FG München, Urteil v. 19.04.2023 – 4 K 271/20

Titel:

Bewertung von Betriebsvermögen für Zwecke der Erbschaftsteuer

Normenketten:

BewG § 97, § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 2

ErbStG § 13b Abs. 2a, § 13a Abs. 1a

Leitsatz:

Der Wert des Betriebsvermögens oder des Anteiles am Betriebsvermögen (§§ 95 ff BewG) ist gesondert festzustellen, wenn er für die Erbschaftsteuer von Bedeutung ist (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG, § 179 Abs. 1 AO). Das ist dann anzunehmen, wenn das zu bewertende Betriebsvermögen aufgrund des erbschaftsteuerrechtlich zu besteuernden Vermögensanfalles von Todes wegen erworben worden und Teil der Bereicherung des erbschaftsteuerrechtlichen Erwerbers ist (§ 10 Abs. 1 Satz 2, § 12 Abs. 5 ErbStG). Der Betriebsvermögenswert wird unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse und der Wertverhältnisse zum Bewertungsstichtag festgestellt (§ 157 Abs. 5 Satz 1 BewG, § 11 ErbStG). Das zu bewertende Betriebsvermögen umfasst alle Teile eines Gewerbebetriebs im einkommensteuerrechtlichen Sinne (§ 15 Abs. 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes – EStG –), die bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören (§ 95 Abs. 1 Satz 1 BewG). Insbesondere bilden alle Wirtschaftsgüter einen Gewerbebetrieb, die einer ausschließlich gewerblich tätigen Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, einer fiktiv vollumfänglich gewerblich tätigen Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG oder einer gewerblich geprägten Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gehören (§ 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG). Die Zugehörigkeit von Wirtschaftsgütern zu dem für erbschaftsteuerrechtliche Zwecke zu bewertenden Betriebsvermögen, mithin deren Qualifizierung als Betriebsvermögen, bestimmt sich nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften (§§ 4, 5 EStG). Der hierfür festzustellende Wert des Betriebsvermögens bemisst sich aber nicht nach den Vorschriften des Bilanzsteuerrechts (§ 6 EStG), sondern nach dem gemeinen Wert (§ 109 Abs. 2 Satz 1, § 9 BewG) und ist nach Maßgabe der Vorschrift des § 97 Abs. 1a BewG zu ermitteln. (Rn. 25) (redaktioneller Leitsatz)

Schlagwort:

Bewertung

Fundstellen:

EFG 2023, 1064

StEd 2023, 384

ErbStB 2023, 258

LSK 2023, 13376

DStRE 2024, 530

ZEV 2023, 716

BeckRS 2023, 13376

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.

2. Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

3. Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob bei der für Zwecke der Erbschaftsteuer erfolgten gesonderten Feststellung des Wertes des Anteiles an einer gewerblich tätigen bzw. gewerblich geprägten Personengesellschaft eine durch die Erblasserin und frühere Gesellschafterin begründete Verbindlichkeit

gegenüber der Gesellschaft bzw. die von ihr an die Gesellschaft abgetretenen Ansprüche aus einer Lebensversicherung als Teil des Betriebsvermögens zu erfassen sind.

2
Die Klägerin ist Alleinerbin ihrer am 3. Mai 2014 verstorbenen Mutter, … (im Weiteren Erblasserin genannt). Dem Erbfall war folgender Sachverhalt vorausgegangen:

3
Am 22. September 2006 hatte die Erblasserin als Alleingesellschafterin eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) mit Sitz in Unterhaching gegründet, die unter der Bezeichnung „V GmbH“ firmierte, und als deren Geschäftsführerin die Erblasserin im Handelsregister eingetragen wurde. Ebenfalls am 22. September 2006 hatte die Erblasserin eine Kommanditgesellschaft unter der Firma „K GmbH & Co. KG“ (im Weiteren KG genannt) zum Handelsregister beim Amtsgericht M notariell anmelden lassen. Persönlich haftende Gesellschafterin der KG ohne Beteiligung am Gesellschaftsvermögen war die oben genannte V GmbH. Einzige Kommanditistin mit einer Beteiligung am Gesellschaftsvermögen der KG von 100% war die Erblasserin. Aufgrund des gleichfalls am 22. September 2006 notariell beurkundeten Einbringungsvertrages hatte die Erblasserin die bis dahin in ihrem Alleineigentum stehenden bebauten Grundstücke in U, X-Straße sowie Y-Straße ausdrücklich ohne Gegenleistung an die KG übereignet. Mit Vertrag vom 25. Oktober 2006 hatte die Erblasserin schließlich der Klägerin 30% ihres Kommanditanteiles an der KG geschenkt. Der am 26. Oktober 2006 abgeschlossene Gesellschaftsvertrag der KG enthielt die Vereinbarung, dass für die Gesellschafterinnen bilanzrechtlich jeweils drei Kapitalkonten eingerichtet werden sollten. Das Kapitalkonto I sollte deren Beteiligungsverhältnis darstellen, das Kapitalkonto II sollte der Verbuchung ihrer Gewinn- und Verlustanteile dienen und auf dem Kapitalkonto III sollte der Verrechnungsverkehr zwischen der KG und der jeweiligen Gesellschafterin verbucht werden. Am 9. November 2006 war dem Beklagten – allerdings für Zwecke der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte der Gesellschafterinnen der KG aus Gewerbebetrieb – die Klägerin als gemeinsame Empfangsbevollmächtigte der Gesellschafterinnen benannt worden. Am 21. November 2006 hatte die Klägerin ihren beiden Töchtern, …, aus ihrem Kommanditanteil an der KG jeweils einen Anteil in Höhe von 10% schenkweise übertragen. Ausweislich der Handelsregistereintragung vom 22. Februar 2007 waren somit die Erblasserin zu 70%, die Klägerin und ihre beiden Töchter zu jeweils 10% am Gesellschaftsvermögen der KG beteiligt.

