

---

**Datum:** 16.12.2009  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 9. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 9 K 1853/05  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2009:1216.9K1853.05.00

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.  
Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.  
Die Revision wird zugelassen.

---

**Tatbestand:**

- |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |   |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 1 |
| Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für eine Gewährung der Steuervergünstigungen des § 13 a Erbschaftsteuergesetz (ErbStG) a.F. gegeben sind.                                                                                                                                                                                                                                                                 | 2 |
| Am 29.10.2002 verstarb die Mutter der Klägerin (Erblasserin). Erben nach der Erblasserin wurden ihre beiden Töchter – die Klägerin sowie ihre Schwester - zu je ½ Anteil.                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 3 |
| Am 25.10.2002 hatte die Erblasserin im Klinikum B die notariell beurkundeten Gesellschaftsverträge zur Gründung der Hausverwaltung M GmbH sowie der Hausverwaltung M GmbH & Co. KG abgeschlossen.                                                                                                                                                                                                                                                            | 4 |
| Gegenstand der Hausverwaltung M GmbH, die mit einem Stammkapital von ... € gegründet wurde, sollte die Verwaltung der Hausverwaltung M GmbH & Co. KG sein. Die Erblasserin übernahm als Alleingesellschafterin die Stammeinlage von ... €.                                                                                                                                                                                                                   | 5 |
| Gegenstand der Hausverwaltung M GmbH & Co. KG sollten die Vermietung und Verpachtung sowie die Verwaltung von Grundbesitz, ferner der Erwerb und die Veräußerung von Grundbesitz sein. Persönlich haftende Gesellschafterin sollte die Hausverwaltung M GmbH sein, die zur Leistung einer Einlage nicht berechtigt und am Vermögen der Gesellschaft nicht beteiligt sein sollte. Alleinige Kommanditistin wurde die Erblasserin mit einer Einlage von ... €. | 6 |

Die Erblasserin sollte ihre Einlage durch Einbringung des gesamten ihr gehörenden Grundbesitzes, eintragen in den Grundbüchern von C, F und L, erbringen. Bei diesem Grundbesitz handelte es sich um im Privatvermögen gehaltene Vermietungsobjekte. Die Erblasserin übertrug bereits in diesem Gesellschaftsvertrag der sich in Gründung befindenden Kommanditgesellschaft den vorbezeichneten Grundbesitz zu Eigentum.

Die Eintragung der neu gegründeten Gesellschaften ins Handelsregister erfolgte am 00.00.0000 (GmbH) sowie am 00.00.0000 (KG).

7

Auf der Grundlage der von der Klägerin eingereichten Erbschaftsteuererklärung erging am 25.07.2003 der erstmalige, unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende Erbschaftsteuerbescheid, der den Wert des Erwerbs entsprechend den Angaben der Klägerin zugrundelegte. Dabei wurde das Immobilienvermögen der M GmbH & Co. KG mit ... €, das Betriebsvermögen der Hausverwaltung M GmbH mit ... € zugrundegelegt.

8

Entgegen der Erbschaftsteuererklärung der Klägerin ging der Beklagte jedoch davon aus, dass es sich bei der M GmbH & Co. sowie der Hausverwaltung M GmbH nicht um Betriebsvermögen handele, sodass die Steuervergünstigungen des § 13 a ErbStG nicht gewährt werden könnten.

9

Unter Berücksichtigung eines steuerpflichtigen Erwerbs der Klägerin in Höhe von ... € (Erbanteil ... € zuzüglich Vorerwerben in Höhe von ... € = Erwerbe insgesamt ... € abzüglich 205.000 € Freibetrag) wurde gegen die Klägerin eine Erbschaftsteuer in Höhe von ... € abzüglich des Anrechnungsbetrages für die Vorerwerbe nach § 14 ErbStG in Höhe von ... €, mithin ein Betrag in Höhe von ... € festgesetzt.

10

Hiergegen legte die Klägerin fristgerecht Einspruch ein, den sie im Wesentlichen damit begründete, dass im Streitfall die Voraussetzungen für die Gewährung der Steuervergünstigungen des § 13 a ErbStG vorlägen.

