

---

**Datum:** 27.01.2011  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 3. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 3 K 3094/10  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2011:0127.3K3094.10.00

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Rechtsstreits trägt der Kläger.

Die Revision wird zugelassen.

- 
- Die Beteiligten streiten über die abweichende Festsetzung der Erbschaftsteuer aus Billigkeitsgründen gem. § 163 Abgabenordnung (AO). 1
- Der Kläger beerbte seinen am 02.08.2002 verstorbenen Groß- und Adoptivvater als Alleinerbe. Zum Nachlass gehörte die Kommanditbeteiligung des Erblassers an der C GmbH & Co. KG in Höhe von 62,78 %. Die Beteiligung an der Komplementär-GmbH stand dem Erblasser zu 100 % zu. Die Gesellschaft wurde durch Gesellschaftsvertrag vom 31.01.1992 errichtet. Sie war Inhaberin des Erbbaurechts für die Hotelanlage C und damit Eigentümerin des Gebäudes (Gebäude mit Außenanlagen). Der Erblasser war Eigentümer des mit dem Erbbaurecht belasteten Grund und Bodens. Das Hotel betrieb die Gesellschaft zunächst mit eigenem Personal, während der Gastronomiebereich bereits von Anfang an verpachtet war. Seit 1995 war auch die Hotelanlage an dem Betreiber der Gastronomie verpachtet. 2
- Anfang 1993 vermietete der Erblasser weitere Grundstücksflächen der Gemarkungen C und U zum Zwecke des Betriebs eines Golfplatzes an die Gesellschaft. Mit Wirkung vom 01.01.1993 schloss die Gesellschaft mit dem Golfclub C e. V. bezüglich der Golfanlagen einen Nutzungsvertrag. Die Gesellschaft als Betreiberin des Golfplatzes war insbesondere für das Green Keeping, also die Rundumpflegerie des gesamten Golfareals verantwortlich. Mit den Arbeiten wurden jeweils Gärtner und andere Handwerker beauftragt. Einnahmen erzielte die Gesellschaft aus dem Green Fee (der Vermietung des Golfplatzes an fremde Gastspieler), 3

aus den vom Verein für die spielenden Mitglieder zu entrichtenden pauschalen Jahresbeiträgen sowie aus der Veräußerung von Spielberechtigungen für die Dauerspieler des Vereins. Auch für die Nutzung der Übungsfläche wurden Entgelte erzielt. Bis 1998 war eine Mitarbeiterin der Gesellschaft ausschließlich für die mit dem Golfplatz zusammen hängenden Verwaltungsaufgaben beschäftigt. Mitte 1998 übernahm stellvertretend der Golfclub die Verwaltungsaufgaben. Im Gegenzug wurde die jährlich zu zahlende Aufwandspauschale gekürzt. Für den Golfclub waren seitens der Gesellschaft dann Aushilfen tätig, die z. B. die Übungsfläche betreuten oder die Platzaufsicht übernahmen.

Sowohl für den Bereich des verpachteten Hotels, als auch für die Golfanlage lag eine einheitliche Buchführung vor, aus der sich die Zahlen für jeden Bereich getrennt entwickeln ließen. 4

Am 04.05.2000 verbürgte sich der Erblasser in Höhe von 715.808,63 € für Verbindlichkeiten der C GmbH & Co. KG gegenüber der Stadtparkasse K (Rubrik 7 Ordner Unterlagen). Wegen der schlechten Vermögenslage der Gesellschaft war die Stadtparkasse K nur deshalb bereit, die Bürgschaft zu akzeptieren, weil der Erblasser gleichzeitig über ein den Bürgschaftsbetrag übersteigendes Wertpapierdepot bei der Stadtparkasse verfügte, das mit einem internen Sperrvermerk versehen wurde. Nach dem Tod des Erblassers wurde das Wertpapierdepot zusätzlich zur Bürgschaftsübernahme zu Gunsten der Sparkasse K verpfändet (Rubrik 9 Ordner Unterlagen). Der Kläger wurde im August 2003 aus der Bürgschaft in Anspruch genommen (Rubrik 11 Ordner Unterlagen). 5

