
Datum: 10.05.2012
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 667/10 Erb
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2012:0510.3K667.10ERB.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Unter Änderung der Erbschaftsteuerbescheide vom 22.03.2007 und vom 15.11.2007 sowie der Einspruchsentscheidung vom 04.02.2010 wird die Erbschaftsteuer nach Maßgabe der Urteilsgründe neu festgesetzt; die Neuberechnung wird dem Beklagten übertragen. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Klägerin zu 5/6 und der Beklagte zu 1/6.

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

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Streitig ist noch die Ermittlung des nach § 13a Erbschaftsteuergesetz (ErbStG) begünstigten Vermögens, die Berücksichtigung von Rückkaufsverpflichtungen und Rückstellungen, die Bewertung eines im Ausland belegenen Grundstücks sowie die Berücksichtigung von Grabpflegekosten als Nachlassverbindlichkeiten. 1 2

Am 30.03.2004 verstarb V C . Alleinerbin ist seine Ehefrau, die Klägerin. Auf den Erbschein des Amtsgerichts M vom 18.05.2004 wird hingewiesen. Die drei gemeinsamen 3

Kindern N C , O C und W C hatten Pflichtteilsansprüche als gesetzliche Erben in Höhe von je 1/12, die sie gegenüber ihrer Mutter geltend gemacht haben.

Der Erblasser war unter anderem Kommanditist der Firmen F GmbH & Co. KG (im Folgenden F KG) und C GmbH & Co. KG Vermietung und Verpachtung (im Folgenden C KG).

Die Klägerin war bereits vor dem Erbfall an den beiden Kommanditgesellschaften als Kommanditistin beteiligt in Höhe von jeweils rund 10 %.

Mit notariellem Vertrag vom 07.09.2004 regelte die Klägerin mit ihren Kindern die Erfüllung ihrer Pflichtteilsansprüche. In § 1 Abs. 1 des Vertrages vom 07.09.2004 heißt es, die Klägerin sei „aufgrund Übernahme von Kommanditbeteiligungen bei Gründung und aufgrund Gesamtrechtsnachfolge nach ihrem Ehemann nunmehr alleinige Kommanditistin folgender Kommanditgesellschaften:

a) F ..., mit einer Einlage von nunmehr insgesamt EUR 766.682,17;

b) C ..., mit einer Einlage von nunmehr insgesamt EUR 76.668,22“.

Ihrem Sohn O C trat die Klägerin eine Teil-Kommanditeinlage an der F KG in Höhe von 253.682,17 Euro ab, ihrer Tochter W C eine Teil-Kommanditeinlage an der C KG in Höhe von zunächst 18.400,37 Euro, berichtigt durch notariellen Änderungsvertrag vom 19.10.2004 auf 22.000 Euro. Ihrer Tochter W C wandte sie außerdem einen Anteil aus den Rücklagen, die an der C KG bestanden, in Höhe von 178.000 Euro zu. In § 2 des Vertrags vom 07.09.2004 heißt es unter Ziffer 3: „Der Anspruch auf Auskehrung der Rücklagen besteht gegenüber Frau B C (das ist die Klägerin) im Rahmen ihrer Gesellschaftsbeteiligung als Kommanditistin, darüber hinaus auch als Erbin nach dem früheren Kommanditistin Herr V C , dessen Rechtsnachfolge sie angetreten hat.“

Ihrem Sohn N C gegenüber verpflichtete sich die Klägerin zur Zahlung eines Geldbetrags in Höhe von 150.000 Euro.

In der Vorbemerkung zum Vertrag heißt es, dass mit diesem Vertrag die Pflichtteilsansprüche der Kinder „befriedigt werden“; in § 3 Nr. 2 des Vertrags ist geregelt, dass mit den in diesem Vertrag enthaltenen Vereinbarungen alle Ansprüche der pflichtteilsberechtigten Kinder aus dem Erbfall „abgegolten“ sind.

Wegen der Einzelheiten wird Bezug genommen auf den Vertrag vom 07.09.2004 (UR-Nr. 266/2004 des Notars N1 in T) Bezug genommen.

Zum Betriebsvermögen der F KG gehörten u.a. Anteile an G Holding B. V., die Eigentümer zweier in den Niederlanden belegenen Grundstücke (A-Str. 5 und B-Str. 14te) war. Die Grundstücke sind mit Verträgen vom 09.10.2007 für je 125.000 Euro veräußert worden.

Außerdem gehörte zum Nachlass eine Eigentumswohnung in P , Niederlande, die vom Kläger genutzt worden war. Seit 01.07.2006 ist die Wohnung für 750 Euro monatlich vermietet; auf den Mietvertrag vom 17.05.2006 wird hingewiesen.

Den aufgrund der eingereichten Erklärung erlassenen Erbschaftsteuerbescheid änderte der Beklagte mehrfach; auf die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Erbschaftsteuerbescheide, zuletzt vom 15.03.2006, wird Bezug genommen.