11

Im Laufe des Einspruchsverfahrens änderte der Beklagte aus für das vorliegende Verfahren nicht bedeutsamen Gründen den Erbschaftsteuerbescheid am 19.11.2003 sowie am 02.11.2004 und setzte die Erbschaftsteuer gegen die Klägerin zuletzt auf ... € fest, wobei er von einem Wert des Erwerbs in Höhe von ... € ausging. Der Wert des Vermögens der M GmbH & Co. KG wurde dabei mit ... € und der Wert der Hausverwaltung M GmbH mit ... € zugrundegelegt. Diese Werte sind zwischen den Beteiligten unstreitig.

12

Am 10.08.2004 übersandte das für die Bewertung des Immobilienvermögens der Erblasserin als Lagefinanzamt zuständige Finanzamt B auf Anfrage dem Beklagten Mitteilungen über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 29.10.2002 für Zwecke der Erbschaftsteuer hinsichtlich der der Erblasserin gehörenden Grundstücke. Diese insgesamt 22 Mitteilungen enthielten neben der Feststellung der Grundbesitzwerte sowie der Zurechnung des Grundbesitzwerts - ursprünglich der Erblasserin, nunmehr den Töchtern als Erbinnen -, folgende Feststellung: "Art der wirtschaftlichen Einheit: Bebautes Grundstück." Unter dieser Feststellung zur Art der wirtschaftlichen Einheit, zum Grundbesitzwert sowie zur Zurechnung des Grundbesitzwerts befindet sich zudem der folgende Vermerk: "Zurechnung zu einem Gewerbebetrieb. Das Grundstück gehörte bisher als Betriebsgrundstück zu dem Gewerbebetrieb Hausverwaltung M GmbH & Co. KG".

13

Mit Einspruchsentscheidung vom 22.04.2005 wurde der Einspruch der Klägerin als unbegründet zurückgewiesen. Dabei stellte der Beklagte im Wesentlichen darauf ab, dass die Steuervergünstigung nach § 13 a ErbStG in Form des Freibetrags sowie des

14

Bewertungsabschlags bei einer GmbH in Gründung und für eine Kommanditgesellschaft, die ihre gewerbliche Prägung erst durch die Beteiligung einer GmbH erhalte, nicht zu gewähren sei, wenn diese Gesellschaften im Zeitpunkt der Übertragung noch nicht im Handelsregister eingetragen seien.

Die Gewinnanteile eines Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft stellten aber nur dann in vollem Umfang Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne von § 15 ErbStG und damit Betriebsvermögen im Sinne von § 12 Abs. 5 ErbStG dar, wenn nach § 15 Abs. 3 EStG die Gesellschaft keine Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübe und bei ihr ausschließlich ein oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter seien und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter seien, zur Geschäftsführung befugt seien (gewerblich geprägte Personengesellschaft). Eine Kapitalgesellschaft z.B. in Form einer GmbH liege erst dann vor, wenn diese ins Handelsregister eingetragen sei. Denn nach § 11 GmbHG bestehe vor der Eintragung in das Handelsregister die Gesellschaft mit beschränkter Haftung nicht. Sei vor Eintragung im Namen der Gesellschaft gehandelt worden, so hafteten die Handelnden nach § 11 Abs. 2 GmbHG persönlich und solidarisch. 15

Die Steuervergünstigung für das Produktivvermögen nach § 13 a ErbStG setze das Vorliegen von Betriebsvermögen im erbschaftsteuerlichen Sinne voraus. Betriebsvermögen wiederum setze das Vorhandensein eines gewerblich geprägten Betriebes voraus. Die gewerbliche Prägung entstehe bei einer vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaft, bei der ausschließlich eine Kapitalgesellschaft als persönlich haftende Gesellschafterin vorhanden sei, grundsätzlich erst mit der Eintragung der Kapitalgesellschaft in das Handelsregister. Denn nach § 11 GmbHG bestehe bis dahin die Kapitalgesellschaft ausdrücklich nicht. Die Eintragung in das Handelsregister habe konstitutive und nicht rein deklaratorische Wirkung. Vor dieser Eintragung entstehe zivilrechtlich die GmbH nicht. Im Streitfall sei die Eintragung sowohl der Kommandit- als auch der Kapitalgesellschaft in das Handelsregister erst Monate nach dem Tod der Erblasserin erfolgt. Zum maßgeblichen Stichtag habe also lediglich eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts bestanden, die die Verwaltung von Grundbesitz zum Gegenstand gehabt habe. In der bloßen Verwaltung von Vermögensgegenständen sei indes keine gewerbliche Tätigkeit zu sehen. Eine solche Gesellschaft habe kein Betriebsvermögen im Sinne des Bewertungsgesetzes. Für eine Steuervergünstigung nach § 13 a ErbStG bestehe daher kein Raum. 16