Das Verrechnungskonto des Erblassers in der Gesellschaft belief sich ausweislich der Bilanz zum 31.12.2001 auf 711.517,46 €. Gebucht wurden hier die Ansprüche des Erblassers gegenüber der Gesellschaft auf Zahlung der Erbpacht für das Hotelgrundstück, auf Zahlung der Pachten für das Golfplatzareal und auf Bürgschaftsprovisionen für zugunsten der Gesellschaft übernommene Bürgschaften. 6

Kurz nach dem Tod des Erblassers wurde wegen der noch nicht geklärten Erbfolge ein Notgeschäftsführer für die Gesellschaft bestellt, der am 21.10.2002 Insolvenzantrag für die Gesellschaft stellte. Das Insolvenzverfahren wurde am 12.11.2002 wegen Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung eröffnet und auf Antrag des Insolvenzverwalters vom 20.07.2005 durch Beschluss des Amtsgerichts vom 23.01.2006 mangels kostendeckender Masse eingestellt (Rubrik 10 Ordner Unterlagen). 7

Im Rahmen des Insolvenzverfahrens wurde der Hotelbetrieb einschließlich des dazu gehörenden Erbbaurechts am 30.09.2004 an die R-C GmbH & Co. KG veräußert. 8

Das Golfplatzgelände, das zum Sonderbetriebsvermögen des Erblassers bei der C GmbH & Co. KG gehört hatte, übertrug der Kläger am 06.11.2003 gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten auf die O GmbH & Co. KG (Rubrik 13 Ordner Unterlagen). 9

Durch Bescheid vom 09.12.2003 setzte der Beklagte die Erbschaftsteuer unter Einbeziehung diverser geschätzter Werte nach einem Wert von 12.073.844 € unter Berücksichtigung eines Freibetrags gemäß § 16 ErbStG von 205.000 € und einer Begünstigung gemäß § 13a ErbStG in Höhe von 558.619 € unter dem Vorbehalt der Nachprüfung auf 2.601.346 € fest. Dagegen legte der Kläger am 19.12.2003 Einspruch ein. 10

In der Folge führte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung N zur Ermittlung des der Erbschaftsteuer zu unterwerfenden Erwerbs eine Betriebsprüfung durch. Ausweislich des Betriebsprüfungsberichts vom 23.11.2005 ging der Prüfer davon aus, dass der 11

Besteuerung ein Erwerb in Höhe von 13.003.889 € zugrunde zu legen sei. Er vertrat die Auffassung, dass die Forderung des Erblassers gegenüber der C GmbH & Co. KG auf dem Verrechnungskonto als Vermögensgegenstand zu erfassen sei. Nicht zu berücksichtigen sei hingegen die Bürgschaftsverpflichtung, da insoweit zum Einen das Stichtagsprinzip gelte und im Übrigen die Bürgschaft der betrieblichen Sphäre des Erblassers im Zusammenhang mit der C GmbH & Co. KG zuzurechnen sei, so das ein Abzug gemäß § 10 Abs. 5 ErbStG als Nachlassverbindlichkeit ausscheide. Eine Steuerermäßigung im Rahmen des Bewertungsabschlages gemäß § 13a ErbStG sei darüber hinaus für die C GmbH & Co. KG nicht zu gewähren. Denn infolge des Insolvenzverfahrens sei der Betrieb der Gesellschaft innerhalb der Behaltensfrist von fünf Jahren infolge der Veräußerung des Betriebsvermögens an die R-C GmbH & Co. KG (30.09.2004 Veräußerung Erbbaurecht Hotelbereich) und an die O GmbH & Co. KG (06.11.2003 Einbringung des Golfplatzgeländes gegen Gesellschaftsrechte) aufgegeben worden, was nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Versagung der Vergünstigung führe.

