
Datum: 19.04.2012
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 1450/09 Erb
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2012:0419.3K1450.09ERB.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand

1

Streitig ist, ob die Abtretung eines Teilgesellschaftsanteils an einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) als schenkungsteuerpflichtiger Erwerb zu beurteilen ist.

2

Der Kläger, sein Vater E. L. und die Schwester des Klägers T. L. gründeten mit notariellem Gesellschaftsvertrag vom 30.09.1996 die „Beteiligungsverwaltung Familie L. GbR“ (nachfolgend: L GbR) „zum Zweck der gewinnbringenden gemeinsamen Verwaltung einzelner Vermögensteile“.

3

Als Einlage brachte E. L. von seinem, über die „O GmbH“ treuhänderisch für ihn gehaltenen Kommanditanteil an der X GmbH & Co. KG (nachfolgend: X GmbH & Co. KG) im Nominalwert von 1.500.000 DM (entspricht 67,57 % der Beteiligung am Kommanditkapital) einen Teilgesellschaftsanteil in Höhe von nominal 1.475.000 DM (d. h. 98,33 % seiner Kommanditbeteiligung) sowie Verbindlichkeiten (gegenüber dem Kläger, T. L. und Frau J. L.) in Höhe von insgesamt 5.000.000 DM in die L GbR ein. Der Kläger und seine Schwester brachten als Einlage jeweils Forderungen gegenüber ihrem Vater E. L. in Höhe von 1.000.000 DM sowie Forderungen gegenüber der X GmbH & Co. KG in Höhe von 1.500.000 DM in die L GbR ein. Nach der Gründung der L GbR waren der Kläger und seine Schwester jeweils zu 7,5 % und ihr Vater E. L. zu 85 % an der L GbR beteiligt.

4

- Das Kapitalkonto des E. L. bei der X GmbH & Co. KG wies vor der Einbringung des Teil-Kommanditanteils einen Wert von 4.857.476 DM aus. Dieser Wert setzte sich zusammen aus dem Kommanditkapital (1.500.000 DM), einer Kapitalrücklage (8.750.000 DM), einem Verlustsonderkonto (./ 9.817.160 DM), einem Darlehenskonto (4.126.906 DM) sowie dem Kapitalkonto einer Ergänzungsbilanz (297.730 DM). Hierzu wird auf die Darstellung auf Blatt 86 der Gerichtsakte Bezug genommen. Im Übrigen wird auf die Bilanzen einschließlich Sonder- und Ergänzungsbilanzen der X GmbH & Co. KG zum 30.09.1996 nebst Anlagen verwiesen (vgl. Blatt 78 – 85, 97 f., 107 f. der Gerichtsakte). 5
- Der Verkehrswert (Teilwert) der von E. L. eingebrachten Kommanditbeteiligung an der X GmbH & Co. KG betrug zum 30.09.1996 33.333.333 DM. Diesen Wert bilanzierte die GbR in der Eröffnungsbilanz zum 30.09.1996 als Gesamthandkapital. Hiervon wurden entsprechend der Beteiligungsstruktur bei der Gründung der Gesellschaft E. L. 85 % (28.333.333 DM) und dem Kläger sowie seiner Schwester T. L. jeweils 7,5 % (d. h. jeweils 2.500.000 DM) zugewiesen. Da E. L. seinen Teil-Kommanditanteil ertragsteuerlich zum Buchwert in die L GbR einbrachte, wurde für ihn gleichzeitig bezüglich der Beteiligung an der X GmbH & Co. KG eine Ergänzungsbilanz zum 30.09.1996 erstellt, in der ihm ein negatives Kapital in Höhe der Differenz zwischen dem Buchwert der Beteiligung (4.776.418 DM) und dem Teilwert der Beteiligung (33.333.333 DM), mithin 28.556.915 DM zugewiesen wurde (vgl. Blatt 4 der Bilanzakte). 6
- Zu den weiteren Einzelheiten wird auf den notariellen Gesellschaftsvertrag vom 30.09.1996 des Notars J. C. in Y, Urkundenrollen Nr. xxx/1996, sowie auf die notariellen Übertragungs- und Einbringungsverträge vom 30.09.1996 des Notars J. C. in Y, Urkundenrollen Nr. xxx-yyy/1996 Bezug genommen (vgl. Blatt 87 – 96 und 99 – 106 der Gerichtsakte). 7
- Mit notariellem Schenkungsvertrag vom gleichen Tage (30.09.1996) übertrug E. L. von seiner Gesellschaftsbeteiligung an der GbR jeweils einen Teil-Gesellschaftsanteil in Höhe von 42 % mit sämtlichen Rechten und Pflichten an den Kläger. Die Übertragung erfolgte ohne Gegenleistung mit sofortiger Wirkung und die übrigen Gesellschafter stimmten der Übertragung des Gesellschaftsanteils zu. Zu den Einzelheiten wird auf den notariellen Schenkungsvertrag vom 30.09.1996 des Notar J. C. in Y, Urkundenrollen Nr. yyy/1996, verwiesen (vgl. Blatt 119 – 121 der Gerichtsakte). Zugunsten der Schwester des Klägers, T. L., erfolgte eine entsprechende Schenkung. 8
- Nach der Übertragung des Teilgesellschaftsanteils an der GbR durch E. L. auf den Kläger und dessen Schwester in Höhe von jeweils 42 % wurden dem Kläger und dessen Schwester in der Gesamthandsbilanz der GbR auf den 30.09.1996 jeweils 49,5 % des Gesamthandkapitals der GbR (33.333.333 DM), mithin jeweils 16.500.000 DM und E. L. 333.333 DM (1 % des Gesamthandkapitals) zugewiesen. Gleichzeitig wurden Ergänzungsbilanzen für den Kläger und dessen Schwester bezüglich der Beteiligung an der X GmbH & Co. KG zum 30.09.1996 mit der Ausweisung eines negativen Kapitals in Höhe von jeweils 14.135.673 DM (49,5 % von 28.556.915 DM) erstellt und das negative Kapital zum 30.09.1996 in der Ergänzungsbilanz des E. L. auf 285.569 DM (1 % von 28.556.915 DM) reduziert. 9
- Zu den weiteren Einzelheiten der Bilanzierung zum 30.09.1996 bei der GbR vor und nach der Übertragung der Teil-Gesellschaftsanteile durch E. L. auf den Kläger und dessen Schwester wird auf die Bilanzen in der Bilanz-Akte verwiesen. 10
- Nach Aufforderung des Beklagten zur Abgabe einer Schenkungsteuererklärung teilte der Kläger mit, für die Übertragung der Anteile innerhalb der GbR ergebe sich ein negativer Wert. 11

Mangels Vorliegens eines schenkungsteuerlich relevanten Sachverhalts bestehe keine Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung.