Auch soweit die Lagefinanzämter mitgeteilt hätten, dass Betriebsvermögen vorliege, ergebe sich hieraus keine Bindungswirkung für den Beklagten hinsichtlich der Gewährung des Freibetrages nach § 13 a ErbStG. Denn von den Lagefinanzämtern sei mitgeteilt worden, dass es sich um Betriebsvermögen einer Kommanditgesellschaft handele. Dabei sei jedoch nicht festgestellt worden, dass es sich bei dieser Kommanditgesellschaft um eine gewerblich geprägte Kommanditgesellschaft handele. Im vorliegenden Fall habe die Gesellschaft im Zeitpunkt der Übertragung gerade keine Tätigkeit im Sinne von § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausgeübt und an ihr sei vor allem auch keine Kapitalgesellschaft als persönlich haftende Gesellschafterin beteiligt gewesen, so dass eine gewerbliche Prägung zum Stichtag nicht vorgelegen habe. 17

Im Rahmen ihrer hiergegen fristgerecht erhobenen Klage macht die Klägerin geltend, die Steuervergünstigungen gemäß § 13 a ErbStG seien auf jeden Fall für das Betriebsvermögen der Hausverwaltung M GmbH i. G. zu gewähren. Insoweit gehe bereits der Bundesfinanzhof davon aus, dass es sich nach Abschluss des Gesellschaftsvertrages bei der dann entstehenden Vorgesellschaft um ein Körperschaftsteuersubjekt handele, so dass mithin von einer Kapitalgesellschaft auszugehen sei. 18