Im April 2006 begann bei der Klägerin eine Betriebsprüfung für Erbschaftsteuer zum 30.03.2004. Die Betriebsprüfung ermittelte den Wert der zum Nachlass gehörenden Beteiligungen des Erblassers an der F KG mit 1.222.746 Euro und an der C KG mit 686.571 Euro.	16
Den Verkehrswert für die Grundstücke „A-Str. 5“ und „B-Str. 14te“ ermittelte die Betriebsprüfung im Ertragswertverfahren mit 185.500 Euro (A-Str. 5) und 151.500 Euro (B-Str. 14te), also insgesamt mit 337.000 Euro.	17
Die teilweise Übertragungen der Kommanditanteile zur Ablösung der Verbindlichkeiten aus der Geltendmachung der Pflichtteile wurde von der Betriebsprüfung als schädlich für die Anwendung der Steuervergünstigung nach § 13a ErbStG angesehen. Da die Klägerin bereits vor dem Erbfall Kommanditistin der F KG und der C KG gewesen sei und aus der Übertragung auf die Pflichtteilsberechtigten nicht hervorgehe, aus welcher Beteiligung die Teilübertragung erfolgt sei, sei zur Ermittlung des steuerunschädlichen erworbenen Betriebsvermögens eine Verhältnisrechnung zu erstellen. Danach ist das zum Nachlass gehörende Betriebsvermögen wie folgt in die Ermittlung der Steuerbegünstigung nach § 13a ErbStG einzubeziehen:	18
F KG 1.222.746 Euro	19
Davon nach § 13a ErbStG begünstigtes Vermögen	818.160 Euro 20
Verbleiben nicht begünstigt Euro	404.586 21
C KG 686.570 Euro	22
Davon nach § 13a ErbStG begünstigtes Vermögen	522.394 Euro 23
Verbleiben nicht begünstigt Euro	164.176 24
Wegen der Einzelheiten wird auf den Betriebsprüfungsbericht vom 03.11.2006 und insbesondere auf die Verhältnisrechnung, Anlagen 1 bis 3 zum BP-Bericht, Bezug genommen.	25
Der Beklagte folgte der von der Betriebsprüfung vertretenen Auffassung und erließ einen Änderungsbescheid. Mit Bescheid vom 22.03.2007 setzte der Beklagte die Erbschaftsteuer auf 180.044 Euro fest. Die Festsetzung der Erbschaftsteuer erfolgte entsprechend den Erläuterungen mit Bescheid gemäß § 165 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) vorläufig hinsichtlich der Anwendung der §§ 13a, 19a ErbStG in der durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 vom 29.12.2003 (BGBl. I S. 3076, 2004 I S. 69) geänderten Fassung. Die Vorläufigkeitserklärung erfasst nur die Frage, ob die bei der Festsetzung angewandten Vorschriften mit dem Grundgesetz (GG) vereinbar sind.	26
Die Klägerin legte Einspruch gegen den Bescheid vom 22.03.2007 ein und machte u. a. folgendes geltend:	27
- Die Feststellungen der Betriebsprüfung hinsichtlich des Umfangs und des nach § 13a ErbStG begünstigten Betriebsvermögens der F KG und der C KG seien nicht zutreffend. Die Betriebsprüfung habe unterstellt, dass die Klägerin nicht zunächst ihre originären Beteiligungen von 10 % an die Pflichtteilsberechtigten übertragen habe. Vielmehr sei eine	28

Verhältnisrechnung erfolgt. Sie beantrage, für die Übertragungen vorab die vollen 10 % der originären Beteiligung der Klägerin einzusetzen.

- Die Höhe des Betriebsvermögens der F KG sei nicht zutreffend ermittelt. Der Wert für die G Holding B. V. sei zu hoch angesetzt, weil der Verkehrswert für die sich im Betriebsvermögen der G Holding B. V. befindenden Grundstücke „A-Str. 5“ und „B-Str. 14te“ bei Anwendung der Grundsätze der Bedarfsbewertung 150.000 Euro (A-Str. 5) und 123.750 Euro (B-Str. 14te) betrage. Insgesamt seien demnach nicht 337.000 Euro für beide Grundstücke, sondern 274.000 Euro anzusetzen. Weiter trägt die Klägerin vor, die Grundstücke seien am 09.10.2007 für je 125.000 Euro veräußert worden. Es werde beantragt, anstelle der Bedarfswerte die tatsächlichen Erlöse zu berücksichtigen. 29

- In dem auf dem Todestag erstellten Zwischenabschluss der Firma F KG seien weder eine Rückstellung für Verpflichtung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen (geschätzt 10.000 Euro) noch eine Rückstellung für das Risiko für Rückkaufklärungen (geschätzt 30.000 Euro) eingestellt worden. Dieser Beträge seien zusätzlich wertmindernd zu berücksichtigen. 30

- Die im Betriebsvermögen der C KG bisher mit 946.841,07 Euro angesetzte Forderung gegenüber der F KG sei im Hinblick auf die wirtschaftliche und finanzielle Situation der F KG um 75 %, mithin um rund 725.000 Euro abzuschreiben, da die Forderungen und der Warenbestand der F KG an die Sparkasse M angetreten worden sei. Es sei daher zweifelhaft, ob bzw. in welchem Umfang die Kapitalforderung durchsetzbar sei. Es lägen deswegen Umstände vor, die eine vom Nennwert abweichende Bewertung der Forderung rechtfertigten. In seinem Urteil vom 11.03.1992 führe der BFH aus, eine vom Nennwert abweichende niedrigere Bewertung sei nach § 12 Abs. 1 Bewertungsgesetz (BewG) zulässig, wenn besondere Umstände einen geringeren Wert begründeten. Dies könne dann der Fall sein, wenn eine Forderung nach den Verhältnissen vom Bewertungsstichtag in ihrer Realisierbarkeit unsicher erscheine, weil in Folge der wirtschaftlichen Verhältnisse des Schuldners zweifelhaft sei, ob die Forderung bei Fälligkeit in voller Höhe beigetrieben werden könne. Die Forderung könne dann entsprechend der Wahrscheinlichkeit ihrer Durchsetzbarkeit mit einem unter dem Nennwert liegenden Wert angesetzt werden. 31

Der Beklagte wies mit Schreiben vom 20.07.2007 u.a. auf den Grundsatz der Bestandsidentität zwischen Steuerbilanz und der Vermögensaufstellung hin. Weder in dem Jahresabschluss zum 30.06.2003 noch im Zwischenabschluss zum Todestag noch im Nachfolgeabschluss zum 30.06.2004 seien die Forderungen gegenüber der F KG abgewertet bzw. Rückstellungen eingestellt worden. 32

Der Beklagte änderte den angefochtenen Bescheid nach § 175 Abs. Nr. 1 AO aufgrund einer Grundbesitzwertermittlung und setzte die Erbschaftsteuer auf 174.629 Euro herab; wegen der Einzelheiten wird auf den Bescheid vom 15.11.2007 Bezug genommen. 33

Der Beklagte folgte den Einwendungen der Klägerin nur teilweise: 34

- Die Ermittlung des steuerunschädlich erworbenen Betriebsvermögens sei zutreffend im Rahmen einer Verhältnisrechnung erfolgt. 35

