

# Urteil vom 11. Juli 2019, II R 4/17

## Verpflichtung zur Weitergabe der Erbschaft als Nachlassverbindlichkeit

ECLI:DE:BFH:2019:U.110719.IIR4.17.0

BFH II. Senat

ErbStG § 10 Abs 5 Nr 2, PfdG EKD § 32 Abs 3, PfdG EKD § 32 Abs 4, ErbStG § 10 Abs 5 Nr 3, ErbStG § 10 Abs 1 S 1, BGB § 1922, BGB § 1942 Abs 1

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 13. Dezember 2016, Az: 3 K 613/15

## Leitsätze

Ist ein Erbe aus Gründen, die ausschließlich in seiner Person ihre Ursache haben, verpflichtet, das Erbe an einen Dritten weiterzuleiten, stellt diese Verpflichtung keine vom Erwerb abzugsfähige Nachlassverbindlichkeit i.S. des § 10 Abs. 5 ErbStG dar .

## Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts des Landes Sachsen-Anhalt vom 14.12.2016 - 3 K 613/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Pfarrer in der Kirchengemeinde X. Mit notariell beurkundetem Testament setzte der Erblasser (E) den Kläger sowie eine weitere Person (A) zu seinen Erben ein.
- 2** E verstarb im Jahr 2012. Da A das Erbe wirksam ausschlug, wurde der Kläger Alleinerbe.
- 3** Der Kläger zeigte dem zuständigen Landeskirchenamt seine Erbeinsetzung mit dem Hinweis an, dass er das Erbe für die Kirchengemeinde X annehmen und es dieser vollumfänglich zur Verfügung stellen wolle. Das Landeskirchenamt genehmigte die Annahme der Erbschaft nach § 32 Abs. 3 des Kirchengesetzes zur Regelung der Dienstverhältnisse der Pfarrerrinnen und Pfarrer in der Evangelischen Kirche in Deutschland (Pfarrdienstgesetz der EKD --PfdG EKD--) aufgrund der beabsichtigten Weiterleitung der Erbschaft an die Kirchengemeinde X.
- 4** Im Jahr 2013 übertrug der Kläger die ihm angefallene Erbschaft auf die Kirchengemeinde X. In § 3 der notariellen Urkunde heißt es, die Übertragung erfolge frei im Wege der Schenkung. Ferner vereinbarten die Vertragsparteien, dass die Kirchengemeinde X den Kläger von etwaiger Erbschaftsteuer freistelle.
- 5** Aufgrund der vom Kläger eingereichten Erbschaftsteuererklärung setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) Erbschaftsteuer fest.
- 6** Der Einspruch war insoweit erfolgreich, als das FA die Erbschaftsteuer aus nicht streitgegenständlichen Gründen herabsetzte. Im Übrigen blieben Einspruch und Klage, mit denen sich der Kläger auf eine fehlende Bereicherung berief, erfolglos. Das Finanzgericht (FG) führte aus, der Kläger sei Alleinerbe des E geworden. Das Testament sei eindeutig und einer Auslegung dahingehend, dass nicht etwa der Kläger, sondern die Kirchengemeinde X Erbin geworden sein solle, nicht zugänglich. Ferner sei das FA von der richtigen Bemessungsgrundlage ausgegangen. Die Weiterleitung der Erbschaft an die Kirchengemeinde X beruhe nicht auf einer Nachlassverbindlichkeit i.S. des § 10

Abs. 5 Nr. 2 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG), da sich aus dem Testament keine Verpflichtung zur Weiterleitung ergebe. Auch führe die Herausgabepflicht nach § 32 Abs. 4 PfdG EKD im Falle eines Verstoßes gegen das Verbot der Annahme von erbrechtlichen Begünstigungen zu keiner abzuziehenden Nachlassverbindlichkeit. Es sei gemäß § 32 Abs. 3 PfdG EKD mangels einer Bedingung für eine Genehmigung nicht sicher gewesen, dass der Kläger einen Erbanfall zwingend an seinen Dienstherrn würde abgeben müssen. Zudem müsse das Erlangte nur insoweit abgeführt werden, als es nicht auf andere Weise auf den Staat übergegangen sei. Dies sei in Höhe der Erbschaftsteuer aber der Fall. Das PfdG EKD habe damit einen hinreichenden Ausgleich für diese Last vorgesehen.

