits im Zeitpunkt des Todes des Erblassers entsteht. In diesen Fällen ist eine Bereicherung bereits im Zeitpunkt des Erwerbs eingetreten, deren Wert auf den Stichtag - ggf. durch Abzinsung - festzustellen ist. Anders sind jedoch diejenigen betagten Ansprüche zu behandeln, bei denen der Zeitpunkt des Eintritts des zur Fälligkeit führenden Ereignisses unbestimmt ist. In diesen Fällen entsteht die Steuer gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG (ebenso wie bei einer aufschiebend bedingten oder befristeten Forderung) erst mit dem Eintritt des Ereignisses, welches zur Fälligkeit des Anspruchs führt. Das dieser Rechtsprechung zugrunde liegende und vom Zivilrecht abweichende Verständnis der Betagung rechtfertigt sich aus der in § 9 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG zum Ausdruck kommenden Erwägung, dass in Fallgestaltungen, in denen der Fälligkeitszeitpunkt nicht bestimmt oder zumindest bestimmbar ist, eine wirtschaftliche Bereicherung im Zeitpunkt des Todes des Erblassers noch nicht eintritt. Ist hingegen der Zeitpunkt des Eintritts des zur Fälligkeit führenden Ereignisses bestimmt oder bestimmbar, fehlt es beim Tod des Erblassers nicht an einer Bereicherung.

58

Wendet man diese Grundsätze auf den Streitfall an, ist die Erbschaftsteuer für den Restbetrag des Darlehens, der nach Beendigung des Mietverhältnisses in den Nachlass fällt, noch nicht mit dem Tode des Erblassers entstanden. Denn nach der Regelung in Ziffer 4.4 des Mietvertrages musste die Darlehensnehmerin den durch die Verrechnung mit den Mieten abgeschmolzenen Darlehensbetrag erst Zug um Zug mit Beendigung des Mietverhältnisses zurückzahlen. Aus Sicht der Erben wird der Restdarlehensanspruch – und nur dieser stellt ihre Bereicherung dar – daher erst bei Beendigung des Mietverhältnisses fällig. Wann es zur Beendigung des Mietvertrages kommt, ist aus Sicht der Erben ungewiss. Zwar ließe sich der statistische Zeitpunkt des Todes der Beigeladenen, der zur Beendigung des Mietverhältnisses führen kann, noch anhand der amtlichen Sterbetafel ermitteln und wäre insoweit bestimmbar. Allerdings ist es nach der vertraglichen Abrede nicht zwingend, dass das Mietverhältnis bis zum Tod der Beigeladenen durchgeführt wird, weil der Vertrag zumindest durch die Beigeladene zum Ende eines jeden Kalendermonats kündbar ist. In diesem Falle wäre die verbleibende Darlehensvaluta bereits vor dem Tod der Beigeladenen zurückzuzahlen. Auch der gegenteilige Fall, dass das Mietverhältnis über den Tod der Beigeladenen hinaus fortgesetzt wird, ist denkbar, wenn zu diesem Zeitpunkt eintrittsberechtigte Person im Sinne des Art. 14 MRG existieren und in das Mietverhältnis eintreten sollten (Ziff. VIII., 8.2 des Mietvertrages). In einem solchen Fall wäre Frau K auch nach dem Tode der Beigeladenen (noch) nicht zur Rückzahlung der sich weiter kontinuierlich vermindernenden Darlehensvaluta verpflichtet (Ziffer 4.4 des Darlehensvertrages). Die hiervon abweichende Regelung in dem Treuhandvertrag über eine nach dem Tode der Beigeladenen bestehende Auszahlungsverpflichtung des Treuguts an den Testamentsvollstrecker steht

59

dem nicht entgegen. Gegenüber Frau K entfaltet die Treuhandabrede keine rechtliche Bindung, da der Treuhandvertrag nicht mit ihr geschlossen wurde.

Da aus den vorgenannten Gründen weder der Zeitpunkt noch die Höhe des den Erben zukünftig einmal zustehenden Rückzahlungsanspruchs genau zu bestimmen ist, liegt eine betagte Forderung im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor, für die die Steuer noch nicht entstanden ist. 60

Darüber hinaus ist der angefochtene Erbschaftsteuerbescheid rechtswidrig weil der Beklagte den Verschonungsbetrag nach § 13a ErbStG zu Unrecht um 3,77 % gekürzt hat. 61