- Die sich im Betriebsvermögen der G Holding B. V. befindenden Grundstücke seien mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den Bewertungsvorschriften für Inlandsvermögen ergebe. Nachdem der Europäische Gerichtshof am 17.01.2008 über die Vorlage des BFH vom 11.04.2006 (II R 35/05) entschieden habe, dass die Bewertung von den anderen EU- 36

Staaten belegenem Vermögen mit dem gemeinen Wert nach § 31 BewG gegenüber der Bewertung von inländischem Vermögen einen nach Art. 73b Abs. 1 des EG-Vertrags verbotene Beschränkung des freien Kapitalverkehrs innerhalb der EU darstellt, sei das ausländische Vermögen nicht mehr mit dem gemeinen Wert anzusetzen, sondern mit dem Wert, der sich nach den Bewertungsvorschriften für Inlandsvermögen ergebe. Es sei daher der von der Klägerin ermittelte Bedarfswert der Grundstücke in Höhe von 150.000 Euro für das Grundstück „A-Str. 5“ und 123.750 Euro für das Grundstück „B-Str. 14te“ zu berücksichtigen. Eine Berücksichtigung der im Rahmen der Veräußerung vom 09.10.2007 für die Grundstücke erzielten Erlöse komme nicht in Betracht. Er sei mehr als dreieinhalb Jahre nach dem Stichtag erzielt worden und stelle keinen zulässigen Nachweis eines niedrigeren Verkehrswertes zum Stichtag dar.

- Eine Minderung des Betriebsvermögens der F KG um die bisher nicht passivierten Rückstellungen für das Risiko von Rückkaufertklärungen und für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen sei nicht möglich. Es gelte der Grundsatz der sogenannten Bewertungsidentität, wenn bilanziert werde. Danach seien die in der Steuerbilanz ausgewiesenen Aktiv- und Passivposten, soweit sie dem Grunde nach für die Ermittlung des Betriebsvermögens zu übernehmen seien, mit ihren ertragsteuerlichen Werten für erbschaft- und schenkungsteuerliche Zwecke zu berücksichtigen (§ 12 Abs. 5 Satz 2 ErbStG i. V. m. §§ 95 bis 97 i. V. m. § 109 Abs. 1 BewG, R 122 ErbStR). 37

Die Bewertung des Betriebsvermögens der F KG beruhe auf der Basis des auf dem Besteuerungszeitpunkt 30.03.2004 erstellten Zwischenabschlusses. Weder in diesem Zwischenabschluss noch in den Jahresabschlüssen zum 30.06.2003 oder zum 30.06.2004 seien die von der Klägerin vorgetragene Rückstellungen eingestellt worden. Die Klägerin sei der Aufforderung des Beklagten nicht nachgekommen, die sich insoweit aus ihrem Vortrag ergebenden Widersprüchlichkeiten aufzuklären. Nachweise seien nicht erbracht worden. Es lägen keine Anhaltspunkte für ein abweichend von dem im Zwischenabschluss auf den Todestag passivierten Steuerwert der Rückstellung vor. Die bloße Behauptung, es seien zusätzliche Rückstellungen zu passivieren, reiche nicht aus. 38

- Die Forderung der C KG gegenüber der F KG sei mit dem in der Bilanz der Gesellschaft aktivierten Nennbetrag in Höhe von 964.841,07 Euro zu bewerten. 39

Eine zum Betriebsvermögen gehörende Kapitalforderung sei gemäß § 12 Abs. 5 ErbStG i. V. m. § 109 Abs. 1 BewG mit dem Steuerbilanzwert zu berücksichtigen. Weder im Jahresabschluss zum 30.06.2003, im Zwischenabschluss zum Todestag noch im Nachfolgeabschluss zum 30.06.2004 sei die Forderung gegenüber der F KG abgewertet worden. Für eine hiervon abweichende Bewertung nach § 12 Abs. 2 BewG lägen keine Anhaltspunkte vor. 40

- Der Wert des Betriebsvermögens sei mit 1.191.195,30 Euro anzusetzen, davon seien 394.146,27 Euro schädlich verwendet und 797.049,03 Euro als begünstigtes Vermögen zu behandeln. 41

- Der angefochtene Bescheid sei nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern, da die Klägerin aus der erworbenen Kommanditbeteiligung an der C KG bis zum Ende des letzten in die 5-Jahres-Frist fallenden Wirtschaftsjahres Entnahmen getätigt habe, die die Summe ihrer Einlagen und der ihr zustehenden Gewinnanteile seit dem Erwerb um mehr als 52.000 Euro überstiegen (§ 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG). Das Betriebsvermögen der C KG betrage -wie bisher- 686.570 Euro. Aufgrund der Minderung um die Überentnahmen in Höhe von 400.879 Euro verbleibe ein begünstigtes Vermögen von 121.515 Euro. 42

Mit der Einspruchsentscheidung setzte der Beklagte danach die Erbschaftsteuer auf 188.082 Euro fest. Wegen der Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung vom 04.02.2010 mit Anlagen Bezug genommen.	43
Mit der Klage machte die Klägerin folgende Punkte geltend:	44
1. Das Sonderbetriebsvermögen des Erblassers sei bei der Berechnung des schädlich verwendeten Vermögens außer Betracht zulassen. Der Wert des Betriebsvermögens der F KG von 1.191.195 Euro vermindere sich daher um 610.631 Euro auf 580.564 Euro, der Wert des Betriebsvermögens der C KG vermindere sich von 686.570 Euro um 38.347 Euro auf 648.223 Euro.	45
2. Die „originären“ Kommanditeinlagen seien als Vorab verwendet zu betrachten. Danach ergebe sich folgende Berechnung des schädlich verwendeten Vermögens :	46
<u>F KG C KG</u>	47
Übertragung	48
Kommanditeinlagen	253.682 Euro 22.000 Euro 49
Originäre	50
Kommanditeinlagen	<u>76.694 Euro 9.203 Euro</u> 51
176.988 Euro 12.797 Euro	52
Geerbte Kommanditeinlagen	689.988 Euro 82.798 Euro 53
Nicht begünstigt	25,65% 54
15,46%	
Schädlich verwendetes Vermögen	148.915 Euro 100.215 Euro. 55
Entgegen der Auffassung des Beklagten sei nicht vertraglich geregelt worden, dass die Übertragung von KG-Anteilen im Verhältnis der „Altanteile“ zu den ererbten Anteilen erfolgen sollte. Gemäß § 133 BGB sei der wirkliche Wille zu erforschen und nicht an dem buchstäblichen Sinne des Ausdrucks zu haften.	56
Die Klägerin habe nach dem Erbfall KG-Anteile an ihre Kinder übertragen, die auf ihre Pflichtteilsansprüche hingewiesen hätten. Es sei geradezu logisch, dass KG-Anteile übertragen werden sollten, die aus dem Nachlass stammten.	57
Es sei davon auszugehen, dass die Klägerin die originären Einlagen vorab an die Kinder abgetreten und die darüber hinaus gehenden Einlagen von dem geerbten Teil verwendet habe.	58
3. Die Einlagen und der Gewinn der C KG in der Zeit vom 31.03.2004 bis zum 30.06.2004 seien bei der Berechnung der Überentnahmen anzusetzen.	59
4. Der Grundbesitzwert für das Grundstück „A-Str. 5“ betrage 125.000 Euro. In der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin erklärt, dass sie an diesem Punkt nicht mehr festhalte. Unstreitig ist, dass unter Berücksichtigung eines Werts des Grundstücks in Höhe von 150.000 Euro das Sonderbetriebsvermögen der F KG 604.390 Euro beträgt	60