- 7 Mit der Revision rügt der Kläger sinngemäß die Verletzung von § 76 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) wegen unterlassener Zeugeneinvernahme des das Testament beurkundenden Notars zur Frage, ob E in diesem Testament die Kirchengemeinde X, vertreten durch den Kläger, als Erbin habe einsetzen wollen. Ferner rügt er die Verletzung von § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG. Das FG habe zu Unrecht die Weiterleitungsverpflichtung des Erbes an die Kirchengemeinde X nicht bereicherungsmindernd als Nachlassverbindlichkeit abgezogen.
- 8 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung sowie den Erbschaftsteuerbescheid vom 12.06.2014 und die Einspruchsentscheidung vom 18.05.2015 aufzuheben,  
hilfsweise, die Vorentscheidung aufzuheben und den Erbschaftsteuerbescheid vom 12.06.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.05.2015 dahin zu ändern, dass die Erbschaftsteuer auf 0 € festgesetzt wird,  
hilfsweise, das Urteil des FG aufzuheben und den Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung an das FG zurückzuverweisen.
- 9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Kläger Erbe des verstorbenen E geworden und der Erbschaftsteuerbescheid rechtmäßig ist.
- 11 1. Der Hauptantrag ist unbegründet.
- 12 a) Das FG ist in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise zu dem Ergebnis gelangt, dass der Kläger Erbe nach E geworden ist, da er von E testamentarisch zum Erben eingesetzt worden war. Es hat die ihm obliegende Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) nicht verletzt, indem es den das Testament beurkundenden Notar nicht als Zeugen vernommen hat.
- 13 aa) Die Auslegung von Willenserklärungen wie einem Testament gehört zum Bereich der tatsächlichen Feststellungen und bindet den Bundesfinanzhof (BFH) gemäß § 118 Abs. 2 FGO, wenn sie den Grundsätzen der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt, d.h. jedenfalls möglich ist (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 06.10.2010 - II R 29/09, BFH/NV 2011, 603, Rz 38, und vom 10.08.2016 - XI R 41/14, BFHE 255, 300, BStBl II 2017, 590, Rz 38, m.w.N.). Das Revisionsgericht prüft, ob das FG die gesetzlichen Auslegungsregeln sowie die Denkgesetze und Erfahrungssätze beachtet und die für die Vertragsauslegung bedeutsamen Begleitumstände erforscht und rechtlich zutreffend gewürdigt hat (vgl. BFH-Urteil vom 17.05.2017 - II R 35/15, BFHE 258, 95, BStBl II 2017, 966, Rz 26, m.w.N.).
- 14 bb) Die Bindung an die vom FG getroffenen Feststellungen entfällt nach § 118 Abs. 2 Halbsatz 2 FGO, wenn in Bezug auf diese Feststellungen zulässige und begründete Revisionsrügen vorgebracht wurden. Eine solche ist die Verletzung der Sachaufklärungspflicht (vgl. BFH-Urteil vom 11.04.2012 - I R 11/11, BFHE 237, 22, BStBl II 2013, 146, Rz 26).
- 15 Das FG hat den Sachverhalt von Amts wegen zu erforschen. Die Sachaufklärungspflicht nach § 76 Abs. 1 FGO erfordert, dass das FG Tatsachen und Beweismitteln nachgeht, die sich ihm in Anbetracht der Umstände des Einzelfalls hätten aufdrängen müssen (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil in BFHE 258, 95, BStBl II 2017, 966, Rz 30, m.w.N.). Indes wird der Amtsermittlungsgrundsatz durch die Mitwirkungspflichten der Beteiligten nach § 76 Abs. 1 Satz 2 FGO begrenzt. Die Sachaufklärungsrüge dient daher nicht dazu, Beweisanträge oder Fragen zu