4
Mit notariellem Vertrag vom 21. November 2012 trafen die Klägerin als Vertreterin der KG und die Gesellschafter einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts namens Z GbR verschiedene Vereinbarungen im Zusammenhang mit dem im Eigentum der KG stehenden bebauten Grundstück in U, X-Straße. Gesellschafter der Z GbR waren zu diesem Zeitpunkt die Erblasserin, die Klägerin, sowie deren Ehemann, … In diesem Vertrag wurde zum einen das oben genannte bebaute Grundstück in U, X-Straße in Wohnungseigentum umgewandelt und aufgeteilt. Hierdurch entstanden Wohnung Nr. 1 mit einem Anteil am Gemeinschaftseigentum von $^{38,64}/_{1000}$, Wohnung Nr. 2 mit einem solchen von $^{86,76}/_{1000}$ und Wohnung Nr. 3 mit einem solchen von $^{874,60}/_{1000}$. Wohnung Nr. 1 und Wohnung Nr. 2 befinden sich im Dachgeschoss des Gebäudes, waren bis dahin durch die Erblasserin zu eigenen Wohnzwecken genutzt worden und sollten auch weiterhin diesem Zweck dienen. Zum anderen wurde das neu begründete Wohnungseigentum an den Wohnungen Nr. 1 und Nr. 2 auf die Z GbR übertragen. Des Weiteren vereinbarten die Vertragschließenden als Ausgleich für die Entnahme der beiden Wohnungen aus dem Gesellschaftsvermögen der KG die Begründung einer Geldforderung der KG gegen die Erblasserin in Höhe von 800.000 €. Dieser Betrag sollte vereinbarungsgemäß über das für die Erblasserin bei der KG geführte Kapitalkonto III gebucht werden. Schließlich erklärte die Erblasserin die Abtretung der ihr aus einer Lebensversicherung … zustehenden und am 21. November 2014 angeblich in Höhe von 800.000 € fällig werdenden Ansprüche an die KG. Die KG nahm die Abtretung erfüllungshalber an. Am 27. November 2012 wurde die Z GbR als Z KG im Handelsregister eingetragen, wobei die Erblasserin die Stellung als persönlich haftende Gesellschafterin und die Klägerin sowie ihr Ehemann jeweils die Stellung als Kommanditistin/Kommanditist erhielten. Im Verfahren über die Festsetzung der Erbschaftsteuer reichte die Klägerin durch ihren steuerlichen Vertreter bei dem hierfür zuständigen Finanzamt … mit Schreiben vom 25. November 2016 das im Rahmen der Buchführung der KG betreffend das Geschäftsjahr 2012 für das Bestandskonto „Sonstige Vermögensgegenstände“ (Konto: 1300) angelegte Kontoblatt ein. Dieses weist unter dem Datum des 21. November 2012 eine Buchung in Höhe von 800.000 € an das Bestandskonto „Privatentnahmen allgemein“ (Konto: 9400) als Gegenkonto aus. Ausweislich der am 20. März 2013 fertig

gestellten Jahresschlussbilanz der KG zum 31. Dezember 2012 belief sich das Bestandskonto 1300 auf 270 €. In der am 11. September 2014 fertig gestellten Jahresschlussbilanz der KG zum 31. Dezember 2013 wies das Bestandskonto 1300 einen Stand von 2.821,66 € aus.