(Berechnung siehe Anlage 3 des Schriftsatzes des Beklagten vom 28.06.2010),

5. Bei der F KG sei eine **Rückstellung für Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen** in Höhe von 27.500 Euro einzustellen. 61

6. Bei der Firma F KG sei eine **Rückstellung für das Risiko aus Rückkaufverpflichtungen** der F KG gegenüber Kreditgebern ihrer Kunden in Höhe von 193.000 Euro und eine **pauschale Rückstellung** in Höhe von 36.700 Euro einzustellen; wegen der Höhe wird auf den Schriftsatz vom 07.05.2012 Bezug genommen. 62

Die Klägerin bezieht sich auf das Urteil des BFH vom 11.10.2007 (IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705) und die Urteile des Finanzgerichts Münster vom 25.08.2009 (9 K 4142/04 K, F, EFG 2009, 1918) und Finanzgerichts München vom 02.03.2009 (7 K 1770/06, EFG 2009, 917). 63

Sie trägt zunächst vor: Die Rückkaufklärungen seien in Anlage 5 zum Schriftsatz vom 29.03.2010 zusammengestellt. Danach ergebe sich, dass zum 30.06.2003 noch Rückkaufklärungen in Höhe von rund 367.000 Euro bestanden hätten. Bei der Firma F KG sei die Rückstellung in der Vermögensaufstellung zum Todestag mit 36.700 Euro einzustellen. Auf den Hinweis des damals für das Verfahren zuständigen Berichterstatters im Erörterungstermin, dass nach vorläufiger Würdigung der Sach- und Rechtslage der Vortrag der Klägerin so zu verstehen sei, dass die streitige Rückstellung ertragsteuerlich nicht von der Klägerin berücksichtigt worden sei und sie nunmehr insofern unter Berücksichtigung der Maßgeblichkeit des Ertragsteuerrechts für das Erbschaftsteuerrecht konkret vorzutragen und darzulegen habe, dass die bisher seitens der Finanzverwaltung berücksichtigten Ansätze ertragsteuerlich falsch und rückwirkend auf den hier maßgeblichen Stichtag berichtigt worden seien, trägt die Klägerin hierzu mit Schreiben vom 15.08.2011 vor, dass nach dem 30.06.2005 die F KG keine neuen Rückkaufverpflichtungen eingegangen sei. Zum 30.06.2007 seien sämtliche Rückkaufvereinbarungen ausgelaufen. Zu den einzelnen Bilanzstichtagen hätten mit Ausnahme der Rückkaufverpflichtungen D GmbH Rückkaufverpflichtungen zum 30.06.2003 in Höhe von 367.264 Euro, zum 30.06.2004 in Höhe von 293.657 Euro, zum 30.06.2005 in Höhe von 294.244 Euro und zum 30.06.2006 in Höhe von 120.912 Euro bestanden. Die Berechtigung einer pauschalen Rückstellung ergebe sich aus den Erfahrungen der F KG im Zusammenhang mit dem Liefergeschäft mit der Firma D GmbH. Die Klägerin trägt hierzu im Einzelnen weiter vor. Wegen der Einzelheiten wird auf das Schreiben vom 15.08.2011 Bezug genommen, Blatt 77 ff. der Gerichtsakte. 64

Die Rückkaufverpflichtung sei zu den einzelnen Stichtagen zu schätzen mit der Folge, dass die nachstehenden Passiven zusätzlich in die berücksichtigenden Bilanzen einzustellen seien, nämlich zum 30.03.2004, wie vorgetragen, in Höhe von 36.700 Euro. Die berichtigten Bilanzen der F KG per 30.04.2004 bis 30.06.2007 fügte die Klägerin als Anlage 8 zum Schreiben vom 15.08.2011 bei. 65