ersetzen, welche eine fachkundig vertretene Partei selbst in zumutbarer Weise hätte stellen können, zu stellen aber unterlassen hat (BFH-Beschluss vom 22.01.2013 - V B 85/12, Rz 6 f., m.w.N.).

- 16** Im Übrigen übt einen Rügeverzicht aus, der die Berufung auf eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht ausschließt, wer als fachkundig Vertretener keinen Beweisantrag auf Zeugenvernehmung stellt und die Unterlassung einer nach seiner Auffassung gebotenen Beweiserhebung von Amts wegen nicht in der mündlichen Verhandlung rügt (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 06.12.2010 - XI B 27/10, BFH/NV 2011, 645, Rz 8, m.w.N., und vom 21.05.2014 - I B 97/13, BFH/NV 2014, 1555, Rz 3).
- 17** cc) Nach diesen Maßstäben ist der Senat an die Würdigung des FG, E habe den Kläger als Erben eingesetzt, gebunden. Denn sie entspricht den Grundsätzen der §§ 133, 157 BGB und verstößt nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze. Für sie sprechen --wie das FG im Einzelnen ausgeführt hat-- vor allem der eindeutige Wortlaut der Urkunde und die Beurkundung durch einen Notar. Das FG hat zu Recht darauf hingewiesen, dass die einzigen Hinweise, dass die Kirchengemeinde X habe Erbin werden sollen, in den Behauptungen des Klägers bestehen.
- 18** dd) Ein Verstoß gegen § 76 Abs. 1 FGO liegt nicht vor. Es ist nach der differenzierten Auslegung des Testaments nicht ersichtlich, warum das FG von sich aus den Sachverhalt weiter hätte aufklären müssen, obwohl der fachkundig vertretene Kläger keinen Beweisantrag gestellt hat.
- 19** Zudem hat der Kläger das Rügerecht hinsichtlich eines etwaigen Verstoßes gegen die Sachaufklärungspflicht durch das Unterlassen einer rechtzeitigen Rüge verloren. Das FG hatte zur mündlichen Verhandlung keinen Zeugen geladen. Für den Kläger war deshalb erkennbar, dass das FG keine Zeugeneinvernahme beabsichtigte. Er hat ausweislich der Schriftsätze und des Protokolls der mündlichen Verhandlung im gesamten finanzgerichtlichen Verfahren eine solche auch nicht beantragt. Vielmehr hat er, wie sich aus dem Sitzungsprotokoll ergibt, weder eine unterlassene Beweiserhebung gerügt noch einen Beweisantrag gestellt, sondern zur Sache verhandelt und Sachanträge gestellt. Für einen fachkundig vertretenen Beteiligten --wie im Streitfall den Kläger-- musste daher ohne weiteres erkennbar sein, dass das FG die Anhörung eines Zeugen nicht für erforderlich hielt. Auch fehlt es am Vortrag des Klägers, aus welchen entschuldigen Gründen er an einer entsprechenden Rüge vor dem FG gehindert gewesen ist (vgl. auch BFH-Beschlüsse vom 22.01.2013 - V B 85/12, Rz 6 bis 8, m.w.N., und vom 04.12.2013 - X B 120/13, BFH/NV 2014, 546, Rz 10, m.w.N.).
- 20** b) Der Kläger ist auch nicht durch die Übertragung der Erbschaft auf die Kirchengemeinde X von der Erbschaftsteuerpflicht frei geworden.
- 21** Ein Rechtsgeschäft unter Lebenden, durch das eine andere Person, die nicht unmittelbar mit dem Erbanfall von Todes wegen eine Vermögensposition erwirbt, an die Stelle des Erben rückt, hat grundsätzlich keine Auswirkung auf die kraft Gesetzes eintretende Steuerpflicht. Der Erbe, der seine Erbschaft veräußert oder verschenkt, wird durch die rechtsgeschäftliche Übertragung seines Erwerbs von Todes wegen nicht von der Erbschaftsteuerpflicht frei. Er bleibt weiterhin Schuldner der Erbschaftsteuer (s. auch Frank Hils in Tiedtke, ErbStG § 3, Rz 5).
- 22** 2. Der Hilfsantrag, mit dem der Kläger die Festsetzung der Erbschaftsteuer auf 0 € begehrt, ist ebenfalls unbegründet. Das FA hat der Berechnung der Erbschaftsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG die zutreffende Bemessungsgrundlage zugrunde gelegt. Die Besteuerung richtet sich nach der Bereicherung, zu der der Erbanfall nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG unter Berücksichtigung des § 10 ErbStG beim Erben führt. Dabei stellt die Verpflichtung zur Weiterleitung des Nachlasses an die Kirchengemeinde X keine nach § 10 Abs. 5 ErbStG abzugsfähige Verbindlichkeit dar.
- 23** a) Als steuerpflichtiger Erwerb gilt die Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht steuerfrei ist (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG).
- 24** Gemäß § 1922 i.V.m. § 1942 Abs. 1 BGB geht das vererbte Vermögen (Erbschaft) im Wege der Gesamtrechtsnachfolge als Ganzes auf den Erben über. Der Erbe tritt kraft Gesetzes unmittelbar und von selbst umfassend in die Rechtsposition des Erblassers ein (BFH-Urteile vom 16.02.2011 - X R 46/09, BFHE 232, 513, BStBl II 2011, 685, Rz 16, m.w.N., und vom 07.12.2016 - II R 21/14, BFHE 256, 381, BStBl II 2018, 196, Rz 9). Maßgebend für die erbschaftsteuerrechtliche Bestimmung, welche Rechtspositionen am Stichtag dem Erblasser zuzuordnen sind und auf den Erben im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übergehen, ist das Zivilrecht. Das ErbStG regelt zwar die Bewertung des Nachlasses, legt seinen Umfang jedoch nicht fest (BFH-Urteil in BFHE 256, 381, BStBl II 2018, 196, Rz 10; BFH-Beschluss vom 23.01.1991 - II B 46/90, BFHE 163, 233, BStBl II 1991, 310; Geck in Kapp/Ebeling, § 3 ErbStG, Rz 3).