Der Beklagte vertrat zunächst die Auffassung, der Kläger sei durch seinen Vater im Wege der Schenkung an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft beteiligt worden. Der Beklagte ermittelte den Wert der Schenkung nach den Grundsätzen zur Behandlung einer gemischten Schenkung. Dabei ging der Beklagte bezüglich der Gründung der L GbR sowie der unentgeltlichen Übertragung der Anteile an den Kläger und an seine Schwester von einem Verkehrswert der Bereicherung in Höhe von insgesamt 33.333.333 DM und einem Steuerwert der Bereicherung in Höhe von insgesamt 8.022.445 DM aus. Auf die Darstellung und Berechnung im Schriftsatz des Beklagten vom 25.07.2003 wird Bezug genommen (vgl. Bl. 32 der Steuerakte). 12

Mit Bescheid vom 28.07.2003 setzte der Beklagte gegen den Kläger dementsprechend für den Erwerb „aus der Schenkung des E. L. vom 30.09.1996“ ausgehend von einem Wert des Erwerbs in Höhe von 3.971.110 DM (7,5 % von 8.022.445 DM + 42 % von 8.022.445 DM) Schenkungsteuer in Höhe von 678.509 DM fest (vgl. Blatt 35 ff. der Steuerakte). 13

Gegen diesen Bescheid legte der Kläger Einspruch ein. Zu Begründung trug er vor, es handele sich bei der L GbR nicht um eine vermögensverwaltende Gesellschaft, sondern um eine gewerblich geprägte Personengesellschaft, welche Einkünfte im Sinne des § 15 Einkommensteuergesetz (EStG) erziele, da ihr einziges Vermögen der Mitunternehmeranteil an der X GmbH & Co. KG sei. Maßgebend für die Übertragung sei daher gemäß § 12 Abs. 5 Erbschaftsteuergesetz (ErbStG) in Verbindung mit § 109 Bewertungsgesetz (BewG) das steuerliche Kapitalkonto, welches sich aus der Gesamthandsbilanz, den Ergänzungsbilanzen und den Sonderbilanzen zusammensetze. Für die Übertragung ergebe sich dabei ein negativer Wert, welcher nicht zu einer Bereicherung des Klägers geführt habe. Im Übrigen sei die Gründung der GbR von dem Vorgang der Anteilsübertragung zu trennen. Bei der Gründung der Gesellschaft seien der Aufteilung der Gesellschaftsanteile die Quoten zugrunde gelegt worden, die sich an Hand der Verkehrswerte der Sacheinlagen rechnerisch ergeben hätten. Ferner wies der Kläger darauf hin, dass gemäß R 116 Abs. 2 Satz 3 ErbStR 1997 bei der Aufteilung des Steuerwerts des Betriebsvermögens die Kapitalkonten aller Gesellschafter aus der Gesamthandsbilanz und die Kapitalkonten aus den Ergänzungsbilanzen des übertragenen Gesellschafter dem jeweiligen Gesellschafter vorweg zuzurechnen seien. Für die steuerliche Beurteilung sei allein von dem in der Steuerbilanz der GbR fortgeführten Buchwerten des Mitunternehmensanteils auszugehen. 14

Mit Einspruchsentscheidung vom 31.03.2009 setzte der Beklagte gegen den Kläger unter Berücksichtigung eines Werts des Erwerbs in Höhe von 2.050.641 DM Schenkungsteuer in Höhe von 160.348 Euro fest und wies den Einspruch im Übrigen als unbegründet zurück. Der Beklagte stimmte der Auffassung des Klägers dahingehend zu, dass in der Gründung der GbR keine Schenkung des E. L. zu Gunsten des Klägers zu sehen sei und dass es sich bei der GbR nicht um eine vermögensverwaltende, sondern um eine gewerblich geprägte Personengesellschaft handele. Demgegenüber stelle die am 30.09.1996 erfolgte Übertragung des Teil-Gesellschaftsanteils an der L GbR in Höhe von 42 % eine Schenkung des E. L. an den Kläger dar. Gegenstand der Zuwendung sei der Anteil an der L GbR, der nach § 12 Abs. 5 ErbStG i. V. m. § 97 BewG zu bewerten sei. 15

Für die Ermittlung des der Schenkungsteuer unterliegenden Erwerbs sei zunächst der Gesamtsteuerwert des Gesellschaftsvermögens der GbR zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer zu bestimmen (§ 12 Abs. 5 ErbStG) und nach dem Verhältnis der Anteile auf die Gesellschafter zu verteilen. Bei bilanzierenden Steuerpflichtigen gelte der Grundsatz der 16

sogenannten Bewertungsidentität. Danach seien die in der Steuerbilanz ausgewiesenen Aktiv- und Passivposten, soweit sie dem Grunde nach für die Ermittlung des Betriebsvermögens zu übernehmen seien, grundsätzlich mit ihren ertragsteuerlichen Werten für erbschaft- und schenkungsteuerliche Zwecke zu berücksichtigen (§ 12 Abs. 5 Satz 2 ErbStG i. V. m. §§ 95-97, 109 Abs. 1 BewG), sofern nach den gesetzlichen Vorschriften keine besondere Bewertung anzuwenden sei.