In Anlage 8 wird übersandt ein Vorblatt mit der Überschrift 66

„Berichtigte Bilanzen 67

Per 30.03.2004 68

30.06.2004 69

30.06.2005 70

30.06.2006 71

Firma	72
F GmbH & Co. KG	73
00000 T“	74
In der folgenden Seite wird ausgeführt:	75
„Nach dem Urteil des BFH vom 17.11.2010 – I R 83/09 – ist für die Verpflichtung, verkaufte Vermögensgegenstände auf Verlangen des Käufers zurückzukaufen, eine Verbindlichkeit in Höhe des dafür vereinnahmten Entgelts auszuweisen.	76
Die Firma F GmbH & Co. KG hatte zum Todestag des Gesellschafters, V C (30.03.2004) derartige Verpflichtungen, und zwar bis zum 30.06.2006.	77
Im Hinblick darauf, dass die erstellten Jahresabschlüsse objektiv falsch sind, wurden die Bilanzen auf Veranlassung der Geschäftsführung entsprechend berichtigt.	78
T , den 10.08.2011“	79
Der Text ist nicht unterschrieben.	80
Beigefügt ist eine weitere Seite, in der auf einer Seite Aktiva und Passiva dargestellt werden und zwar in jeweils einer Spalte für jeden Stichtag der Wertansatz in der Bilanz und in der berichtigten Bilanz. Wegen der Einzelheiten wird auf Anlage 8 Bezug genommen, Blatt 93 ff. der Gerichtsakte.	81
Die in der berichtigten Steuerbilanz ausgewiesenen Ansätze seien zu übernehmen und zwar unabhängig davon, ob sie auch ertragsteuerlich umgesetzt worden seien. Es sei höchststrichterlich nicht geklärt, ob eine Steuerbilanz nur dann als Steuerbilanz im Sinne des Erbschaftsteuerrechts zu werten sei, wenn diese auch ertragsteuerlich „umgesetzt“ worden sei.	82
Es sei dem Beklagten insoweit zuzustimmen, dass es sich bei der beantragten Rückstellung nicht um eine Rückstellung für eine Rückkaufverpflichtung handele. Es handele sich vielmehr um eine Rückstellung (Verbindlichkeit) für die finanziellen und wirtschaftlichen Auswirkungen für die Inanspruchnahme aus der Rückkaufverpflichtung, die in die Steuerbilanz einzustellen sei. Es handele sich deswegen nicht um eine Drohverlustrückstellung. Es handele sich auch nicht um ein schwebendes Geschäft.	83
7. Eine Wertberichtigung der Forderung der Firma C KG an die F KG sei in Höhe von 100.000 Euro vorzunehmen. Die Klägerin hat mit Schreiben vom 15.08.2011 mitgeteilt, dass sie diesen Streitpunkt nicht mehr aufrecht erhalte.	84
8. Der gemeine Wert der G Holding B. V. sei mit 116.621 Euro festzustellen.	85
9. Der Grundbesitzwert für die Eigentumswohnung P sei mit 94.500 Euro anzusetzen. Wegen der Einzelheiten wird auf den Schriftsatz vom 07.05.2012 Bezug genommen.	86
10. Nachlassverbindlichkeiten in Höhe von 28.834 Euro seien statt des bisher gewährten Pauschbetrags gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG zu berücksichtigen. Die Nachlassverbindlichkeiten setzten sich wie folgt zusammen: Beerdigungskosten 12.470 Euro, Kosten der Erbschaftsteuererklärung (4.927 Euro), Kosten des Erbscheins (11.437 Euro),	87

Verbindlichkeiten für Grabpflegekosten (2.790 Euro). Wegen der Einzelheiten wird auf die Schreiben vom 15.08.2011 (Blatt 83 der Gerichtsakte) und vom 16.04.2012 (Blatt 126 der Gerichtsakte) jeweils mit Anlagen Bezug genommen.

Zu Punkt 1

88

hat der Beklagte mit Schriftsatz vom 28.06.2010 erklärt, dass dem Klagebegehren insoweit gefolgt werde. Allerdings berechnete der Beklagte den Wert des Sonderbetriebsvermögens mit 604.390 Euro, so dass sich der anzusetzende Wert auf 586.805 Euro vermindere (1.191.195 Euro ./ 604.390 Euro). Wegen der Einzelheiten wird auf das Schreiben vom 28.06.2010 einschließlich Anlagen 1 und 3 Bezug genommen.

89

Zu Punkt 2

90

hält der Beklagte an der in der Einspruchsentscheidung vertretenen Auffassung fest; aufgrund der Änderung unter Punkt 1 ergibt sich ein schädlich verwendetes Vermögen von 194.163,79 Euro (F KG) bzw. 155.006,97 Euro (C KG). Wegen der Einzelheiten wird auf das Schreiben vom 28.06.2010 einschließlich Anlage 1 Bezug genommen.

91

Anhand der vertraglichen Gestaltungen sei nicht erkennbar, dass bei der Übertragung von KG-Anteilen vorrangig die sich bereits vor dem Erbfall in Besitz der Klägerin befindlichen Anteile übergehen sollten.

92

Bislang seien nach Auffassung der Klägerin die aufgrund der Pflichtteilsansprüche übertragenen KG-Anteile zuerst aus den originären Anteilen beglichen worden und lediglich der verbleibende Teil sei mit den geerbten KG-Anteilen ausgeglichen worden (Schriftsatz vom 29.03.2010). Soweit die Klägerin nunmehr vortrage, sie habe nach dem Erbfall KG-Anteile an ihre Kinder übertragen, die sie auf die Möglichkeit eines Pflichtteilsanspruchs hingewiesen hätten und es deswegen geradezu logisch sei, dass die KG-Anteile übertragen worden seien, die aus dem Nachlass stammten, sei darauf hinzuweisen, dass diese Aussage in Widerspruch zu der bislang von der Klägerin vertretenen Meinung stehe. Die nunmehr vorgetragene Sichtweise sei auch nachzuvollziehen, da anzunehmen sei, dass die Klägerin ihre originären Anteile nicht mit übertragen haben wolle. Hierfür spreche auch, dass die Klägerin nach der weiteren Übertragung von Kommanditanteilen der F KG auf O C mit Vertrag vom 10.10.2004 fast wieder mit ihrem originären Anteil (nun 76.000 Euro, vorher 76.693,77 Euro) an der KG beteiligt sei. Es werde dennoch an der Auffassung festgehalten, dass die bisher angewendete Verhältnisrechnung zwischen den originären und den geerbten Anteilen eine angemessene Vorgehensweise darstelle. Die Klägerin habe 100 % der KG-Anteile durch den Erbfall erhalten. Die KG-Anteile seien einheitlich anzusehen. Es könne nicht ohne weiteres zwischen originären und geerbten Anteilen unterschieden werden, weil eine Aufteilung wie bei materiellen Gegenständen nicht möglich sei. Da insbesondere keine vertraglichen Regelungen getroffen worden seien, welche der Anteile übertragen werden sollten, berücksichtige die verhältnismäßige Aufteilung zwischen den originären zu den geerbten Anteilen die Übertragung in angemessener Weise.