5
Durch den Erbfall am 3. Mai 2014 erwarb die Klägerin unter anderem den bis dahin der Erblasserin zustehenden Anteil an der KG im Umfang von 70%, dessen erbschaftsteuerrechtlich maßgeblicher gemeiner Wert im Wesentlichen Gegenstand des vorliegenden Klageverfahrens ist. Ohne dazu aufgefordert worden zu sein, reichte die Klägerin durch ihren steuerlichen Vertreter eine an den Beklagten adressierte Erklärung über den gesondert festzustellenden Wert des erworbenen Anteiles an der KG ein. Nachdem der Beklagte zwischenzeitlich auch die einzelnen Grundbesitzwerte aller im Gesellschaftsvermögen der KG befindlichen Grundstücke gesondert festgestellt hatte, traf er im Bescheid vom 14. Mai 2019 die den von der Klägerin im Erbwege erworbenen Anteil an der KG betreffenden Feststellungen. Im Einzelnen bestimmte er hierin den auf den erworbenen Anteil an der KG entfallenden gemeinen Wert des Betriebsvermögens auf 1.820.144 €, den Wert des Verwaltungsvermögens auf 2.512.433 €, sowie den Wert des jungen Verwaltungsvermögens auf 0,- € und vermerkte, dass die Feststellung der Anzahl der Beschäftigten der KG sowie die Feststellung der Ausgangslohnsumme unterblieben, weil die Mindestanzahl der Beschäftigten nicht überschritten wurde und die Lohnsumme 0,- € betrug. Den Wert des Betriebsvermögens ermittelte der Beklagte wie folgt:

gemeiner Wert des Betriebsvermögens der KG	2.430.980 €
abzüglich: Summe der Kapitalkonten aller Gesellschafter	./. 1.471.803 €
Unterschiedsbetrag	959.177 €
Hiervon: 70%	671.423 €
zuzüglich: Summe der Kapitalkonten der Erblasserin	+ 1.148.721 €
gemeiner Wert des Betriebsvermögens des erworbenen KG-Anteiles	1.820.144 €

6
Der Feststellungsbescheid vom 14. Mai 2019 war an die Klägerin adressiert und wurde deren steuerlichen Vertreter bekannt gegeben. Die KG erhielt durch den Beklagten einen gleichlautenden Feststellungsbescheid.

7
Mit Schreiben ihres Prozessbevollmächtigten im vorliegenden Klageverfahren vom 3. Juni 2019, das beim Beklagten am 7. Juni 2019 einging, legte die Klägerin gegen den Feststellungsbescheid vom 14. Mai 2019 Einspruch ein. Zur Begründung ihres Einspruchs ließ die Klägerin vortragen, dass die durch die Erblasserin im Jahre 2012 an die KG abgetretenen Ansprüche aus der Lebensversicherung seit dieser Zeit zum Gesellschaftsvermögen der KG gehört hätten. Da der im Jahre 2014 fällig werdende Auszahlungsbetrag zur Tilgung betrieblicher Verbindlichkeiten der KG verwendet werden sollte, hätte es sich bei den von der Erblasserin an die KG abgetretenen Ansprüchen auch um Betriebsvermögen gehandelt. Deswegen müssten diese auch bei der Feststellung des Wertes des der Klägerin erworbenen Anteiles zusätzlich berücksichtigt werden. Zum Nachweis der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen reichte die Klägerin mit Schreiben ihres Prozessbevollmächtigten vom 30. September 2019 beim Beklagten Auszüge aus geänderten Schlussbilanzen der KG zum 31. Dezember 2012, zum 31. Dezember 2013 und zum 31. Dezember 2014 ein. Das Bestandskonto 1300 belief sich an den genannten Stichtagen hierin nunmehr auf 800.270 €, bzw. auf 802.821,66 € und schließlich auf 7.817,65 €. Die Klägerin teilte außerdem mit, dass sie diese Bilanzunterlagen auch dem für die Festsetzung der Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt … vorgelegt hätte. Der Beklagte ging davon aus, dass der Einspruch der Klägerin nur die Feststellung des gemeinen Wertes des Anteiles am Betriebsvermögen sowie die Feststellung des Wertes des Verwaltungsvermögens als jeweils eigenständige Verwaltungsakte zum Gegenstand haben sollte. Der Einspruch der Klägerin blieb erfolglos und wurde durch den Beklagten mit diesbezüglich verbundener Einspruchsentscheidung vom 23. Januar 2020 als unbegründet zurückgewiesen.