Dementsprechend setzte der Beklagte durch Bescheid vom 04.05.2006 die Erbschaftsteuer nach einem Erwerb von 13.003.889 € unter Berücksichtigung einer Begünstigung gemäß § 13a ErbStG in Höhe von 1.142.614 € auf 2.711.732 € fest. 12

Mit dem dagegen am 06.06.2006 erhobenen Einspruch beantragte der Kläger gleichzeitig, die Erbschaftsteuer gem. § 163 Abgabenordnung (AO) aus Billigkeitsgründen anderweitig festzusetzen und dabei zu berücksichtigen, dass die Forderung des Erblassers gegen die Gesellschaft wertlos gewesen sei und die Bürgschaftsinanspruchnahme bereits gedroht habe. Grundsätzliche Bestandsidentität zwischen der Steuerbilanz und der für die Erbschaft- und Schenkungsteuer zu erstellenden Vermögensaufstellung könne nicht dazu führen, dass für die Erbschaftbesteuerung ein "Alles oder nichts Prinzip" gelte, während aus ertragsteuerlicher Sicht lediglich der Zeitpunkt der Wertberichtigung der Darlehensforderung im Sonderbetriebsvermögen bzw. die Passivierung/Berücksichtigung der Bürgschaftsinanspruchnahme infrage stehe. Damit werde das Bereicherungsprinzip des Erbschaftsteuerrechts völlig missachtet, obwohl es ein tragender Grundsatz sei. Es sei unbillig, einen positiven Wert der Erbschaftbesteuerung zu unterwerfen, obwohl der Erbe wirtschaftlich ein negatives Vermögen geerbt habe und dafür einstehen müsse. Es gebe keinen Grundsatz, wonach die besondere ertragsteuerliche Situation auf das Erbschaftsteuerrecht zwingend zu übertragen sei, insbesondere dann, wenn es damit zu einer klaren Verletzung des Bereicherungsprinzips komme. 13

Den Antrag lehnte der Beklagte mit Bescheid vom 30.06.2010 (vgl. Bl. 12/13 der Gerichtsakte) ab. Eine sachliche Unbilligkeit liege nicht vor. Das Erbschaftsteuerrecht werde nach dem Willen des Gesetzgebers vom Stichtagsprinzip beherrscht, das dazu führe, dass Wertveränderungen nach dem Stichtag bei der Ermittlung der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage selbst bei einer erheblichen Differenz nicht zu berücksichtigen seien. Durch das Stichtagsprinzip bei der Erbschaftbesteuerung bestehende Härten habe der Gesetzgeber bewusst in Kauf genommen. 14

Den gegen den Ablehnungsbescheid am 12.07.2010 erhobenen Einspruch wies der Beklagte durch Einspruchsentscheidung vom 19.07.2010 als unbegründet zurück. Zu den Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung (Bl. 6 bis 11 der Gerichtsakte) Bezug genommen. 15

Mit seiner am 19.08.2010 erhobenen Klage verfolgt der Kläger sein Begehren auf Gewährung des Billigkeitserlasses weiter. Er verweist darauf, dass die zum Todestag tatsächlich nicht vorhandene Werthaltigkeit der Gesellschafterforderung bzw. Belastung des Erblassers bzw. Erben mit der Bürgschaftsverpflichtung nicht angesetzt werde. Es handele sich dabei nicht 16

um eine Problematik des Stichtagsprinzips, sondern die Problematik resultiere aus der Übertragung ertragsteuerlicher Grundsätze auf das Erbschaftsteuerrecht. Deshalb komme es im vorliegenden Fall zu einer Verletzung des Netto- bzw. Bereicherungsprinzips, das im Erbschaftsteuerrecht gleichwertig neben dem Stichtagsprinzip Geltung habe. Im Übrigen liege der Fall auch nicht so, dass nach dem Todestag die Bereicherung weggefallen sei. Vielmehr habe diese Bereicherung bereits am Todestag nicht mehr bestanden. Auf das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 30.01.1998 (9 K 73/96) werde nochmals hingewiesen.