93

Zu Punkt 3

94

folgt der Beklagte der Auffassung der Klägerin zum Teil. Entgegen der Berechnung der Klägerin sei die Summe der Gewinne und Einlagen abzüglich der Entnahmen jedoch nur in Höhe des geerbten Anteils (89,997 %) zu erfassen, sodass sich ein verbleibendes begünstigtes Vermögen von 162.113 Euro ergebe (Schreiben des Beklagten vom 28.06.2010 einschließlich Anlage 2). Die Klägerin hat der Berechnung inzwischen zugestimmt; wegen der

95

Einzelheiten wird auf das Protokoll über den Erörterungstermin vom 21.06.2011 genommen.

<u>Zu Punkten 4 und 5</u>	96
verweist der Beklagte auf seine Einspruchsentscheidung.	97
<u>Zu Punkt 6</u>	98
nimmt der Beklagte mit Schriftsatz vom 22.09.2011 eingehend Stellung; wegen der Einzelheiten wird auf den Schriftsatz vom 22.09.2011 Bezug genommen.	99
<u>Zu Punkt 8</u>	100
Der Wert des G Holding B. V. sei mit 116.621 Euro zugrunde zu legen (Schreiben vom 28.06.2012 einschließlich Anlage 3).	101
<u>Zu Punkt 9</u>	102
Es besteht Einigkeit zwischen den Beteiligten, dass der Grundbesitzwert für die Eigentumswohnung in P mit 94.500 Euro anzusetzen ist.	103
<u>Zu Punkt 10:</u>	104
Die Kosten des Erbscheins (11.437 Euro) und die Kosten der Erbschaftsteuererklärung (4.927 Euro) sind unstrittig; auf das Schreiben des Beklagten vom 22.09.2011 wird Bezug genommen. Die Klägerin hat Nachweise für die Beerdigungskosten mit Schreiben vom 16.04.2012 vorgelegt. Der Beklagte vertrat weiter die Auffassung, dass weitere Verbindlichkeiten in Höhe von 2.790 Euro für Grabpflege zu berücksichtigen seien.	105
Die Klägerin beantragt,	106
den Erbschaftsteuerbescheid vom 22.03.2007 in der Fassung des Bescheides vom 15.11.2007 und die Einspruchsentscheidung vom 04.02.2010 dahingehend abzuändern, dass die Erbschaftsteuer unter Berücksichtigung der Probeberechnung des Beklagten vom 26.04.2012 festgesetzt wird mit der Maßgabe, dass	107
1. von dem Betriebsvermögen der F KG von insgesamt 1.191.195 Euro 1.042.280 Euro als nach § 13a ErbStG begünstigtes Vermögen und 148.915 Euro als nicht begünstigtes Vermögen behandelt werden,	108
2. von dem Betriebsvermögen der C KG von insgesamt 686.570 Euro 217.404 Euro als nach § 13a ErbStG begünstigtes Vermögen und insgesamt 469.166 Euro als nicht begünstigtes Vermögen behandelt werden (100.215 Euro entfallen auf die Kommanditeinlagen, 368.951 Euro auf Überentnahmen),	109
3. Rückkaufsverpflichtungen (193.000 Euro), eine pauschale Rückstellung (36.700 Euro) und eine Rückstellung für die Aufbewahrung der Geschäftsgrundlagen (27.500 Euro), insgesamt 257.200 Euro, erwerbsmindernd berücksichtigt werden, d. h. dass das Betriebsvermögen der F KG entsprechend vermindert wird,	110
4. der Grundbesitzwert für die Eigentumswohnung in P mit 94.500 Euro angesetzt wird, sowie dass	111
	112

5. weitere Verbindlichkeiten für Grabpflegekosten in Höhe von 2.790 Euro berücksichtigt werden,	
hilfsweise, für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen.	113
Der Beklagte beantragt,	114
den Erbschaftsteuerbescheid vom 22.03.2007 in der Fassung des Bescheids vom 15.11.2007 und die Einspruchsentscheidung vom 04.02.2010 dahingehend abzuändern, dass die Erbschaftsteuer unter Berücksichtigung der Proberechnung vom 26.04.2012 mit der Maßgabe festgesetzt wird, dass weitere Verbindlichkeiten in Höhe von 2.790 Euro berücksichtigt werden und der Grundbesitzwert für die Eigentumswohnung in P mit 94.500 Euro anzusetzen ist, im Übrigen die Klage abzuweisen,	115
hilfsweise, für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen.	116
Der Beklagte bezieht sich auf seine Einspruchsentscheidung und seine im Klageverfahren überreichten Schriftsätze mit Anlagen, insbesondere Schriftsätze vom 28.06.2010 mit Anlagen, vom 21.09.2010 und vom 22.09.2011, auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird.	117
Die Sach- und Rechtslage ist mit den Beteiligten erörtert worden; wegen der Einzelheiten wird auf das Protokoll über den Erörterungstermin vom 21.06.2011 Bezug genommen.	118
Der Beklagte hat mit Schreiben vom 26.04.2012 eine Proberechnung zur Festsetzung der Erbschaftsteuer nach dem bisherigen Ergebnis der Erörterung übersandt, auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird (Blatt 142 – 148 der Gerichtsakte). Die Klägerin hat gegen die Proberechnung keine Einwendungen erhoben.	119
Der Senat hat am 10.05.2012 mündlich verhandelt; wegen der Einzelheiten wird auf die Sitzungsniederschrift Bezug genommen.	120
Entscheidungsgründe	121
Die zulässige Klage ist teilweise begründet.	122
I. Die Klage ist begründet, soweit der Beklagte dem Begehren der Klägerin folgt und die Besteuerungsgrundlagen insoweit der mit Schreiben vom 26.04.2012 übersandten Proberechnung des Beklagten zugrunde gelegt worden sind. Darüber hinaus ist bei der Neuberechnung der Erbschaftsteuer zu berücksichtigen, dass für die in P belegene Eigentumswohnung ein Wert von 94.500 Euro (statt bisher in der Proberechnung 106.875 Euro) zugrunde zu legen ist und dass weitere Nachlassverbindlichkeiten für Grabpflege in Höhe von 2.790 Euro anzusetzen sind. Da der Beklagte dem Antrag der Klägerin insoweit zugestimmt hat, sind weitere Ausführungen entbehrlich.	123
II. Im Übrigen sind der angefochtene Erbschaftsteuerbescheid und die Einspruchsentscheidung rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung -FGO-). Der Beklagte hat es zu Recht abgelehnt,	124
- von dem Betriebsvermögen der F KG von insgesamt 1.191.195 Euro 1.042.280 Euro als nach § 13a ErbStG begünstigtes Vermögen und 148.915 Euro als nicht begünstigtes Vermögen zu behandeln (siehe unten II. 1.),	125