8
Hiergegen richtet sich die mit Schriftsatz vom 30. Januar 2020 an demselben Tag beim Beklagten angebrachte und am 5. Februar 2020 bei Gericht zunächst ohne Begründung eingegangene und ihrem Wortlaut nach gegen die Einspruchsentscheidung vom 23. Januar 2020 gerichtete Klage. Nach richterlicher Anordnung trägt die Klägerin innerhalb der gemäß § 65 Abs. 2 Satz 2, § 79b Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) gesetzten Frist zur Begründung ihrer Klage folgendes vor:

9
Der klagegegenständliche Feststellungsbescheid vom 14. Mai 2019 sei rechtswidrig, weil die im Jahre 2012 an die KG abgetretenen Ansprüche aus der Lebensversicherung als Betriebsvermögen unberücksichtigt geblieben sind. Es stehe außer Zweifel, dass die KG Inhaberin der Ansprüche aus der Lebensversicherung geworden sei. Die Lebensversicherung sei schon deshalb Teil des Betriebsvermögens, weil sie der Tilgung betrieblicher Schulden der KG dienen sollte. Im Übrigen würden durch eine gewerblich geprägte Personengesellschaft erworbene Wirtschaftsgüter grundsätzlich zu Betriebsvermögen und verlören diese Eigenschaft überhaupt erst dann, wenn sie aufgrund privater Nutzung in das Privatvermögen entnommen werden. Außerdem sei die erbschaftsteuerrechtliche Vergünstigung für vermietete Wohnungen unberücksichtigt geblieben. Im Termin zur mündlichen Verhandlung präzisiert der Prozessbevollmächtigte der Klägerin das Klagebegehren dahingehend, dass sich die Klage nur gegen den im Bescheid vom 14. Mai 2019 festgestellten Wert des Anteiles am Betriebsvermögen der KG richtet. Zusätzlich trägt der Prozessbevollmächtigte der Klägerin im Termin zur mündlichen Verhandlung vor, dass nach seiner Erinnerung die Ansprüche der Erblasserin gegen die … (Lebensversicherungsgesellschaft) bereits vor Abschluss des Vertrages vom 21. November 2012 zur Absicherung der betrieblichen Schulden der KG an die seinerzeit finanzierende Bank abgetreten gewesen seien.

10
Die Klägerin beantragt,

den Feststellungsbescheid vom 14. Mai 2019 in Gestalt der diesen bestätigenden Einspruchsentscheidung vom 23. Januar 2020 mit der Maßgabe zu ändern, dass der hierin auf den Stichtag des 3. Mai 2014 gesondert und einheitlich festgestellte Wert des Betriebsvermögens um 800.000 € erhöht wird.

11
Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

12
Nach seiner Ansicht sei der klagegegenständliche Feststellungsbescheid vom 14. Mai 2019 rechtmäßig. Immobilien, die für eigene Wohnzwecke genutzt werden, seien zwingend notwendiges Privatvermögen des jeweiligen Eigentümers. Da die Erblasserin das Dachgeschoss des ihr zunächst allein gehörenden bebauten Grundstücks in U, X-Straße seit jeher für eigene Wohnzwecke genutzt habe, habe dieser Teil der Immobilie trotz des Einbringungsvertrages vom 22. September 2006 nicht Betriebsvermögen der KG werden können. Vielmehr sei das Dachgeschoss auch nach der Übereignung des bebauten Grundstücks auf die KG Privatvermögen geblieben. Dies habe sich auch nicht dadurch geändert, dass mit Schenkungsvertrag vom 25. Oktober 2006 die Klägerin und mit Schenkungsvertrag vom 21. November 2006 deren beide Töchter am Gesellschaftsvermögen der KG beteiligt worden sind. Die Übertragung des Dachgeschosses, das nach der Aufteilung in Wohnungseigentum die Wohnungen 1 und 2 umfasst hat, auf die Z GbR durch den notariellen Vertrag vom 21. November 2012 sei deshalb ein ausschließlich privater Vorgang gewesen. Dies habe deshalb auch für die als Gegenleistung begründete Verbindlichkeit der Erblasserin gegenüber der KG, sowie für die Abtretung der Ansprüche aus der Lebensversicherung zu gelten. Die Forderung der KG gegen die Erblasserin habe deswegen weder im Zeitpunkt ihrer Begründung noch im Zeitpunkt des Erbfalles Betriebsvermögen dargestellt. Soweit die Klägerin rügt, die ihr zustehende Steuervergünstigung für zu Wohnzwecken vermietete Wohnungen sei nicht gewährt worden, sei ihr entgegenzuhalten, dass hierüber nicht vom Beklagten, sondern von dem für die Festsetzung der Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt zu entscheiden sei.

13
In der Gesellschafterversammlung der KG vom 21. Juni 2021 beschlossen deren Gesellschafter die formwechselnde Umwandlung in eine GmbH. Die umgewandelte Gesellschaft wurde unter ihrer Firma „K GmbH“ am 14. Oktober 2021 im Handelsregister beim Amtsgericht M eingetragen und wurde auf diese Weise Gesamtrechtsnachfolgerin der KG.

14
Wegen der weiteren Einzelheiten wird gemäß § 105 Abs. 3 Satz 2 FGO auf die Schriftsätze der Beteiligten, auf die die KG betreffenden Behördenakten und auf die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 19. April 2023 Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

15
1.) Die Klage ist zulässig.