Der Kläger beantragt, 17

den Ablehnungsbescheid vom 30.06.2010 und die Einspruchsentscheidung vom 19.07.2010<sup>108</sup> aufzuheben und aus Gründen der Billigkeit gem. § 163 AO die Erbschaftsteuer unter Berücksichtigung der Wertlosigkeit der Gesellschafterforderung und der Bürgschaftsverpflichtung niedriger festzusetzen.

Der Beklagte beantragt, 19

die Klage abzuweisen. 20

Zur Begründung bezieht er sich auf seine Einspruchsentscheidung. Er hält das von der Klägerseite angeführte Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg mit dem vorliegenden Fall nicht für vergleichbar, da im dortigen Fall tatsächlich eine Bürgschaftsschuld gegeben gewesen sei, während im vorliegenden Fall zum Zeitpunkt der Rechtsnachfolge keine konkrete Verpflichtung aus einer Bürgschaftsinanspruchnahme bestanden habe, da die tatsächliche Inanspruchnahme erst durch Schreiben der Sparkasse K vom 26.08.2003 erfolgt sei. 21

Im Klageverfahren 3 K 2476/08 Erb gegen die Erbschaftsteuerfestsetzung hat der Senat durch Urteil vom 27.01.2011 entschieden, dabei die Bürgschaftsverpflichtung erbschaftsteuerermindernd berücksichtigt und die Klage im Übrigen abgewiesen. 22

Der Senat hat in der Sache am 27.01.2011 mündlich verhandelt. Zu den Einzelheiten wird auf die Sitzungsniederschrift hingewiesen. 23

**Entscheidungsgründe:** 24

Soweit der Kläger den Festsetzungserlass in Bezug auf die Bürgschaftsverpflichtung begehrt, ist dieses Begehren aufgrund des Urteils des Senats in dem Verfahren 3 K 2476/08 Erb gegenstandslos geworden. Darüber hinaus ist die Klage nicht begründet. 25

Der Ablehnungsbescheid und die Einspruchsentscheidung sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung – FGO –). 26

Gem. § 163 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden, wenn die Erhebung der Steuern nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre. 27

Die anderweitige Steuerfestsetzung im Billigkeitswege gem. § 163 AO ist eine Ermessensentscheidung der Finanzbehörde, die im gerichtlichen Verfahren gem. § 102 FGO lediglich dahingehend überprüft werden kann, ob die Finanzbehörde die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht hat. Die vom Kläger begehrte Entscheidung, den Billigkeitserlass auszusprechen, kann das Gericht selbst nur dann treffen, 28

wenn der Ermessensspielraum des Beklagten dahingehend eingeschränkt war, dass sich die Entscheidung, den Erlass auszusprechen, als einzig richtige Ermessensentscheidung darstellt.

Ein Erlass kommt aus sachlichen Billigkeitsgründen gem. § 163 AO in Betracht, wenn die Einziehung bzw. Festsetzung der Steuer zwar dem Gesetz entspricht, aber in Folge eines Gesetzesüberhangs den Wertungen des Gesetzgebers der Art zuwider läuft, dass sie unbillig erscheint (vgl. BFH, Urteil vom 04.02.2010 II R 25/08, BStBl. II 2010, 636 mit weiteren Nachweisen zur Rechtsprechung). Dies setzt voraus, dass der Gesetzgeber die mit der Einziehung der Steuer verbundene Härte nicht bewusst in Kauf genommen hat. Die Erlassregelungen der Abgabenordnung (§§ 163 und 227) stellen keine Ermächtigung zur Korrektur des Gesetzes dar. Die Billigkeitsmaßnahme darf nicht auf Erwägungen gestützt werden, die die vorgesehene Besteuerung allgemein oder für bestimmte Fallgruppen außer Kraft setzen würden. Ein Erlass wegen sachlicher Unbilligkeit ist nur insoweit durch die §§ 163/227 AO gedeckt, wie angenommen werden kann, der Gesetzgeber würde die im Billigkeitswege zu entscheidende Frage – hätte er sie geregelt – im Sinne des vorgesehenen Erlasses entscheiden. Dabei kann bei der Prüfung der Frage, ob ein Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen in Betracht kommt, die Rechtsvorschrift, auf der die Steuerforderung basiert, nicht anders ausgelegt werden, als im Festsetzungsverfahren selbst. Der Erlass dient nicht dazu, die vom Gesetzgeber mit der Vorschrift verfolgten Zielsetzungen auszuhöhlen. 29