Bestehe bei einer Mitunternehmerschaft für einen Gesellschafter eine Ergänzungsbilanz, sei diese Teil der steuerlichen Gewinnermittlung i. S. d. § 95 Abs. 1 BewG und somit grundsätzlich im Rahmen der Ermittlung des Betriebsvermögens einer Personengesellschaft für schenkungsteuerliche Zwecke in die Vermögensaufstellung zu übernehmen (R 115 Abs. 1 ErbStR). Das Kapitalkonto aus einer Ergänzungsbilanz werde dem jeweiligen Gesellschafter grundsätzlich vorweg zugerechnet (R 116 Abs. 2 ErbStR). Dies gelte jedoch nur dann vorbehaltlos, wenn die Wirtschaftsgüter, auf welche sich die Wertkorrekturen in der Ergänzungsbilanz bezögen, mit Steuerbilanzwerten anzusetzen seien. Beträfen die Wertansätze in Ergänzungsbilanzen hingegen Wirtschaftsgüter, für die das Gesetz eine von den Steuerbilanzwerten abweichende schenkungsteuerliche Bewertung zwingend vorschreibe, könne R 116 Abs. 2 Satz 3 ErbStR nicht uneingeschränkt angewendet werden. Seien im Betriebsvermögen laut Gesamthandsbilanz auch Gegenstände enthalten, für die ein besonderer Steuerwert anzusetzen sei, gehe dieser besondere Steuerwert für das einzelne Wirtschaftsgut in den Gesamtsteuerwert ein. Weise gleichzeitig eine Ergänzungsbilanz ertragsteuerliche Wertkorrekturen hinsichtlich diese Gegenstände aus, führe die uneingeschränkte Vorabzurechnung des Kapitals aus der Ergänzungsbilanz im Rahmen der Aufteilung des Betriebsvermögens zu einem unzutreffenden Ergebnis. Insbesondere werde die innere Verknüpfung von Wertermittlung und Aufteilung des Betriebsvermögens verletzt. Das Kapital aus Ergänzungsbilanzen sei daher nur insoweit im Rahmen der Aufteilung zu berücksichtigen, als es sich auf Vermögensgegenstände beziehe, die mit ihrem Steuerbilanzwert in den Gesamtwert des Betriebsvermögens eingegangen seien. Bezögen sich die Wertkorrekturen aus einer Ergänzungsbilanz auf Vermögensgegenstände, für die ein von den Steuerbilanzwerten abweichender erbschaftsteuerlicher Wert in den Gesamtsteuerwert des Betriebsvermögens eingehe, müsse das Kapital aus der Ergänzungsbilanz entsprechend korrigiert werden.

Im Streitfall beziehe sich die Ergänzungsbilanz allein auf die Beteiligung an der X GmbH & Co. KG, für welche im Gesamtsteuerwert des Betriebsvermögens der L GbR ein gemäß § 12 Abs. 5 ErbStG i. V. m. § 97 Abs. 1a BewG auf den Besteuerungstichtag gesondert ermittelter Anteil am Betriebsvermögen anzusetzen sei. Der Grundsatz der Bewertungsidentität werde insofern durchbrochen (R 122 Nr. 3 ErbStR). Mit der stichtagbezogenen gesonderten Bewertung sei der Vermögensgegenstand „Beteiligung an der X GmbH & Co. KG“ abgegolten. Dem negativen Ergänzungskapital stehe bezüglich der X GmbH & Co. KG kein Steuerbilanzwert mehr gegenüber. Für eine weitergehende Beeinflussung des Gesamtsteuerwerts durch die Wertkorrekturen aus der Ergänzungsbilanz sei kein Raum. Im Rahmen der Aufteilung des Betriebsvermögens sei daher das Ergänzungskapital nicht zu berücksichtigen. Das negative Kapital der Ergänzungsbilanz, welches sich in voller Höhe auf die Anteile an der X GmbH & Co. KG beziehe, könne daher bei der Aufteilung nicht berücksichtigt werden.

Eine uneingeschränkte Berücksichtigung des Ergänzungskapitals führe überdies zu einer von den Generalnormen des § 39 Abs. 2 Nr. 2 Abgabenordnung (AO) und des § 3 Satz 2 BewG abweichenden Aufteilung des gesamthänderisch gebundenen Vermögens. Der nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO und § 3 Satz 2 BewG zu ermittelnde Anteil eines Gesellschafters am

Gesellschaftsvermögen orientiere sich an den sich aus den Kapitalkonten der Gesamthandbilanz ergebenden zivilrechtlichen Beteiligungsverhältnissen. Der Kläger habe von E. L. einen Anteil in Höhe von 42 % des gesamthänderisch gebundenen Vermögens erhalten. Diesem tatsächlichen Vermögensübergang trage die Aufteilung ohne Berücksichtigung der Ergänzungsbilanz Rechnung. Die in der gemäß § 24 Abs. 2 Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) erstellten negativen Ergänzungsbilanz vorgenommene Wertkorrektur zur Neutralisierung des Einbringungsvorgangs führe insoweit nicht zu einer Änderung der zivilrechtlichen Beteiligungshöhe.

Ausgehend von den Bilanzansätzen in der Steuerbilanz der X GmbH & Co. KG zum 30.09.1996 ermittelte der Beklagte den schenkungsteuerlichen Wert des Kommanditanteils des E. L. an der X GmbH & Co. KG zum 30.06.1996 vor der Einbringung unter Einbeziehung der bewertungsrechtlichen Wertansätze für Betriebsgrundstücke auf 5.015.337 DM. Dem Gesellschafter E. L. rechnete der Beklagte gemäß § 97 Abs. 1a BewG 1997 vorab die Wertansätze in seinen Sonderbilanzen sowie seine Kapitalkonten laut Gesamthands- und Ergänzungsbilanz zu und wies ihm entsprechend seiner Beteiligungsquote (67,57 %) anteilig den verbleibenden Wert des Betriebsvermögens zu. Ausgehend von dem schenkungsteuerlichen Gesamtwert der Kommanditbeteiligung (5.015.337 DM) ermittelte der Beklagte den schenkungsteuerlichen Wert des in die L GbR eingebrachten Teil-Kommanditanteils an der X GmbH & Co. KG (98,33 % des Kommanditanteils) ebenfalls in der vorgenannten Weise. Der so ermittelte schenkungsteuerliche Wert des eingebrachten Teil-Kommanditanteils beträgt 4.882.478 DM. Zu den Einzelheiten der dem Kläger bekannten und seinerseits nicht angegriffenen Berechnungen wird auf die Ausführungen des Beklagten im Schriftsatz vom 28.11.2006 nebst Anlagen verwiesen (vgl. Blatt 77 – 84 der Steuerakte).