16
a) Mit dem Schriftsatz der Klägerin vom 30. Januar 2020 ist die Klage auch innerhalb der durch § 47 Abs. 1 Satz 1 FGO vorgeschriebenen Frist von einem Monat nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung vom 23. Januar 2020 fristgerecht erhoben.

17
b) Gegenstand des Verfahrens ist die durch den Bescheid des Beklagten vom 14. Mai 2019 nach Maßgabe des § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Bewertungsgesetzes (BewG) auf den Stichtag des 3. Mai 2014 getroffene Feststellung des Wertes des Anteiles am Betriebsvermögen der KG (§ 97 BewG) von 1.820.144 €.

18
Nach dem Wortlaut des Schriftsatzes vom 30. Januar 2020 soll sich die Klage gegen die Einspruchsentscheidung vom 23. Januar 2020 richten. Im rechtsschutzwahrenden Sinne legt der erkennende Senat die Klage jedoch dahingehend aus, dass die Klägerin nicht isoliert die Einspruchsentscheidung vom 23. Januar 2020, sondern den einspruchsgegenständlichen Bescheid des Beklagten vom 14. Mai 2019 anzufechten begehrt. Der vorgenannte Bescheid des Beklagten hat wiederum eine Mehrheit von selbstständigen und getrennt anfechtbaren Einzelfallregelungen im Sinne des § 118 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) umfasst. Im Einzelnen enthält der Bescheid jeweils auf den Stichtag des 3. Mai 2014 die Feststellung des Wertes des Anteiles am Betriebsvermögen der KG auf 1.820.144 € (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG), die Feststellung der Summe der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens der KG auf 2.512.433 € (§ 13b Abs. 2a des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der auf den Streitfall anzuwendenden Fassung – ErbStG –) sowie die Feststellung des Wertes des jungen Verwaltungsvermögens der KG auf 0,- € (§ 13b Abs. 2a ErbStG).

19
Da die Klägerin in ihrem Schriftsatz vom 20. Juli 2020 ausschließlich Einwendungen gegen den durch den Beklagten festgestellten Wert des Betriebsvermögens mit dem Ziel erhebt, diesen um den Wert der streitbefangenen, durch den notariellen Vertrag vom 21. November 2012 begründeten Ansprüche der KG gegen die Erblasserin zu erhöhen, und ihr Prozessbevollmächtigter im Termin zur mündlichen Verhandlung das Klagebegehren auch hierauf begrenzt, geht der erkennende Senat davon aus, dass sowohl die Feststellung des Wertes des Verwaltungsvermögens als auch die Feststellung des Wertes des jungen Verwaltungsvermögens (§ 13b Abs. 2a ErbStG) nicht Gegenstand des Klagebegehrens sein soll.

20
Die Feststellung der Ausgangslohnsumme und der Anzahl der Beschäftigten (§ 13a Abs. 1a ErbStG) ist im Bescheid vom 14. Mai 2019 unter Hinweis auf die fehlenden Voraussetzungen hierfür ausdrücklich unterblieben, sodass insoweit eine Anfechtbarkeit ohnehin ausscheidet. Eine diesbezügliche Anfechtung ist von der Klägerin ausweislich ihrer Klagebegründung auch ersichtlich nicht gewollt gewesen.

21
c) Die Klägerin ist aufgrund ihrer Beteiligung am Feststellungsverfahren als Schuldnerin der Erbschaftsteuer klagebefugt (§ 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, § 155 Satz 1 BewG), aber insbesondere auch deshalb, weil der klagegegenständliche Feststellungsbescheid vom 14. Mai 2019 an sie als Regelungsadressatin gerichtet ist.

22
d) Für die Klage besteht ebenfalls ein Rechtsschutzbedürfnis der Klägerin.

23
Dies gilt für die isolierte Anfechtung der Feststellung des Wertes des Anteiles am Betriebsvermögen der KG auf den Stichtag des 3. Mai 2014, obwohl das Klagebegehren nicht auf Verminderung, sondern auf Erhöhung des festgestellten Wertes gerichtet ist. Da über die erbschaftsteuerliche Auswirkung der von der Klägerin begehrten Werterhöhung nicht durch den klagegegenständlichen Feststellungsbescheid entschieden wird, kann auch für die Erhöhung des Wertes des Betriebsvermögens ein Rechtsschutzbedürfnis bestehen. Die erbschaftsteuerliche Auswirkung für die Klägerin hängt vielmehr von

den weiteren gesonderten Feststellungen ab und wird letztendlich erst durch den Erbschaftsteuerbescheid festgeschrieben.

24
2.) Die Klage ist unbegründet.