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Es könne daher kein Zweifel daran bestehen, dass es sich bei einer GmbH i. G. um eine Kapitalgesellschaft im Sinne des § 13 a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG handele.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 19 |
| Aber auch für das Betriebsvermögen der Hausverwaltung GmbH & Co. KG seien die Steuervergünstigungen des § 13 a ErbStG zu gewähren. Dies folge allein bereits aus der Bindungswirkung der Grundlagenbescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 29.10.2002 für Zwecke der Erbschaftsteuer. Diese stellten ausdrücklich fest, dass es sich insoweit um Betriebsvermögen der KG handele und wiesen zudem auch einen entsprechenden Vermerk über die Zurechnung zu einem Gewerbebetrieb auf. Bereits aufgrund dieses Vermerks könne kein Zweifel daran bestehen, dass das Lagefinanzamt die Hausverwaltung M GmbH & Co. KG zum Bewertungsstichtag als Gewerbebetrieb angesehen habe.                                                                                              | 20 |
| Dies ergebe sich auch daraus, dass ein Feststellungsbescheid zur Bedarfsbewertung für Zwecke der Erbschaftsteuer aus der Wertfeststellung, der Artfeststellung und der Zurechnungsfeststellung bestehe. Sowohl die Wert- als auch die Artfeststellung seien nach der hierzu ergangenen Rechtsprechung des BFH für den Folgebescheid bindend. Lediglich die Zurechnungsfeststellung solle danach keine Bindungswirkung entfalten, sondern lediglich für die Adressierung des Bescheids relevant sein. Die Bindungswirkung der Artfeststellung und der insbesondere damit verbundenen Feststellung der Zugehörigkeit zu einem Betriebsvermögen habe der Bundesfinanzhof wiederholt bestätigt.                                                                                                                                | 21 |
| Da einkommensteuerlich das Vermögen einer GmbH & Co. KG, die ausschließlich vermögensverwaltend tätig sei, nur bei gewerblicher Prägung Betriebsvermögen und ansonsten Privatvermögen darstelle, setze die Verwendung des Begriffs Betriebsvermögen durch das Lagefinanzamt voraus, dass dieses die gewerbliche Prägung zugrundelegt habe. Dies habe das Lagefinanzamt getan und sei auf der Grundlage seiner Feststellungen zu dem Ergebnis gekommen, dass es sich um Betriebsvermögen einer Kommanditgesellschaft handele.                                                                                                                                                                                                                                                                                               | 22 |
| Darüberhinaus könne auch eine GmbH i.G. Komplementär einer GmbH & Co. KG sein. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass eine GmbH i.G. bereits als Kapitalgesellschaft anzusehen sei, könne diese auch Komplementär einer gewerblich geprägten Gesellschaft sein.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 23 |
| Auch Sinn und Zweck der Steuervergünstigungsregelung des § 13 a ErbStG stünden im Streitfall nicht der Anwendung dieser Vorschrift auf das Betriebsvermögen der Hausverwaltung M GmbH & Co. KG entgegen. Bei dieser Gesellschaft habe es sich nämlich bereits zum Stichtag um eine gewerblich geprägte Personengesellschaft gehandelt.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 24 |
| Im Verlaufe des Klageverfahrens hat der Bundesfinanzhof am 04.02.2009 in der Revisionssache II R 41/07 entschieden, dass eine in Gründung befindliche GmbH & Co. KG, an der eine natürliche Person beteiligt und die kein Handelsgewerbe betreibt, bei der Anwendung des § 13 a ErbStG nicht vor ihrer Eintragung in das Handelsregister als gewerblich geprägte Personengesellschaft beurteilt werden kann (BStBl II 2009, 600). Die Klägerin hat auf Befragen des Gerichts sodann mitgeteilt, dass sie an ihrer Auffassung, wonach bereits vor Eintragung der Hausverwaltung M GmbH & Co. KG sowie der Hausverwaltung M GmbH in das Handelsregister bereits eine gewerbliche geprägte Personengesellschaft und damit Betriebsvermögen im Hinblick auf die Kommanditgesellschaft vorgelegen habe, nicht weiter festhalte. | 25 |

Die Klägerin hat jedoch betont, aus der genannten Entscheidung des Bundesfinanzhofs ergebe sich nichts Gegenteiliges für ihre Rechtsauffassung, dass die Vergünstigung des § 13 a ErbStG bereits für das Betriebsvermögen der Hausverwaltung M GmbH i. G. zu gewähren sei.

Die Klägerin steht auf dem Standpunkt, dass im Streitfall die Grundlagenbescheide über die Feststellung der Bedarfswerte nach § 138 Abs. 5 BewG a.F. Bindungswirkung entfalten. Auch wenn daher nach dem jetzt vorliegenden Urteil des BFH feststehe, dass die noch nicht in das Handelsregister eingetragene, nicht gewerblich tätige GmbH & Co. KG kein Betrieb i.S. des § 13 a ErbStG sei, könne dennoch nicht außer Acht gelassen werden, dass für den Grundbesitz der noch nicht in das Handelsregister eingetragenen KG unabänderliche Feststellungsbescheide vorlägen, die die Betriebsvermögenseigenschaft dieser im Eigentum der KG stehenden Grundstücke feststellten. 27

Die Klägerin beantragt, 28

den Erbschaftsteuerbescheid vom 02.11.2004 über den Erwerb nach Frau M unter Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 22.04.2005 dahingehend zu ändern, dass für den Übergang der Anteile am Betriebsvermögen der Hausverwaltung M GmbH & Co. KG sowie der Hausverwaltung M GmbH die Steuervergünstigungen des § 13 a ErbStG gewährt werden, 29