- 25** b) Von diesem Erwerb sind als Nachlassverbindlichkeiten die in § 10 Abs. 5 ErbStG aufgeführten Schulden und Lasten abzuziehen, soweit sich nicht aus den Absätzen 6 bis 9 etwas anderes ergibt.
- 26** aa) Die vom Erblasser herrührenden Schulden sind nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig; das sind die aus Rechtsgründen bestehenden Erblässerschulden. Darunter fallen alle vertraglichen, außervertraglichen und gesetzlichen Verpflichtungen, die in der Person des Erblassers begründet worden und mit seinem Tod nicht erloschen sind bzw. kraft § 10 Abs. 3 ErbStG als nicht erloschen gelten (BFH-Urteil vom 09.11.1994 - II R 111/91, BFH/NV 1995, 598, unter II.3.a, m.w.N.). Öffentlich-rechtliche Pflichten, z.B. zur Beseitigung von Mängeln an geerbten Gebäuden, stellen nur dann Erblässerschulden dar, wenn bereits eine entsprechende rechtsverbindliche, behördliche Anordnung gegen den Erblasser erlassen worden war (BFH-Urteil vom 26.07.2017 - II R 33/15, BFHE 259, 119, BStBl II 2018, 203, Rz 11).
- 27** bb) Gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG sind ferner Verbindlichkeiten aus Vermächtnissen, Auflagen und geltend gemachten Pflichtteilen und Erbersatzansprüchen vom Erwerb als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig.
- 28** Eine Auflage i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG, auf deren Vorliegen sich der Kläger beruft, ist gegeben, wenn der Erblasser den Erben oder einen Vermächtnisnehmer durch Testament zu einer Leistung verpflichtet, ohne einem anderen ein Recht auf diese Leistung zuzuwenden (§ 1940, §§ 2192 ff. BGB). Bei der Auflage sowie den anderen in § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG aufgezählten Verbindlichkeiten handelt es sich um Lasten, die den Erben als solchen treffen, um sog. Erbfallschulden gemäß § 1967 Abs. 2 BGB (vgl. BFH-Urteil vom 20.01.2016 - II R 34/14, BFHE 252, 389, BStBl II 2016, 482, Rz 10; ferner Högl in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 10 ErbStG Rz 89; Erman/Horn, BGB, 15. Aufl., § 1967 Rz 6). Sie haben ihren Rechtsgrund entweder im Willen des Erblassers oder unmittelbar im Gesetz (Erman/Horn, BGB, 15. Aufl., § 1967 Rz 1). Ihnen ist gemeinsam, dass sie sich auf den Erblasser und die Erbschaft selbst rückbeziehen lassen, und nicht ausschließlich der besonderen Situation des Erben entspringen.