25
a) Der Wert des Betriebsvermögens oder des Anteiles am Betriebsvermögen (§§ 95 ff BewG) ist gesondert festzustellen, wenn er für die Erbschaftsteuer von Bedeutung ist (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG, § 179 Abs. 1 AO). Das ist dann anzunehmen, wenn das zu bewertende Betriebsvermögen aufgrund des erbschaftsteuerrechtlich zu besteuernden Vermögensanfalles von Todes wegen erworben worden und Teil der Bereicherung des erbschaftsteuerrechtlichen Erwerbers ist (§ 10 Abs. 1 Satz 2, § 12 Abs. 5 ErbStG). Der Betriebsvermögenswert wird unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse und der Wertverhältnisse zum Bewertungsstichtag festgestellt (§ 157 Abs. 5 Satz 1 BewG, § 11 ErbStG). Das zu bewertende Betriebsvermögen umfasst alle Teile eines Gewerbebetriebs im einkommensteuerrechtlichen Sinne (§ 15 Abs. 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes – EStG –), die bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören (§ 95 Abs. 1 Satz 1 BewG). Insbesondere bilden alle Wirtschaftsgüter einen Gewerbebetrieb, die einer ausschließlich gewerblich tätigen Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, einer fiktiv vollumfänglich gewerblich tätigen Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG oder einer gewerblich geprägten Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gehören (§ 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG). Die Zugehörigkeit von Wirtschaftsgütern zu dem für erbschaftsteuerrechtliche Zwecke zu bewertenden Betriebsvermögen, mithin deren Qualifizierung als Betriebsvermögen, bestimmt sich nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften (§§ 4, 5 EStG). Der hierfür festzustellende Wert des Betriebsvermögens bemisst sich aber nicht nach den Vorschriften des Bilanzsteuerrechts (§ 6 EStG), sondern nach dem gemeinen Wert (§ 109 Abs. 2 Satz 1, § 9 BewG) und ist nach Maßgabe der Vorschrift des § 97 Abs. 1a BewG zu ermitteln.

26
b) Bei Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall ist der Bescheid vom 14. Mai 2019 über die gesonderte Feststellung des Wertes des Anteiles am Betriebsvermögen der KG in dem hier streitigen Punkt rechtlich nicht zu beanstanden. Insbesondere hat der Beklagte bei der Bestimmung des Umfangs des durch Erbfall am 3. Mai 2014 von der Klägerin erworbenen Anteiles am Betriebsvermögen der KG die aufgrund des notariellen Vertrages vom 21. November 2012 zugunsten der KG begründete Forderung gegen die Erblasserin, sowie die von der Erblasserin an die KG abgetretenen Ansprüche aus der Lebensversicherung zu Recht außer Ansatz gelassen.

27
aa) Dem der Streitsache zugrunde liegenden Sachverhalt sind keine Anhaltspunkte dafür zu entnehmen, dass sich die im notariellen Vertrag vom 21. November 2012 begründete Forderung der KG gegenüber der Erblasserin zumindest dem Grunde nach im Bewertungsstichtag des 3. Mai 2014 nicht im Gesellschaftsvermögen der KG befunden hat.

28
Der Klägerin ist einzuräumen, dass nach dem von den Beteiligten vorgetragenen Sachverhalt keine Anhaltspunkte dagegensprechen, dass die im notariellen Vertrag vom 21. November 2012 in Höhe von 800.000 € begründete Zahlungsverpflichtung der Erblasserin gegenüber der KG zivilrechtlich wirksam entstanden ist. Die Begründung dieser Forderung der KG an die Erblasserin hat nach dem ausdrücklichen Wortlaut des Vertragstextes dem Wertausgleich für die Übertragung des der KG zustehenden Eigentums an den Eigentumswohnungen Nr. 1 und Nr. 2 in U, X-Straße an die Z GbR (später: Z KG) dienen sollen. Mithin ist davon auszugehen, dass die besagte Forderung von 800.000 € im Jahr 2012 Teil des gesamthänderisch gebundenen Gesellschaftsvermögens der KG geworden ist. Als Bestandteil des Gesellschaftsvermögens der KG ist sie schließlich auch richtigerweise als deren Vermögensgegenstand in die Handelsbilanz der KG aufzunehmen gewesen (§ 242 Abs. 1 Satz 1, § 246 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuches – HGB –). Mangels einer natürlichen Person als persönlich haftender Gesellschafter der KG ist diese den für Kapitalgesellschaften geltenden handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften unterlegen (§ 264a Abs. 1 Nr. 1 HGB), sodass die handelsbilanzielle Erfassung der besagten Forderung als sonstiger Vermögensgegenstand der KG auch zutreffend erfolgt ist (§ 266 Abs. 2 Buchstabe B. Umlaufvermögen Nr. II 4 HGB).