Unter Berücksichtigung der weiteren in die L GbR eingebrachten Vermögensgegenstände in Gestalt von Forderungen und Verbindlichkeiten in der Gesamthöhe von jeweils 5.000.000 DM gelangte der Beklagte zu einem schenkungsteuerlichen Gesamtwert der L GbR zum 30.09.1996 in Höhe von 4.882.478 DM. Hierzu wird auf die Berechnungen in der Einspruchsentscheidung verwiesen.

Vor diesem Hintergrund ermittelte der Beklagte den Anteil des Klägers am Steuerwert des Betriebsvermögen der L GbR vor der Übertragung des Teil-Gesellschaftsanteils auf 366.186 DM (7,5 % x 4.882.478 DM) sowie nach der Übertragung des Teil-Gesellschaftsanteils auf 2.416.827 DM (49,5 % x 4.882.478 DM) und gelangte so zu einem Wert des Erwerbs des Klägers in Höhe von 2.050.641 DM (2.416.827 DM ./. 366.186 DM) und zu einer Schenkungsteuer in Höhe von 160.348 Euro.

Zu den weiteren Einzelheiten wird auf die Ausführungen und Berechnungen in der Einspruchsentscheidung vom 31.03.2009 nebst Anlagen Bezug genommen (vgl. Blatt 5 – 19 der Gerichtsakte).

Mit seiner Klage vom 30.04.2009 verfolgt der Kläger sein Begehren weiter.

Der Kläger ist weiterhin der Auffassung, für die Übertragung des Teil-Gesellschaftsanteils von 42 % auf den Kläger habe sich aufgrund der zu berücksichtigenden negativen Ergänzungsbilanz ein negativer Wert ergeben, so dass keine Schenkung vorliege. Maßgebend für die Bewertung sei gemäß § 12 Abs. 5 ErbStG i. V. m. § 109 BewG das (ertrag-)steuerliche Kapitalkonto, das sich aus der Gesamthandsbilanz, den Ergänzungsbilanzen sowie Sonderbilanzen zusammensetze. Gemäß R 116 Abs. 2 Satz 3 ErbStR seien die Kapitalkonten aller Gesellschafter aus der Gesamthandsbilanz und aus den Ergänzungsbilanzen des übertragenen Gesellschafters dem jeweiligen Gesellschafter vorweg

zuzurechnen. Der sich hieraus ergebende etwaige Unterschiedsbetrag werde dann der Verteilung entsprechend der Schlüsselung in der Handelsbilanz nach Gesellschafterkonten einbezogen.

Der Beklagte habe den -übereinstimmend als korrekt angesehenen- Einheitswert des Betriebsvermögens der L GbR (= schenkungsteuerlich relevanter Wert) und somit auch des Einheitswerts der X GmbH & Co. KG, in den auch die negative Ergänzungsbilanz von E. L. eingeflossen sei, ohne Berücksichtigung dieser negativen Ergänzungsbilanz auf die Gesellschafter verteilt. Der Wortlaut des § 97 Abs. 1a BewG i. d. F. des Streitjahres gebe keinerlei Hinweis, dass für Zwecke der Aufteilung danach zu unterscheiden sei, ob Wirtschaftsgüter mit dem Steuerbilanzwert oder mit einem gesondert ermittelten Wert in den Einheitswert des Betriebsvermögens eingeflossen seien. Dementsprechend enthalte die Norm auch keine Regelung, dass Ergänzungsbilanzen bei der Aufteilung des Einheitswerts unberücksichtigt blieben. Vielmehr enthielten § 97 Abs. 1a Nr. 1 Satz 2 BewG und § 97 Abs. 1a Nr. 2 BewG eine ausdrückliche gesetzliche Anweisung, vom steuerlichen Kapitalkonto auszugehen, wozu auch das Kapital einer Ergänzungsbilanz gehöre.

26

Auch eine teleologische Auslegung der genannten Normen im Sinne der Auffassung des Beklagten komme unter Berücksichtigung der gesetzgeberischen Begründung zur Neufassung des § 97 Abs. 1a BewG im Jahressteuergesetz (vgl. Bundesratsdrucksache 423/96 und Bundestagsdrucksache – BT-Drucks. – 13/5359 vom 26.08.1996) nicht in Betracht. Aus den Gesetzesmaterialien ergebe sich kein Hinweis, dass der Gesetzgeber die Rechtsansicht der Finanzverwaltung getragen habe. Vielmehr sei davon auszugehen, dass der Gesetzgeber die Rechtsfrage der Außerachtlassung von Wertkorrekturen aus Ergänzungsbilanzen bei gesondert zu bewertenden Wirtschaftsgütern nicht gesehen habe.

27

Ferner führe die Auffassung der Finanzverwaltung zu sinnwidrigen Ergebnissen. Die Belastung mit Erbschaftsteuer wäre abhängig davon, mit welchem Wert die Beteiligung an der X GmbH & Co. KG in der Handelsbilanz angesetzt worden wäre. Somit wäre es in das Belieben des Bilanzierenden gestellt, durch höhere oder eventuell niedrigere handelsbilanzielle Wertansätze, die Bemessungsgrundlage für die Schenkungsteuer zu beeinflussen. Dies könne nicht im Sinne des Gesetzgebers sein.

28

Die Summe der Buchwerte der Kapitalkonten bezüglich des seitens des E. L. in die L GbR zum 30.09.1996 eingebrachten Teil-Kommanditanteils habe 4.776.418 DM betragen. Darüber hinaus sei negatives Sonderbetriebsvermögen (drei Darlehen) im Wert insgesamt von 5.000.000 DM seitens E. L. in die L GbR eingebracht worden. Die Summe der Buchwerte aus der steuerlichen Gesamthandbilanz, Ergänzungsbilanz und Sonderbilanz des E. L. bei der X GmbH & Co. KG betrage somit ./ 223.582 DM. Demgegenüber stünden die Buchwerte der seitens des Klägers und dessen Schwester eingebrachten Vermögensgegenstände (Forderungen) in Höhe von insgesamt 5.000.000 DM. Diese Buchwerte seien bei der Aufteilung der erbschaftsteuerlichen Werts des seitens der L GbR gehaltenen Kommanditanteils zu berücksichtigen.