Gemessen an diesen Voraussetzungen stellt sich die Entscheidung des Beklagten, einen Festsetzungserlass bezogen auf die Gesellschafterforderung nicht auszusprechen, als allein ermessensgerechte Entscheidung dar. 30

Zutreffend weist der Kläger darauf hin, dass es sich bzgl. der Gesellschafterforderung und deren Bewertung zum Stichtag nicht um das alleinige Problem der Wertveränderung nach dem Stichtag handelt. Vielmehr liegt die Problematik darin, dass am Stichtag wirtschaftlich gesehen, was zwischen den Beteiligten auch unstreitig ist, die Gesellschafterforderung nicht mehr den Wert hatte, der ihr nach ertragsteuerlichen Bilanzierungsgrundsätzen (vgl. BHF, Urteile vom 12.07.1990 IV R 37/89, BStBl. II 1991, 64 und vom 19.01.1993 VIII R 128/84, BStBl. II 1993, 594) beizulegen war. Diese ertragsteuerlichen Grundsätze sind für die Festsetzung der Erbschaftsteuer über die Verweisung in § 12 Abs. 5 ErbStG auf §§ 95, 97 und 109 Bewertungsgesetz maßgebend. Mit der Übernahme der Steuerbilanzwerte wollte der Gesetzgeber erklärtermaßen insbesondere mittelständische Personenunternehmen von der Erbschaft- und Schenkungsteuer entlasten. Beabsichtigt war ferner, die steuerlichen Rahmenbedingungen für die Investitionen und Arbeitsplätze mit Blick auf dem europäischen Binnenmarkt zu verbessern. Außerdem war mit der nahezu vollständigen Übernahme der Steuerbilanzwerte bezweckt, eine eigenständige Wertermittlung entbehrlich zu machen und damit zu einer deutlichen Vereinfachung des Steuerrechts beizutragen. Der Gesetzgeber hielt zur Vermeidung einer sehr aufwändigen und streitanfälligen Einzelbewertung des Betriebsvermögens eine typisierende Bewertung für geboten (vgl. Götz in Gürsching/Stenger Bewertungsrecht, Kommentar, Rz. 72 zu § 12 ErbStG in der bis 2008 geltenden Fassung mit entsprechenden Hinweisen auf die Gesetzesmaterialien). 31

Aufgrund dieser vielschichtigen Motivationen des Gesetzgebers, die der Pauschalverweisung in § 12 Abs. 5 ErbStG zugrunde liegen, geht der Senat davon aus, dass der Gesetzgeber im Bewusstsein der sich aus der Verknüpfung zwischen Ertrag- und Erbschaftsteuerrecht ergebenden Härten bzw. Friktionen diese insbesondere im Interesse der Steuervereinfachung in Kauf genommen hat. Darüber hinaus ist nach Auffassung des Senats zu berücksichtigen, dass es abgesehen von der vorliegenden zu einer Vielzahl 32

unterschiedlicher Fallgestaltungen kommen kann, in denen die über § 12 Abs. 5 ErbStG angeordnete Anwendung ertragsteuerlicher Grundsätze zur Überlagerung erbschaftsteuerlicher Prinzipien (z. B.: Stichtag; Vorrang zivilrechtlicher vor wirtschaftlicher Betrachtungsweise) führt. Es kann nicht angenommen werden, dass der Gesetzgeber gerade vor dem Hintergrund, durch die Verweisung in § 12 Abs. 5 ErbStG zur Steuervereinfachung beizutragen, eine Vielzahl von Ausnahmeregelungen hätte schaffen wollen.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Revisionszulassung erfolgt gem. § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zur Fortbildung des Rechts. 33