29
bb) Die ursprünglich in Höhe von 800.000 € begründete Forderung der KG an die Erblasserin ist jedoch weder im Zeitpunkt ihrer Entstehung noch im Zeitpunkt des Bewertungsstichtags am 3. Mai 2014 als Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens der KG anzusehen gewesen.

30
α) Die KG hat seit ihrer Gründung im Jahr 2006 bis zu dem hier maßgeblichen Bewertungsstichtag ein Gewerbe im Sinne des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG betrieben.

31
Es kann in diesem Zusammenhang dahingestellt bleiben, ob es sich beim Betrieb der KG um eine ausschließlich gewerbliche Tätigkeit (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG), eine fiktiv vollständig gewerbliche Tätigkeit (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG) oder – was aufgrund der Immobilienvermietung und der gesellschaftsrechtlichen Stellung der V GmbH wohl anzunehmen ist – um eine gewerblich geprägte Tätigkeit (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) gehandelt hat. Damit steht jedenfalls fest, dass sämtliche Wirtschaftsgüter im Gesellschaftsvermögen der KG, die ihrem Gewerbebetrieb zu dienen bestimmt gewesen sind, zu ihrem Betriebsvermögen gezählt haben. Wirtschaftsgüter, die ihrem Betrieb dergestalt unmittelbar dienen, dass sie objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sind, zählen zum notwendigen Betriebsvermögen; Wirtschaftsgüter, die objektiv dazu geeignet und erkennbar dazu bestimmt sind, den Betrieb zu fördern, und weder notwendiges Betriebsvermögen noch notwendiges Privatvermögen sind, zählen zum gewillkürten Betriebsvermögen (für viele: Bundesfinanzhof -BFHUrteil vom 10. Oktober 2017 X R 1/16, BFHE 259, 511, BStBl II 2018, 181).

32
β) Die Dachgeschosswohnungen des Gebäudes in U, X-Straße, zu deren Wertausgleich die streitbefangene Forderung der KG gegen die Erblasserin begründet worden war, sind zu keinem Zeitpunkt Betriebsvermögen der KG gewesen.

33
Die beiden Wohnungen sind nach dem Sachvortrag der Beteiligten seit jeher, d. h. auch bereits vor der Gründung der KG im Jahr 2006, von der Erblasserin als Alleineigentümerin zu eigenen privaten Wohnzwecken genutzt worden. Infolge der Fortsetzung der privaten Nutzung der Dachgeschosswohnungen durch die Erblasserin nach der Einbringung in das Gesellschaftsvermögen der KG aufgrund des notariellen Vertrages vom 22. September 2006 haben diese nicht Betriebsvermögen der KG werden können, sondern vielmehr Privatvermögen bleiben müssen (vgl. BFH-Urteil vom 30. Juni 1987 VIII R 353/82, BFHE 151, 360, BStBl II 1988, 418 und Beschluss vom 30. November 2000 IV B 47/00, BFH/NV 2001, 597). Durch die Einbringung des gesamten Gebäudes in U, X-Straße, bzw. der nach Umwandlung in Wohnungseigentum hieraus entstandenen drei Eigentumswohnungen in die KG ist dieses zwar zivilrechtlich Teil des auch in der Handelsbilanz zu erfassenden Gesellschaftsvermögens der KG, nicht jedoch in vollem Umfang deren Betriebsvermögen geworden. Die Maßgeblichkeit der handelsbilanziellen Behandlung von Vermögensgegenständen für die steuerbilanzrechtliche Erfassung als Wirtschaftsgüter (vgl. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG) findet schließlich in zwingenden und inhaltlich abweichenden Vorschriften des Steuerrechts ihre Grenzen. Wirtschaftsgüter, die steuerlich zum notwendigen Privatvermögen gehören, müssen trotz ihres zulässigen Ausweises in der Handelsbilanz bilanzsteuerrechtlich unberücksichtigt bleiben, selbst wenn sie zum Gesamthandsvermögen einer Personenhandelsgesellschaft gehören (vgl. Tonner in Bordewin/Brandt EStG Stand 3/2023, § 5 Rz. 64). Weder die Schenkung eines Anteiles von 30% am Gesellschaftsvermögen der KG durch die Erblasserin an die Klägerin mit Vertrag vom 25. Oktober 2006 noch die unentgeltliche Weiterübertragung von jeweils 10% am Gesellschaftsvermögen der KG durch die Klägerin an ihre beiden Töchter mit Verträgen vom 21. November 2006 haben hieran etwas geändert.

34
γ) Die Zuordnung der Dachgeschosswohnungen (Wohnung Nr. 1 und 2) in dem Gebäude in U, X-Straße, zum notwendigen Privatvermögen schließt auch die Qualifizierung der streitbefangenen Forderung der KG gegen die Erblasserin als Betriebsvermögen der KG aus.