29

Der für die Schenkungsteuer maßgebliche Wert der Kommanditbeteiligung der L GbR an der X GmbH & Co. KG in Höhe von 4.882.448 DM sei auf die Gesellschafter wie folgt aufzuteilen. Ein Betrag in Höhe von 4.776.418 DM sei entsprechend der Kapitalkontenanteilen der GbR Gesellschafter aufzuteilen, so dass auf den Kläger und dessen Schwester jeweils 2.500.000 DM entfielen und auf E. L. ./ 223.582 DM. Der verbleibende Betrag in Höhe von 106.030 DM sei nach den Beteiligungsquoten aufzuteilen. Danach entfielen auf E. L. 90.125 DM (85 % x 106.030 DM). Da die Summe der auf E. L. entfallenden schenkungsteuerlichen Werte ./ 133.457 DM (./ 233.582 DM + 90.125 DM) betrage, also negativ sei, könne die Abtretung des

30

Teil-Gesellschaftsanteils von E. L. an den Kläger nicht schenkungsteuerpflichtig sein, da der Kläger nach den für die Schenkungssteuer maßgeblichen Werten nicht bereichert sei. Zu den weiteren Ausführungen und Berechnungen des Klägers in diesem Zusammenhang wird auf seinen Schriftsatz vom 29.03.2011 nebst Anlagen verwiesen (vgl. Blatt 72 – 121 der Gerichtsakte).

Ungeachtet dessen stelle die hier in Rede stehende Ergänzungsbilanz gar keine steuerliche Ergänzungsbilanz dar, sondern sei lediglich eine technische Korrekturbilanz der Handelsbilanz. Das Bewertungswahlrecht des E. L. bei Einbringung seiner Anteile an der X GmbH & Co. KG in die L GbR nach § 24 UmwStG werde ausschließlich auf der Ebene der Personengesellschaft ausgeübt, deren Anteile eingebracht würden (vgl. BFH, Urteil vom 30.04.2003 I R 102/01). Die Ergänzungsbilanz habe das Aufstocken der Beteiligung in der Handelsbilanz technisch „korrigiert“. Diese Korrektur eliminiere lediglich die realistische Wertabbildung der Einbringungen der Gesellschafter, nivelliere das Innenverhältnis der Gesellschafter ohne Relevanz für steuerbilanzielle Zwecke. 31

Hilfsweise vertritt der Kläger darüber hinaus die Auffassung, dass die L GbR ertragsteuerlich nicht als Gewerbebetrieb anzusehen sei. Die L GbR sei weder originär gewerblich tätig noch überlasse sie im Rahmen einer Betriebsaufspaltung wesentliche Betriebsgrundlagen an eine Betriebsgesellschaft. Allein ihre Beteiligung an der gewerblich tätigen X GmbH & Co. KG führe nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 06.10.2004 IX R 53/01, BFHE 207, 466, BStBl II 2005, 383) nicht zu einer Abfärbung analog § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG, d. h. zu einer Mitunternehmerschaft der L GbR und zum Vorliegen von Betriebsvermögen. Eine Bewertung eines Anteils an der L GbR nach § 12 Abs. 5 ErbStG komme somit nicht in Betracht. Vielmehr seien die anteiligen Wirtschaftsgüter der L GbR zu bewerten. Der Anteil der L GbR an der X GmbH & Co. KG sei dabei mit dem anteiligen schenkungsteuerlichen Wert des Betriebsvermögens der X GmbH & Co. KG im Ergebnis also zum 30.09.1996 mit 4.776.418 DM zu erfassen. Die weiteren Wirtschaftsgüter in Form der Forderungen und Verbindlichkeiten seien in Höhe von jeweils 5.000.000 DM zu berücksichtigen. Diese Werte seien auf die Gesellschafter aufzuteilen, wobei auf E. L. in der Summe ein negativer Betrag in Höhe von ./ 133.457 DM entfalle. Zu den weiteren Ausführungen und Berechnungen des Klägers in diesem Zusammenhang wird auf seinen Schriftsatz vom 29.07.2011 nebst Anlagen verwiesen (vgl. Blatt 136 – 144 der Gerichtsakte). 32

Der Kläger beantragt, 33

den Schenkungsteuerbescheid vom 28.07.2003 und die Einspruchsentscheidung vom 31.03.2009 aufzuheben, 34

hilfsweise für den Fall des Unterliegens die Revision zuzulassen. 35

Der Beklagte beantragt, 36

die Klage abzuweisen, 37

hilfsweise für den Fall des Unterliegens die Revision zuzulassen. 38

Der Beklagte verweist auf seine Einspruchsentscheidung und führt ergänzend wie folgt aus: 39

Gegenstand der Zuwendung sei die Übertragung von Anteilen an der GbR seitens des E. L. an den Kläger. Bei der Ermittlung des Werts der Zuwendung sei es unerheblich, welcher Wert sich bei der Gegenüberstellung der reinen Steuerbilanzwerte zum Zeitpunkt der Einbringung 40

ergebe. Zur Feststellung, ob eine Bereicherung vorliege, müsse auf die Verkehrswerte abgestellt werden. Danach liege eine Bereicherung vor.

Nach den bereits in der Einspruchsentscheidung dargestellten Grundsätzen ergebe sich ein schenkungsteuerlicher Wert der L GbR zum 30.09.1996 in Höhe von 4.882.448 DM, welcher auf Grund der bilanziellen Besonderheiten im Streitfall auch gleichzeitig der Einheitswert des Betriebsvermögens der X GmbH & Co. KG sei. Auf den Schenker entfielen hiervon 4.150.080 DM (85 %). Der Anteilswert sei zu 42 % übertragen worden. Danach ergebe sich eine Bereicherung des Klägers in Höhe von 2.050.627 DM. 41