- von dem Betriebsvermögen der C KG von insgesamt 686.570 Euro 217.404 Euro als nach § 13a ErbStG begünstigtes Vermögen und insgesamt 469.166 Euro als nicht begünstigtes Vermögen zu behandeln werden (siehe unten II 1.) und
- Rückkaufsverpflichtungen (193.000 Euro), eine pauschale Rückstellung (36.700 Euro) und eine Rückstellung für die Aufbewahrung der Geschäftsgrundlagen (27.500 Euro), insgesamt 257.200 Euro, erwerbsmindernd beim Betriebsvermögen der F KG zu berücksichtigen (siehe unten II. 2.), 127
- 1. Der Beklagte hat das steuerunschädlich erworbene Betriebsvermögen zutreffend im Rahmen einer Verhältnisrechnung ermittelt. 128
- a) Nach § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG in der im Streitjahr 2004 geltenden Fassung (im Folgenden: ErbStG a. F.) fallen der Freibetrag (§ 13a Abs. 1 ErbStG a. F.) und der verminderte Wertansatz (§ 13a Abs. 2 ErbStG a. F.) mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb einen Anteil an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG veräußert. Eine schädliche Verfügung im Sinne des § 13a Abs. 5 Nr. ErbStG a. F. stellt auch die Erfüllung eines Pflichtteilsanspruchs gegen Erlöschen der entsprechenden Schuld dar (ebenso R 62 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2003). 129
- Im Streitfall hat die Klägerin Teile ihrer Kommanditbeteiligungen an der F KG und der C KG auf pflichtteilsberechtigte Kinder übertragen, nachdem diese ihren Pflichtteil nach dem Erblasser geltend gemacht hatten. Nach den Regelungen im notariellen Vertrag vom 07.09.2004 sollten die Pflichtteilsansprüche mit diesem Vertrag „befriedigt werden“ (Vorbemerkung zum Vertrag) bzw. sind alle Ansprüche der Pflichtteilsberechtigten aus dem Erbfall „abgegolten“ (§ 3 Nr. 2 des Vertrags). Damit handelt es sich um eine schädliche Verfügung im Sinne des § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG a. F. 130
- b) Der Beklagte ist auch zu Recht davon ausgegangen, dass die Kommanditbeteiligungen an den beiden KG's einheitlich zu sehen sind und nicht, wie die Klägerin meint, zwischen originären und ererbten Kommanditanteilen zu unterscheiden ist. 131
- In der Literatur wird diese Frage im Rahmen der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen diskutiert. Weinmann vertritt die Auffassung, dass sich nicht eindeutig abgrenzen lasse, inwieweit die Teilveräußerung der Altbeteiligung und der hinzuerworbenen Beteiligung zugeordnet werden könne; wenn der Erwerber nach der Teilveräußerung mindestens in dem Umfang der hinzuerworbenen Beteiligung beteiligt bleibe, solle hierdurch keine Nachsteuer ausgelöst werden (Weinmann in Moench/Weinmann, Erbschaftsteuergesetz, Kommentar, § 13a Rz. 91 Stand 05.11). Jülicher vertritt die Auffassung, dass in diesen Fällen tatsächlich nicht abgegrenzt werden könne, ob die unentgeltlich erworbene Personengesellschaftsbeteiligung von der Veräußerung betroffen sei; unter Berücksichtigung des Sinns der Nachsteuerregelung und der Fortsetzung des unternehmerischen Engagements dürfe keine Nachsteuer erhoben werden, soweit der Erwerber in gleicher Höhe beteiligt bleibe, wie es vor der begünstigten Zuwendung der Fall gewesen sei (Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, Erbschaftsteuergesetz, Kommentar, § 13a Tz. 240 Stand Juli 2011). 132
- Durch den Erbfall hat sich die Beteiligung der Klägerin von 10 % auf 100 % erhöht. Ob eine Aufteilung wie bei materiellen Gegenständen möglich ist, braucht der Senat nicht zu entscheiden. Denn die vertragliche Gestaltung spricht dagegen, dass zwischen originär gehaltenen und ererbten Kommanditbeteiligungen unterschieden werden sollte. Im Vertrag wird vielmehr ausdrücklich Bezug darauf genommen, dass die Klägerin „aufgrund 133

Übernahme von Kommanditbeteiligungen bei Gründung und aufgrund Gesamtrechtsnachfolge nach ihrem Ehemann nunmehr alleinige Kommanditistin folgender Kommanditgesellschaften“ ist; sodann werden die beiden Kommanditgesellschaften namentlich aufgeführt unter Angabe der „Einlage von nunmehr insgesamt ...“. Eine Unterscheidung zwischen originären und ererbten Kommanditbeteiligungen ist gerade nicht getroffen worden, obwohl dies hätte gemacht werden können. Ob sich daraus die von der Klägerin begehrte erbschaftsteuerliche Konsequenz ergeben hätte, kann der Senat im Streitfall offen lassen.