- 29** Dieses Ergebnis entspricht dem in § 10 Abs. 1 und Abs. 5 ErbStG zum Ausdruck kommenden Grundsatz der Besteuerung nur im Umfang der Bereicherung des Erben (objektives Nettoprinzip). Verbindlichkeiten, die seine Bereicherung mindern, kann der Erbe danach bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer als mit dem Erwerb in Verbindung stehenden entreichernden Posten zum Abzug bringen. Die Erbschaftsteuer wird erhoben, weil und soweit der aus dem steuerpflichtigen Vorgang stammende Vermögensanfall dem Erwerber einen Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit vermittelt. Lasten, die zwar mit dem Erbfall zusammenhängen, jedoch nicht aus der Sphäre des Erblassers im weiteren Sinne stammen, sondern ausschließlich in der Person des Erben ihre Ursache haben, stehen nicht in diesem Sinne mit dem Erwerb in Verbindung. Ihre Berücksichtigung ist im ErbStG nicht vorgesehen. Das in § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG verankerte Bereicherungsprinzip (vgl. dazu z.B. BFH-Urteil vom 01.07.2008 - II R 38/07, BFHE 220, 531, BStBl II 2008, 876, unter II.2.c) erfordert es gerade nicht, derartige Lasten des Erben bei der Ermittlung der Höhe der Nettobereicherung einzubeziehen.
- 30** cc) Nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG sind als Nachlassverbindlichkeiten ferner u.a. die Kosten, die dem Erwerber unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses oder mit der Erlangung des Erwerbs entstehen, abzugsfähig.
- 31** Ein Abzug von Erwerbskosten als Nachlassverbindlichkeiten setzt einen unmittelbaren Zusammenhang mit der Erlangung des Erwerbs voraus. Ein solcher liegt vor, wenn die Kosten --i.S. einer synallagmatischen Verknüpfung-- dafür aufgewendet werden, dass der Erwerber seine Rechtsstellung erlangt. Ausreichend ist dabei ein Entstehen der Kosten nach dem Erbfall, wenn ein enger zeitlicher Zusammenhang mit der Erlangung oder Sicherung der Erbenstellung vorliegt (BFH-Urteil vom 15.06.2016 - II R 24/15, BFHE 254, 60, BStBl II 2017, 128, Rz 13 f.).
- 32** c) Nach diesen Maßstäben kann die Weiterleitung des Erbes an die Kirchengemeinde X nicht als Nachlassverbindlichkeit von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden. Das FG ist zu Recht zu dem Ergebnis gelangt, dass die Weiterleitungsverpflichtung, die der Dienstherr des Klägers ausgesprochen hat, nicht zu einem Abzug nach § 10 Abs. 5 ErbStG führt.
- 33** aa) § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG ist nicht einschlägig. Die Verpflichtung, das Erbe an die Kirchengemeinde X weiterzuleiten, ist keine Schuld, die den Erblasser traf. Auch handelt es sich nicht um eine einer sittlichen Verpflichtung des Erblassers entsprechende Last i.S. des vom Kläger zitierten BFH-Urteils vom 18.11.1963 - II 166/61 (Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1964, 83). Die vom Kläger aufgeworfene, aber erst im zweiten Schritt zu beantwortende Frage, ob eine wirtschaftliche Belastung des Erben durch die Weiterleitungsverpflichtung vorliegt, welche die Bereicherung i.S. des Nettoprinzips schmälert, stellt sich daher nicht.