Entgegen der Auffassung des Klägers handele es sich bei der GbR um einen Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG. E. L. habe 98,33 % seiner Kommanditbeteiligung an der X GmbH & Co. KG in die GbR eingelegt. Die entsprechenden Einkünfte aus dieser Kommanditbeteiligung seien bei der GbR ertragsteuerlich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt worden. Die Kommanditbeteiligung der GbR an der X GmbH & Co. KG führe demnach zwangsläufig gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1, Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG zu gewerblichen Einkünften bei der GbR. Soweit sich aus dem vom Kläger angeführten Urteil des BFH vom 06.10.2004 (IX R 53/01) etwas anders ergebe, stehe dem der mit dem Jahressteuergesetz 2007 (BGBl I S. 2878) geänderte § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG entgegen. Gemäß § 52 Abs. 32a EStG sei diese Neufassung auch für Veranlagungszeiträume vor 2006 anzuwenden. Die Bewertung habe demnach gemäß § 12 Abs. 5 ErbStG i. V. m. §§ 95 – 97 u. 109 Abs. 1 BewG zu erfolgen. 42

Der Berichterstatter hat die Sach- und Rechtslage mit den Beteiligten am 24.02.2011 erörtert. Auf das Protokoll des Erörterungstermins wird Bezug genommen (vgl. Blatt 69 f. der Gerichtsakte). 43

Der Senat hat in der Sache am 19.04.2012 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird verwiesen. 44

Entscheidungsgründe 45

Die zulässige Klage ist unbegründet. 46

Der angefochtene Schenkungsteuerbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31.03.2009 ist nicht rechtswidrig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung – FGO –). Der Beklagte ist rechtsfehlerfrei davon ausgegangen, dass die Abtretung der Teil-Gesellschaftsanteile der L GbR vom 30.09.1996 (42 % der Gesellschaftsanteile) als schenkungsteuerpflichtige freigebige Zuwendung zu beurteilen ist und hat die darauf entfallende Schenkungsteuer in der Einspruchsentscheidung in zutreffender Höhe festgesetzt. 47

1. 48

Als schenkungsteuerpflichtiger Erwerb gilt gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG in der im Streitfall geltenden Fassung (ErbStG) i. V. m. § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Der Tatbestand der freigebigen Zuwendung ist gekennzeichnet durch die Unentgeltlichkeit der Zuwendung. Unentgeltlichkeit bedeutet Unabhängigkeit der Zuwendung von einer Gegenleistung. Die Zuwendung darf, im Verhältnis zwischen dem Zuwendenden und dem Zuwendungsempfänger, weder in einem rechtlichen Zusammenhang mit einer Gegenleistung oder mit einem Gesellschaftszweck noch zur Erfüllung einer Verbindlichkeit 49

erfolgen (vgl. BFH, Urteil vom 14.12.1995 II R 79/94, BFHE 179, 166, BStBl II 1996, 546). Die Abtretung des Teil-Gesellschaftsanteils erfolgte im Streitfall mit Zustimmung des anderen Gesellschafters unmittelbar zwischen E. L. und dem Kläger. Die Abtretung erfolgt somit unentgeltlich, da die Leistung des abtretenden Gesellschafters E. L. weder mit einer Gegenleistung verknüpft war, noch eine Verpflichtung des E. L. bestanden hat, einen Teil seines Gesellschaftsanteils auf den Kläger zu übertragen. Nach der Rechtsprechung des BFH ist der durch die Übertragung des Anteils an der GbR bewirkte Eintritt des Klägers in die gesellschaftsrechtlichen Verpflichtungen des übertragenden Gesellschafters einschließlich der damit verbundenen gesellschaftlichen (anteiligen) Belastung mit den Gesellschaftsschulden schenkungsteuerlich kein Entgelt für die Übertragung der Gesellschaftsanteile; eine gemischte Schenkung liegt insofern nicht vor. Der erkennende Senat folgt der entsprechenden Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH, Urteil vom 14.12.1995 II R 79/94 a. a. O. m. w. N.) auch für den Streitfall.

2. 50

Die somit vorliegende freigebige unentgeltliche Zuwendung in Form der Abtretung der Gesellschaftsanteile der L GbR führte darüber hinaus zu einer Bereicherung des Klägers und damit zu einem schenkungsteuerpflichtigen Erwerb im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. 51

Als schenkungsteuerpflichtiger Erwerb gilt gemäß § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG die Bereicherung des Erwerbers. Ob eine solche Bereicherung vorliegt, richtet sich nach dem für die Schenkungsteuer maßgeblichen Wert der Zuwendung. Gegenstand der Zuwendung im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ist im Streitfall der Teil-Gesellschaftsanteil des E. L. in Höhe von 42 % an der L GbR. 52

Für die Ermittlung des der Schenkungsteuer unterliegenden Erwerbs hat der Beklagte zutreffend zunächst der Gesamtsteuerwert des Gesellschaftsvermögens der L GbR zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer bestimmt (§ 12 Abs. 5 ErbStG) und hiervon als Bereicherung des Klägers den abgetretenen Anteil erfasst. Hierzu hat der Beklagte zunächst den erbschaftsteuerlichen Wert der Beteiligung der L GbR an der X GmbH & Co. KG bestimmt und sodann diesen Wert bei der Ermittlung des erbschaftsteuerlichen Werts der L GbR berücksichtigt. Dabei ist der Beklagte rechtsfehlerfrei davon ausgegangen, dass insofern Betriebsvermögen im Sinne des BewG vorliegt. Diese Vorgehensweise ist rechtlich nicht zu beanstanden. 53

a) 54

Bei der L GbR handelt es sich um Betriebsvermögen im Sinne des § 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG a.F. Denn die L GbR ist eine Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 EStG. Nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 (BGBl I 2006, 2878) gilt als Gewerbebetrieb in vollem Umfang u. a. die mit Einkunftserzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Personengesellschaft, wenn sie, wie die L GbR, Einkünfte im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, d. h. u. a. Gewinnanteile aus der Beteiligung an einer Kommanditgesellschaft (hier: Beteiligung der L GbR an der X GmbH & Co. KG), bezieht. Nach dem vom Kläger zitierten Urteil des BFH vom 06.10.2004 IX R 53/01, BFHE 207, 466, BStBl II 2005, 383, welches von der vorherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung zur Mitunternehmerschaft bei doppelstöckigen Personengesellschaften abwich, hat der Gesetzgeber den § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG im vorgenannten Sinne durch das Jahressteuergesetz 2007 geändert. Diese gesetzliche Neuregelung ist gemäß § 52 Abs. 32a EStG auch für Veranlagungszeiträume vor 2006 anzuwenden (vgl. FG Bremen, Urteil vom 18.08.2010 2 K 94/09, EFG 2011, 723; n. rkr. Rev. IV R 39/10). 55