Gegen die Auffassung der Klägerin spricht weiter, dass auch bei der Abtretung der Teil-Kommanditeinlagen an die Pflichtteilsberechtigten nicht zwischen originären und ererbten Kommanditbeteiligungen differenziert worden ist. Die Abtretung ist vielmehr von der „Einlage von nunmehr insgesamt ...“ erfolgt. 134

Aufgrund der fehlenden Zuordnungsmöglichkeit ist die Verhältnisrechnung des Beklagten zwischen originären und ererbten Anteilen nicht zu beanstanden, sondern stellt eine angemessene Vorgehensweise dar. 135

Es kommt deshalb nicht darauf an, ob, wie die Klägerin zunächst vorträgt, die auf Grund der Pflichtteilsansprüche übertragenen Kommanditbeteiligungen zuerst aus den originären Kommanditbeteiligungen und lediglich der verbleibende Teil mit den ererbten Kommanditbeteiligungen ausgeglichen worden sind oder ob, wie sie später vorträgt, der Ausgleich der Pflichtteilsansprüche ausschließlich aus den geerbten Kommanditbeteiligungen erfolgt ist. Letztere Auffassung ist nach Auffassung des Beklagten, der sich der Senat anschließt, durchaus nachzuvollziehen, da die Klägerin auch nach Übertragung der Kommanditbeteiligungen fast wieder mit ihren originären Anteilen beteiligt war. Da es aber an einer ausdrücklichen Regelung fehlt, verbleibt es bei der Verhältnisrechnung des Beklagten. 136

Für eine Auslegung des Vertrags ist nach Auffassung des Senats kein Raum. Denn die Regelungen im Vertrag sind nach ihrem Wortlaut eindeutig. Nach § 133 BGB ist bei der Auslegung einer Willenserklärung der wirkliche Wille zu erforschen. Der Wille der Klägerin bestand darin, die Pflichtteilsansprüche ihrer Kinder durch die Übertragung von Teilen ihrer Kommanditbeteiligungen zu erfüllen. Genau dies hat auch der Empfänger der Willenserklärung verstanden. Es kam bei Vertragsabschluss weder für die Klägerin noch für die Pflichtteilsberechtigten darauf an, ob originäre oder ererbte Kommanditbeteiligungen übertragen worden sind. 137

2. Die von der Klägerin geltend gemachten Rückkaufsverpflichtungen (193.000 Euro), die pauschale Rückstellung (36.700 Euro) und die Rückstellung für die Aufbewahrung der Geschäftsgrundlagen (27.500 Euro), insgesamt 257.200 Euro, sind nicht erwerbsmindernd beim Betriebsvermögen der F KG zu berücksichtigen. 138

Nach § 12 Abs. 5 Satz 2 ErbStG a. F. verweist zur Bewertung des Betriebsvermögens auf die Vorschriften des Bewertungsgesetzes (BewG), das sind die §§ 95 bis 99, 103, 104 und 109 Abs. 1 und 2 und § 137 BewG, die entsprechend anzuwenden sind. Das bedeutet, dass die Steuerbilanzwerte und die ertragsteuerlichen Werte (§ 109 Abs. 1 und 2 BewG) durch das Steueränderungsgesetz 1992 (Gesetz vom 25.02.1992, BGBl I 1992, 297; BStBl I 1992, 146) weitreichend übernommen worden sind. Hintergrund für diese Änderung war, dass die Bewertung vereinfacht und die Wirtschaft entlastet werden sollte. 139

Bei bilanzierenden Steuerpflichtigen galt damit der Grundsatz der sogenannten Bewertungsidentität. Danach sind die in der Steuerbilanz ausgewiesenen Aktiv- und 140

Passivposten mit ihren ertragsteuerlichen Werten für erbschaft- und schenkungsteuerliche Zwecke zu übernehmen, soweit sich nicht aus § 12 Abs. 5 ErbStG a. F. in Verbindung mit den dort angegebenen Vorschriften des BewG etwas anderes ergibt. Außerdem ergab sich daraus der Grundsatz der Bestandsidentität.

Das Betriebsvermögen umfasst gemäß § 95 Abs. 1 BewG a .F. "alle Teile eines Gewerbebetriebs im Sinne des § 15 Abs. 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes, die bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören; § 99 bleibt unberührt". Mit dieser Regelung hat der Gesetzgeber klargestellt, dass sich der Umfang des Betriebsvermögens weitgehend danach richtet, was ertragsteuerrechtlich dem Betriebsvermögen zugerechnet wird (BFH, Beschluss vom 27.01.1999 II B 7/98, BStBl II 1999, 206). Danach gehören zum Betriebsvermögen grundsätzlich alle Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze sowie Schulden und sonstigen Abzüge, die bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören, soweit das Gesetz nicht ausdrücklich etwas anderes vorschreibt oder zulässt. Nach der Rechtsprechung des BFH, der der erkennende Senat folgt, schließt der Grundsatz der Bestandsidentität zwischen Steuerbilanz und Vermögensaufstellung es aus, in der Vermögensaufstellung eine Rückstellung für eine Pensionsverpflichtung anzusetzen, die gemäß § 6a des Einkommensteuergesetzes (EStG) bei der ertragsteuerrechtlichen Gewinnermittlung nicht berücksichtigt wurde (BFH, Urteil vom 16.06.1999 II R 24/98, BFH/NV 2000, 10). Der BFH hat in dem Verfahren II R 24/98 ausdrücklich darauf hingewiesen, dass, soweit eine von dem Steuerpflichtigen im Rahmen des Einspruchsverfahrens vorgelegte "Steuerbilanz", in der die Rückstellung angesetzt worden war, dieser Ansatz für die Vermögensaufstellung nicht maßgebend sein könne. Denn diese Bilanz sei keine Steuerbilanz i.S. der §§ 95 ff. BewG, da sie nicht für Zwecke der Veranlagung der Ertragsteuern beim dafür zuständigen Finanzamt eingereicht worden sei (BFH, Urteil vom 16.06.1999, a. a. O. unter Hinweis auf § 60 Abs. 2 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung; § 4 Abs. 2 EStG; Mathiak in Kirchhof/Söhn, Einkommensteuergesetz, § 5 Rdnr. A 29).

Bei Anwendung der in dieser Entscheidung dargestellten Rechtsgrundsätze handelt es sich bei den von der Klägerin im Klageverfahren vorgelegten „Steuerbilanzen“ nicht um eine Steuerbilanz i. S. der §§ 95 ff. BewG., da sie nicht für Zwecke der Veranlagung der Ertragsteuern beim dafür zuständigen Finanzamt eingereicht worden ist.

3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 FGO. 143

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 144

Die Revision wird zur Fortbildung des Rechts zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). 145