35
Die durch den notariellen Vertrag vom 21. November 2012 begründete Zahlungsverpflichtung der Erblasserin gegenüber der KG in der zumindest ursprünglichen Höhe von 800.000 € hat in einem unmittelbaren Sachzusammenhang mit der Übertragung der oben genannten Dachgeschosswohnungen

(Wohnung Nr. 1 und 2) gestanden. Die Zahlungsverpflichtung der Erblasserin gegenüber der KG ist im notariellen Vertrag vom 21. November 2012 ausdrücklich als Wertausgleich für deren Übereignung an die Z GbR (später: Z KG) bezeichnet und bestimmt gewesen. Die Leistung eines Wertausgleiches durch Begründung einer Forderung für ein im notwendigen Privatvermögen befindliches Wirtschaftsgut dient zwar der KG, nicht jedoch ihrem Gewerbebetrieb. Die Forderung selbst ist damit kein Betriebsvermögen der KG. Aus den bereits oben dargestellten Gründen ist nicht entscheidend, dass die Forderung als Vermögensgegenstand der KG in der Handelsbilanz aufzunehmen gewesen ist. Die Aufnahme der Forderung in die Steuerbilanz der KG im Wege der Bilanzberichtigung ist deswegen unzulässig. Im vorliegenden Verfahren über den klagegegenständlichen Feststellungsbescheid kann deswegen dahingestellt bleiben, in welcher Höhe die besagte Forderung der KG im Zeitpunkt des Bewertungsstichtags noch bestanden hat.

36

cc) Die von der Erblasserin als an die KG abgetreten erklärten Ansprüche aus der Lebensversicherung können aus den dargestellten rechtlichen Erwägungen ebenso wenig als Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens der KG angesehen werden, wie dies für die Ausgleichsforderung von ursprünglich 800.000 € zu gelten hat. Es ist schon zweifelhaft, ob die Ansprüche aus der Lebensversicherung durch den notariellen Vertrag vom 21. November 2012 überhaupt an die KG abgetreten werden konnten, weil diese womöglich bereits zuvor sicherungshalber der finanzierenden Bank zugestanden haben, wie der Prozessbevollmächtigte der Klägerin im Termin zur mündlichen Verhandlung andeutet. Der Zweck der Abtretung der Ansprüche der Erblasserin gegen die … Lebensversicherungs Aktiengesellschaft an die KG hat aber in jedem Fall der Erfüllung der o.g. Ausgleichsforderung der KG – mithin in der Erfüllung einer außerbetrieblich veranlassten Forderung – bestanden. Dass die im Fall der Auszahlung der Lebensversicherung an die KG ihr gegebenenfalls zufließenden finanziellen Mittel zur Begleichung betrieblicher Schulden verwendet werden hätten können, ändert nichts an dem im notariellen Vertrag vom 21. November 2012 vereinbarten Abtretungsgrund. Ungeachtet dessen ist die Abtretung der Versicherungsansprüche durch die KG ohnehin nur erfüllungshalber und nicht im Sinne des § 364 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) an Erfüllungs statt angenommen worden, sodass für die Dauer des Fortbestands der Ausgleichsforderung die bilanzielle Berücksichtigung dieses Vermögenswertes ohnehin nicht in Betracht käme. Deswegen braucht der erkennende Senat weder zu prüfen, ob die Ansprüche aus der Lebensversicherung sicherungshalber vorrangig der finanzierenden Bank zugestanden haben noch, ob die Abtretung auch nach den Vorschriften des Versicherungsrechts und den maßgeblichen Versicherungsbedingungen wirksam geworden ist.

37

dd) Soweit die Klägerin im Verfahren an ihrer Rüge der fehlenden Berücksichtigung der Steuervergünstigung für zu Wohnzwecken vermietete Immobilien weiterhin festhält, verweist der erkennende Senat auf den zutreffenden Hinweis des Beklagten in seiner Klageerwiderung. Über die erbschaftsteuerrechtliche Vergünstigung gemäß § 13c Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 3 ErbStG hat nicht der Beklagte, sondern allein das für die Festsetzung der Erbschaftsteuer der Klägerin zuständige Finanzamt zu entscheiden (vgl. im Rückschluss aus § 42 FGO, § 351 Abs. 2 AO).

38

3.) Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

39

4.) Die Revision wird nicht zugelassen, weil die Voraussetzungen hierfür nach § 115 Abs. 2 FGO nicht erfüllt sind. Da der erkennende Senat nicht von der bisherigen Rechtsprechung des BFH abweicht, kommt der Rechtssache keine grundsätzliche Bedeutung im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zu. Auch die übrigen in § 115 Abs. 2 Nr. 2 und 3 FGO genannten Voraussetzungen liegen im Streitfall nicht vor.