- 34** bb) Auch der Tatbestand des § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG ist nicht erfüllt.
- 35** Im Streitfall ist die Belastung, die den Kläger traf, keine der in § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG aufgeführten Lasten. Es liegt --anders als der Kläger meint-- keine Auflage, auch keine einer Auflage entsprechende Verpflichtung, vor. Denn die Weiterleitungspflicht hat ihre Ursache nicht in der Person des Erblassers. Sie hängt auch nicht mit dem vererbten Vermögen zusammen, sondern ist ausschließlich in der Person des Erben, nämlich seinem Dienstverhältnis, begründet. Folglich fehlt es bei der den Kläger in der Weiterleitungsverpflichtung treffenden Verbindlichkeit an einem Rückbezug auf den Erblasser. Die Verpflichtung entspringt ausschließlich der klägerischen Sphäre.
- 36** Dieses Ergebnis verstößt nicht gegen das Nettoprinzip. Denn die Bereicherung, nämlich die Vermögenssituation, die der Erblasser hinterlassen hat, ist beim Kläger eingetreten.
- 37** cc) Ferner greift auch § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG nicht ein. Das Erbe wurde durch den Kläger an die Kirchengemeinde X weitergeleitet, um seine Verpflichtung aus dem Dienstverhältnis zu erfüllen, nicht um eine Erbenstellung zu erlangen oder zu sichern. Der Kläger wurde unabhängig von diesem Vorgang Alleinerbe. Die Belastung aus der Weiterleitungsverpflichtung mindert daher nicht die Bereicherung.
- 38** dd) Da bereits der Abzugstatbestand des § 10 Abs. 5 ErbStG nicht gegeben ist, kann offenbleiben, inwiefern sich aus § 32 Abs. 3 PfdG EKD selbst überhaupt eine Weiterleitungsverpflichtung mit der Folge ergibt, dass diese Verpflichtung bereits im Zeitpunkt des Erbanfalls auf den Kläger feststand. Nach § 32 Abs. 3 Satz 1 PfdG EKD kann der Dienstherr die Annahme von Zuwendungen, zu denen auch erbrechtliche Begünstigungen gehören, genehmigen. Aus dem Wortlaut der Norm folgt nicht, dass die Genehmigung der Erbschaftsannahme von der Weiterleitung des Erben an einen Dritten abhängt. Nach § 32 Abs. 3 Satz 1 PfdG EKD handelt es sich vielmehr um eine Ermessensentscheidung des Dienstherrn.
- 39** Ebenso kann dahinstehen, welche Pflichten den Kläger im Falle einer nicht erteilten Genehmigung getroffen hätten.
- 40** 3. Für eine Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG besteht aus den vorgenannten Gründen kein Anlass.
- 41** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO. Die Entscheidung durch Urteil ohne mündliche Verhandlung beruht auf § 121 FGO i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)