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 30

Der Beklagte beantragt, 31

die Klage abzuweisen, 32

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 33

Er steht auf dem Standpunkt, dass § 13 a ErbStG nur Betriebsvermögen von Kapitalgesellschaften begünstige, die zur Zeit der Entstehung der Steuer, mithin beim Tod des Erblassers, bereits bestanden hätten. Zivilrechtlich entstehe die Kapitalgesellschaft jedoch erst durch die Eintragung im Handelsregister. Da im Streitfall die Eintragung der Gesellschaft im Handelsregister erst Monate nach dem Tod der Erblasserin erfolgt seien, habe im Zeitpunkt des Todes keine Kapital-, sondern eine Personengesellschaft bzw. eine Einzelfirma bestanden. Die Grundsätze, die die Rechtsprechung für den Bereich der Körperschaftsteuer und der Einkommensteuer entwickelt hätten, seien nicht anzuwenden, da die Erbschaft- und Schenkungsteuer eine Stichtagsteuer sei. Hieraus folge eine unmittelbare Anknüpfung an das Zivilrecht. 34

Hieran ändere auch die Tatsache nichts, dass das Lagefinanzamt eine Zurechnung zum Betriebsvermögen der M GmbH & Co. KG vorgenommen habe, da es sich zwar um Vermögen dieser Gesellschaft gehandelt habe, diese jedoch mangels Eintragung ins Handelsregister im Zeitpunkt der Steuerentstehung keine Kapitalgesellschaft i. S. v. § 13 a ErbStG dargestellt habe. Die betreffenden Feststellungen in den Feststellungsbescheiden der Lagefinanzämter könnten daher keine Bindungswirkung entfalten. 35

**Entscheidungsgründe:** 36

Die Klage ist nicht begründet. 37

38

Der Beklagte hat es zu Recht abgelehnt, die Steuervergünstigungen des § 13 a ErbStG sowohl für die auf die Klägerin übergangenen Anteile an der Hausverwaltung M GmbH & Co. KG als auch für die Anteile an der Hausverwaltung M GmbH zu gewähren.

I. Hinsichtlich der auf die Klägerin übergegangenen Anteile an der Hausverwaltung M GmbH & Co. KG ergibt sich die Anwendbarkeit der Steuervergünstigungen des § 13 a ErbStG weder aufgrund der bereits vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9 ErbStG) abgeschlossenen Gesellschaftsverträge zur Gründung der Hausverwaltung M GmbH & Co. KG und der Hausverwaltung M GmbH noch aufgrund der Bedarfswertfeststellungen des Lagefinanzamtes hinsichtlich des in die KG eingebrachten Grundbesitzes. 39

1. Der Freibetrag nach § 13 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG und der verminderte Wertansatz nach § 13 a Abs. 2 ErbStG gelten gemäß § 13 a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG u.a. für inländische Betriebsvermögen (§ 12 Abs. 5 ErbStG) beim Erwerb eines Anteils an einer Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG. Der Erwerb eines Anteils an einer Personengesellschaft, die keiner dieser einkommensteuerrechtlichen Vorschriften zugeordnet werden kann, ist nicht begünstigt. Für die Beurteilung kommt es dabei nach § 11 ErbStG auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer an (so grundsätzlich BFH-Urteil vom 04.02.2009 II R 41/07, BStBl II 2009, 600). 40

a. Eine Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG liegt nur vor, wenn die Gesellschafter in ihrer Verbundenheit als Personengesellschaft ein gewerbliches Unternehmen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG betreiben. Dies ist der Fall, wenn die Tätigkeit der Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG erfüllt und sich nach den Umständen des Einzelfalles nicht als private Vermögensverwaltung darstellt. 41

Als Gewerbebetrieb gilt nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG in vollem Umfang auch die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Personengesellschaft, die keine Tätigkeit i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübt und bei der ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind (gewerblich geprägte Personengesellschaft). Ist an einer Personengesellschaft auch eine natürliche Person beteiligt, die für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft persönlich, d.h. nicht nur mit ihrer Beteiligung am Gesellschaftsvermögen bzw. bis zur Höhe der vereinbarten Einlage, sondern auch mit ihrem übrigen Vermögen haftet, liegt keine gewerblich geprägte Personengesellschaft vor. 42