Nach § 13a Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 ErbStG bleibt der Wert von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 13b Abs. 4 ErbStG im Wege eines im Gesetz näher definierten Verschonungsabschlags außer Ansatz, wenn die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb insgesamt 400 Prozent der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet. Ist das doch der Fall, vermindert sich der nach Satz 1 zu gewährende Verschonungsabschlag mit Wirkung für die Vergangenheit in demselben prozentualen Umfang, in dem die Mindestlohnsumme unterschritten wird (im Streitfall unstreitig 3,77 %). Entgegen der Rechtsauffassung des Beklagten ist der Verschonungsabschlag vorliegend nicht zu kürzen. Denn die Lohnsummenregelung ist nach § 13a Abs. 1 S. 4 ErbStG (unter anderem) dann nicht anzuwenden, wenn der übertragene Betrieb – wie im Streitfall die KG – nicht mehr als 20 Beschäftigte hat. Entgegen der Ansicht des Beklagten und der Finanzministerien im gleichlautenden Ländererlass vom 5. Dezember 2012 (BStBl. I 2012, 1052) ist bei der Berechnung der beschäftigten Arbeitnehmer nach der im Streitjahr geltenden Fassung des Erbschaftsteuergesetzes nicht auf die Anzahl der Beschäftigten von verbundenen Unternehmen abzustellen. Anders als die Neufassung verwies § 13a Abs. 1 S. 4 ErbStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung hinsichtlich der Anzahl der Arbeitnehmer nicht auf die Beschäftigten der in § 13a Abs. 4 S. 5 ErbStG genannten Beteiligungsgesellschaft. 62

Die Vorschrift wurde erst durch das Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetz vom 26. Juni 2013 (BStBl. I 2013, 802) dergestalt geändert, dass auch Beschäftigte von Beteiligungsgesellschaften in die Ermittlung der Mitarbeiterzahl einzubeziehen sind und zwar in dem Umfang, in welchem die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung an der Beteiligungsgesellschaft besteht. Ob die Neufassung des Gesetzes nur deklaratorische oder konstitutive Wirkung hat, ist umstritten. Die Finanzverwaltung vertrat schon zur alten Gesetzesfassung die Auffassung, die Grundsätze über die Ermittlung der Ausgangslohnsumme bei Beteiligungsstrukturen seien auch für die Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten maßgeblich (so Textziffer 1.1 des gleichlautenden Ländererlasses vom 5. Dezember 2012, BStBl. I 2012, 1250). Da das Gesetz in der alten Fassung nur auf die Spitzeneinheit als Gegenstand der Übertragung abstellte und aus der Regelung, wonach die Lohnsummen von Beteiligungsunternehmen der Spitzeneinheit zuzurechnen waren, im Umkehrschluss entnommen werden kann, dass dies für die Ermittlung der Zahl der Beschäftigten nicht gilt, wird in der Literatur die Auffassung vertreten, die Gesetzesänderung habe konstitutive Wirkung (vgl. beispielsweise Geck in Kapp/Ebeling, Kommentar zum ErbStG, § 13a, Rz. 41, mit weiteren Nachweisen.). 63

Der Senat schließt sich der zuletzt genannten Rechtsauffassung an. Da der Wortlaut von § 13a Abs. 1 S. 4 ErbStG nur auf die Beschäftigten des übertragenen Betriebs abstellt, könnte die Vorschrift nur im Wege einer teleologischen Extension über ihren klaren Wortlaut hinaus auf Beschäftigte anderer (verbundener) Unternehmen ausgedehnt werden. Eine solche 64

teleologische Extension ist nicht bereits dann gerechtfertigt, wenn die vom Gesetzgeber getroffene Entscheidung rechtspolitisch fehlerhaft erscheint. Letzteres könnte nach Auffassung des Senats noch zu bejahen sein, weil der Wortlaut des § 13a Abs. 1 S. 4 ErbStG jedenfalls kleinere Holdinggesellschaften mit weniger als 20 Beschäftigten von der Lohnsummenregelung ausschließt, obwohl gerade in Konzernstrukturen durchaus höhere Lohnsummen erzielt werden als beispielsweise bei Einzelunternehmen mit mehr als 20 Beschäftigten. Im Hinblick auf den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Gewaltenteilung ist eine teleologische Extension allerdings nur dann gerechtfertigt, wenn die auf den Wortlaut abstellende Auslegung zu einem sinnwidrigen, einem der wirtschaftlichen Vernunft widersprechenden oder einem so unsinnigen Ergebnis führen würde, wie es vom Gesetzgeber schlichtweg nicht gewollt sein kann (BFH-Urteile vom 11. April 2013 III R 11/12, BFHE 241, 124, BStBl II 2013, 665, m.w.N.; vom 6. Februar 2014 VI R 61/12, BFHE 244, 395, BStBl II 2014, 458). Dass die erbschaftsteuerrechtliche Verschonung einer Konzernmutter mit weniger als 20 Beschäftigten sinnwidrig, bar jeglicher wirtschaftlichen Vernunft oder gar unsinnig wäre, vermag der Senat nicht festzustellen. Dagegen spricht, dass der Gesetzgeber in § 13a Abs. 4 ErbStG für die Berechnung der Lohnsumme verbundene Unternehmen ausdrücklich einbezogen hat, ohne dies – was naheliegend gewesen wäre – auch für die Beschäftigten des übertragenen Betriebs zu regeln. Dagegen spricht auch, dass sich aus den Gesetzesmaterialien (Bundestags-Drucksache 16/7918) keine Anhaltspunkte dafür finden lassen, dass bei der Lohnsummenregelung die Arbeitnehmer der Beteiligungsunternehmen einzurechnen sind. Aus den Gesetzesmaterialien ergibt sich lediglich, dass bei Unternehmen, die keine Arbeitnehmer beschäftigen oder unter § 23 Abs. 1 S. 3 des Kündigungsschutzgesetzes fallen, auf die Lohnsumme als Prüfungsmaßstab verzichtet wird.