b)	56
Der Beklagte hat den erbschaftsteuerlichen Wert der Beteiligung der L GbR an der X GmbH & Co. KG zum 30.09.1996 zutreffend unter Anwendung der gesetzlichen Grundlagen ermittelt.	57
Gemäß § 12 Abs. 5 Satz 2 ErbStG i. V. m. §§ 95, 109 BewG 1996 sind zur Ermittlung des erbschaftsteuerlichen Wertes des Betriebsvermögens grundsätzlich die ertragsteuerlichen Steuerbilanzwerte anzusetzen (Grundsatz der Bewertungsidentität). Diese setzen sich aus den Gesamthandsbilanzansätzen einschließlich etwaiger Ergänzungsbilanzansätze zusammen. Soweit im Betriebsvermögen jedoch Grundbesitz oder Anteile an Kapitalgesellschaften enthalten sind, kommt gemäß § 12 Abs. 2 und Abs. 5 Satz 3 ErbStG anstelle des Steuerbilanzwerts ein eigenständig zu ermittelnder erbschaftsteuerlicher Wert zum Ansatz. Dem ertragsteuerlichen Steuerbilanzwert unter Einschluss der Ergänzungsbilanzen kommt insoweit keine Bedeutung zu (Durchbrechung der Bewertungsidentität).	58
Der so ermittelte erbschaftsteuerliche Gesamtwert des Betriebsvermögens von Personengesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 3 EStG ist sodann auf die Gesellschafter aufzuteilen. Diese Aufteilung wurde für Personengesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 3 EStG im Jahressteuergesetz 1997 vom 20.12.1996 erstmals, in § 97 Abs. 1a BewG 1996 gesetzlich geregelt. Die Vorschrift galt für die Erbschaft- und Schenkungsteuer ab 1996 (§ 152 BewG i. d. F. des JStG 1997, BGBl I 1996, 2049). Nach § 97 Abs. 1a BewG 1996 vollzieht sich die Aufteilung in vier Schritten. In einem ersten Schritt sind die Gesellschafterschulden und Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens dem Gesellschafter vorab zuzurechnen (§ 97 Abs. 1a Nr. 1 BewG 1996). In einem zweiten Schritt sind gemäß § 97 Abs. 1a Nr. 2 BewG 1996 die Kapitalkonten aus der Steuerbilanz der Gesellschaft, die gegebenenfalls wegen der Vorwegzurechnung des Sonderbetriebsvermögens zu bereinigen sind, dem jeweiligen Gesellschafter vorab zuzurechnen. In einem dritten Schritt ist der nach Abzug der Vorwegzurechnungen (Schritt 1 und 2) verbleibende Wert des Betriebsvermögens nach dem maßgeblichen Gewinnverteilungsschlüssel auf die Anteile aller Gesellschafter aufzuteilen (§ 97 Abs. 1a Nr. 3 BewG 1996). Im letzten Schritt sind schließlich die einzelnen Teilkomponenten zusammenzurechnen (§ 97 Abs. 1a Nr. 4 BewG 1996).	59
Über den von dem Beklagten unter Anwendung dieser Grundsätze ermittelten erbschaftsteuerlichen Wert der Kommanditbeteiligung der L GbR an der X GmbH & Co. KG in Höhe von 4.882.478 DM besteht zwischen den Beteiligten im Ergebnis kein Streit. Auch der Kläger geht von einem fast identischen Wert (4.882.448 DM, vgl. Blatt 76 der Gerichtsakte) aus.	60
c)	61
Den für erbschaftsteuerliche Zwecke maßgeblichen Wert des Betriebsvermögens der L GbR zum 30.09.1996 hat der Beklagte sodann zutreffend in Höhe von 4.882.478 DM ermittelt. Dabei hat der Beklagte neben den gemäß § 97 Abs. 1a BewG 1996 abweichend vom ertragsteuerlichen Wert bzw. bilanzierten Wert (§ 109 Abs. 1 BewG 1997) gesondert ermittelten Wert der Kommanditbeteiligung ebenfalls zutreffend die weiteren Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens der L GbR in Form der Forderungen und Verbindlichkeiten mit den ertragsteuerlichen Werten bzw. Wertansätzen in der Bilanz in Höhe von jeweils insgesamt 5.000.000 DM berücksichtigt und gelangte so zu dem erbschaftsteuerlichen Wert des Betriebsvermögens der L GbR zum 30.09.1996 in Höhe von 4.882.478 DM. Der Kläger geht	62

von einem fast identischen erbschaftsteuerlichen Wert des Betriebsvermögens der L GbR zum 30.09.1996 aus (4.882.448 DM). Die Differenz zum Wert des Beklagten in Höhe von 30 DM wirkt sich aufgrund der vorgenommenen Abrundung des Werts des Erwerbs auf voll 100 DM bei der Steuerfestsetzung nicht aus.

3. 63

Entgegen der Auffassung des Klägers hat der Beklagte diesen Wert des Betriebsvermögens (4.882.478 DM) ohne Berücksichtigung der Ergänzungsbilanz des E. L. entsprechend der ursprünglichen Beteiligungsquoten auf die Gesellschafter der L GbR verteilt und gelangte so zutreffend zu einer Bereicherung des Klägers aufgrund der Abtretung des Teil-Gesellschaftsanteils durch E. L. in Höhe von 2.050.641 DM (42 % von 4.882.478 DM). 64