Im Übrigen ist die Klage unbegründet.

65

Die von der Vollziehung ausgesetzten Einkommensteuern 1996 und 1999 können nicht als Nachlassverbindlichkeiten berücksichtigt werden.

66

Gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG sind die vom Erblasser herrührenden Schulden als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig. Zu diesen Verbindlichkeiten gehören grundsätzlich auch die Einkommensteuerschulden des Erblassers. Maßgeblich sind gemäß § 11 ErbStG i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG die Steuerschulden, die im Todeszeitpunkt bereits entstanden und noch nicht erloschen waren, unabhängig davon, ob sie beim Erbfall bereits festgesetzt waren oder nicht. Für den Abzug einer Schuld genügt hingegen nicht allein das Bestehen einer rechtlichen Verpflichtung zu ihrer Zahlung am Stichtag. Eine Verbindlichkeit kann, auch wenn sie rechtswirksam entstanden ist, dann nicht abgezogen werden, wenn sie für den Steuerpflichtigen am Stichtag keine wirtschaftliche Belastung darstellt (so auch FG München, Urteil vom 28. Februar 2007 4 K 1047/04, EFG 2007, 1186; FG Düsseldorf, Urteil vom 10. Juli 2002 4 K 104/02 DStRE 2002, 1253, BFH-Urteil vom 24. März 1999 II R 34/97, BFH/NV 1999, 1339; Kapp/Ebeling, ErbStG, § 10 Rz. 69; Moench, ErbStG, § 10 Rz. 54). So verhält es sich im Streitfall. Da Aussetzung der Vollziehung gewährt war, mussten die Erben die Abgabeforderungen zum Stichtag nicht begleichen. Da gegen die Steuerbescheide förmliche Rechtsbehelfe eingelegt wurden, konnten die Erben entgegen der Rechtsauffassung der Klägerin auch darauf vertrauen, dass die Einkommensteuerschulden – gegebenenfalls letztinstanzlich durch den Bundesfinanzhof – nur in der materiell-rechtlich zutreffenden Höhe festgesetzt werden. Mehr als die materiell-rechtlich zutreffende Einkommensteuer kann bei der Erbschaftssteueranlagung grundsätzlich nicht als Nachlassverbindlichkeit abgezogen werden. Hinsichtlich der ausgesetzten Steuerbeträge fehlt es daher an einer wirtschaftlichen Belastung.

67

- Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 i.V.m. § 137 FGO. Dabei war zu berücksichtigen, dass die Klägerin zahlreiche nachlassmindernde Positionen, die im weiteren Verlauf unstreitig gestellt werden konnten, erstmals im Klageverfahren geltend gemacht hat, so dass sie hierfür nach § 137 FGO kostenpflichtig ist. 68
- Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 69
- Das Gericht hat dem Beklagten die Ermittlung und Berechnung der neu festzusetzenden Erbschaftssteuer gemäß § 100 Abs. 2 S. 2 FGO aufgegeben. Nach § 100 Abs. 2 S. 3 FGO teilt die Behörden den Beteiligten das Ergebnis der Neuberechnung in derartigen Fällen unverzüglich formlos mit; nach Rechtskraft der Entscheidung ist der Verwaltungsakt mit dem geänderten Inhalt neu bekannt zu geben. 70
- Die Revision war ausschließlich hinsichtlich der Frage, ob der Verschonungsabschlag nach § 13a ErbStG zu kürzen ist, zuzulassen, weil die Frage, ob in Erbfällen, bei denen die Steuer vor dem 1. Januar 2013 entstanden ist, für die Anwendung der Lohnsummenregelung des § 13a Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 ErbStG auf die Beschäftigten nachgeordneter Beteiligungsgesellschaften abzustellen ist, einer höchstrichterlichen Entscheidung bedarf. 71