a) 65

Der Senat folgt insofern der Auffassung des Beklagten, dass Kapitalkonten aus Ergänzungsbilanzen bei der Aufteilung des Betriebsvermögens von Gesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 3 EStG insofern nicht zu berücksichtigen sind, als sich das Kapital der Ergänzungsbilanz auf Wirtschaftsgüter bezieht, für welche abweichend vom Steuerbilanzwert ein gesondert ermittelter Steuerwert bei der Ermittlung des Betriebsvermögens der Gesellschaft berücksichtigt wurde. Nur soweit ein in einer Ergänzungsbilanz ausgewiesenes Wirtschaftsgut mit seinem Steuerbilanzwert wertbildend für den erbschaftsteuerlichen Gesamtwert der Personengesellschaft war, ist der diesbezügliche Wert aus der Ergänzungsbilanz demjenigen Gesellschafter zuzurechnen, auf den sich die Ergänzungsbilanz bezieht. Dies ist eine Reflexwirkung aus der gesetzgeberischen Anordnung der Bewertungsidentität für bestimmte Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens. Sind hingegen im Betriebsvermögen laut Gesamthandsbilanz auch Wirtschaftsgüter enthalten, für die ein besonderer Steuerwert anzusetzen ist, geht dieser besondere Steuerwert für das einzelne Wirtschaftsgut in den Gesamtsteuerwert ein. Dies gilt auch, wie vorliegend, für Beteiligungen an Personengesellschaften mit Betriebsvermögen (vgl. R 122 Nr. 3 ErbStR 2003). Weist gleichzeitig eine Ergänzungsbilanz ertragsteuerlich Wertkorrekturen hinsichtlich dieser Gegenstände aus, besteht insofern keine Verknüpfung zwischen der Bewertung und der Aufteilungsregelung in § 97 Abs. 1a BewG 1997. Die Ergänzungsbilanz eines Gesellschafters hat insofern keinen Einfluss auf den erbschaftsteuerlichen Gesamtwert der Personengesellschaft. Würden in diesem Falle insofern die Wertansätze aus der Ergänzungsbilanz bei der Aufteilung des Betriebsvermögens im Sinne des § 97 Abs. 1a BewG 1997 einbezogen, wäre die Verknüpfung von Wertermittlung und Aufteilung des Betriebsvermögens verletzt und würde zu nicht gerechtfertigten Ergebnissen führen. Die Einbeziehung ist daher abzulehnen. Diese Auffassung entspricht im Ergebnis einer in der Literatur verbreiteten Meinung (vgl. Glier in Viskorf Kommentar zum ErbStG/BewG 2001, § 109 Rz. 4; Hübner, DStR 2009, 2577; ders. ZEV 2003, 12; Hannesen, ZEV 2003, 319; Gebel, DStR 1997, 801). 66

b) 67

Entgegen der Auffassung des Klägers zwingt der Wortlaut des § 97 Abs. 1a BewG 1996 nicht zu einer vorbehaltlosen Einbeziehung von Kapitalkonten aus Ergänzungsbilanzen bei der Aufteilung des Betriebsvermögens von Personengesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 3 EStG. Denn der Gesetzgeber verwendet in der Norm den Terminus der Ergänzungsbilanz nicht, sondern regelt in der Nr. 1 Satz 2 die Vorabzurechnung des Kapitals aus der Sonderbilanz und in der Nr. 2 die Zurechnung des nach Nr. 1 Satz 2 bereinigten Kapitalkontos. Soweit die Finanzverwaltung zwischenzeitlich in R 115 Abs. 1 Nr. 2 ErbStR 68

1999 und ErbStR 2003 bei der Anwendung des § 97 Abs. 1a BewG die Einbeziehung der Bilanzansätze aus etwaigen Ergänzungsbilanzen befürwortet hat, sind diese Anweisungen weder für den Senat bindend noch zur Auslegung des Gesetzes geeignet, da die Verwaltung insofern ihre Auffassung in den Richtlinien nicht begründet hat.

c) 69

Auch nach der gesetzgeberischen Intention des § 97 Abs. 1a BewG 1996 ist eine Einbeziehung der Ergänzungsbilanz nicht geboten. Denn der Gesetzgeber hat zur Neueinführung des § 97 Abs. 1a BewG 1996 ausgeführt, dass die neuen Aufteilungsregeln berücksichtigten, dass beim Betriebsvermögen grundsätzlich die ertragsteuerlichen Bilanzwerte maßgebend seien (vgl. BT-Drucks. 13/4839, 46). Damit hat der Gesetzgeber auch im Anwendungsbereich des § 97 Abs. 1a BewG 1996 klar gestellt, dass die ertragsteuerlichen Bilanzwerte nur grundsätzlich, also nicht generell, maßgebend sind. 70

Dies bedeutet, dass die Einbeziehung der Wertansätze der Ergänzungsbilanzen nicht zwingend ist und die gesetzgeberische Intention der vom Senat befürworteten Auslegung nicht entgegensteht. 71

4. 72

Schließlich führt auch das hilfsweise vom Kläger vorgetragene Argument, es handele sich bei der hier relevanten Ergänzungsbilanz gar nicht um eine steuerliche Ergänzungsbilanz, sondern lediglich um eine „technische Korrekturbilanz“ zu keinem anderen Ergebnis. Sollte keine Ergänzungsbilanz im steuerrechtlichen Sinne existieren, ergäbe sich der Streit um die Einbeziehung der Ergänzungsbilanz bei der Aufteilung nach § 97 Abs. 1a BewG 1996 gar nicht. Da der unstrittige steuerliche Wert des Betriebsvermögens der L GbR nicht durch die fehlende Existenz der Ergänzungsbilanz beeinflusst würde, bliebe es bei dem seitens des Beklagten in der Einspruchsentscheidung besteuerten steuerpflichtigen Erwerb des Klägers. 73

Unverständlich ist letztendlich auch das weitere Argument des Klägers, die Auffassung des Beklagten führe zu sinnwidrigen Ergebnissen, da die Bemessungsgrundlage so in das Belieben des Bilanzierenden gestellt würde, je nachdem mit welchem Wert er die Beteiligung bzw. das Wirtschaftsgut bilanzieren. Der Kläger verkennt bei dieser Argumentation, dass die Wertansätze in den Steuerbilanzen nicht beliebig gewählt werden können. Vorliegend entsprach der Wertansatz dem Verkehrswert (Teilwert) der Beteiligung; ein höherer Wertansatz wäre daher nicht zulässig gewesen. 74

5. 75

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 76

6. 77

Die Revision war nicht zuzulassen, da es sich um eine Einzelfallentscheidung zum auslaufenden Recht handelt, so dass weder eine grundsätzliche Bedeutung (§ 115 78

Abs. 2 Nr. 1 FGO) vorliegt noch eine Entscheidung des BFH zur Fortbildung des Rechts oder zur Sicherung einer Einheitlichen Rechtsprechung erforderlich ist (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO). 79