Für eine sich in Gründung befindliche GmbH und GmbH & Co. KG hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass vor Eintragung der GmbH in das Handelsregister nach § 11 Abs. 1 des GmbHG eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung als solche nicht besteht. Ist vor der Eintragung im Namen der Gesellschaft gehandelt worden, so haften die Handelnden persönlich und solidarisch (§ 11 Abs. 2 GmbHG). Die Regelung des § 13 Abs. 2 GmbH, nach der den Gläubigern für Verbindlichkeiten der Gesellschaft nur das Gesellschaftsvermögen haftet, ist lediglich auf die in das Handelsregister eingetragene GmbH zugeschnitten und kann auf die Vor-GmbH nicht angewendet werden. Der Alleingesellschafter einer in Gründung befindlichen GmbH haftet mithin persönlich für die Verbindlichkeiten der GmbH und damit auch für diejenigen der ebenfalls in Gründung befindlichen Kommanditgesellschaft. 43

Der Alleingesellschafter einer solchen GmbH und Kommanditist einer in Gründung befindlichen Kommanditgesellschaft haftet darüberhinaus auch deshalb persönlich für die Verbindlichkeiten der bis zur Eintragung der KG in das Handelsregister entstehenden 44

Verbindlichkeiten dieser Gesellschaft, weil eine als Kommanditgesellschaft gegründete Gesellschaft, deren Gewerbebetrieb nicht schon nach § 1 Abs. 2 HGB Handelsgewerbe ist oder die nur eigenes Vermögen verwaltet, gemäß § 105 Abs. 2 Satz 1, § 161 Abs. 2 HGB erst dann als Kommanditgesellschaft zu behandeln ist, wenn die Firma des Unternehmens in das Handelsregister eingetragen ist. Die Wirksamkeit einer solchen Kommanditgesellschaft tritt gemäß § 123 Abs. 1 und 2, § 161 Abs. 2 HGB im Verhältnis zu Dritten erst mit der Eintragung in das Handelsregister ein, und zwar auch dann, wenn die Gesellschaft ihre Geschäfte schon vorher beginnt (so der BFH im Urteil vom 04.02.2009 II R 41/07, a.a.O.).

Der Bundesfinanzhof steht daher auf dem Standpunkt, dass eine in Gründung befindliche GmbH & Co. KG, an der eine natürliche Person beteiligt ist und die kein Handelsgewerbe betreibt, bei der Anwendung des § 13 a ErbStG nicht vor ihrer Eintragung in das Handelsregister als gewerblich geprägte Personengesellschaft beurteilt werden kann. 45

b. Unter Berücksichtigung dieser vom Bundesfinanzhof herausgestellten Rechtsgrundsätze, denen sich der erkennende Senat anschließt, sind im Streitfall die Voraussetzungen für die Anwendung der Steuervergünstigungen des § 13 a ErbStG auf die von der Erblasserin auf die Klägerin übergegangenen Anteile an der Hausverwaltung M GmbH & Co. KG nicht gegeben. Denn zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer am 29.10.2002 war die Hausverwaltung M GmbH & Co. KG noch nicht in das Handelsregister eingetragen worden, sodass es sich bei ihr lediglich um eine ihr Privatvermögen verwaltende Gesellschaft handelte und nicht um einen eigenen Betriebsvermögen unterhaltenden Gewerbebetrieb im Sinne des § 14 a Abs. 4 Nr. ErbStG. 46

Der Bundesfinanzhof hat in seiner Entscheidung vom 04.02.2009 (II R 41/07, a.a.O.) feststellt, dass eine in Gründung befindliche GmbH & Co. KG, an der eine natürliche Person beteiligt ist und die kein Handelsgewerbe betreibt, erst dann vom Anwendungsbereich des § 13 a ErbStG erfasst wird, wenn sie in das Handelsregister eingetragen worden ist. 47

Im Streitfall ist die Hausverwaltung M GmbH & Co. KG von der Erblasserin gemeinsam mit der ebenfalls in Gründung befindlichen Hausverwaltung M GmbH gegründet worden. Angesichts des Unternehmensgegenstands, der Vermietung und Verwaltung des eigenen Immobilienbesitzes, handelte es sich nicht um eine gewerblich tätige Personengesellschaft, sondern um eine Personengesellschaft, die ihre Qualifikation als Gewerbebetrieb erst durch ihre gewerbliche Prägung aufgrund der Beteiligung einer Kapitalgesellschaft als persönlich haftender Gesellschafterin erwerben konnte. Eine solche Gesellschaft kann jedoch als gewerblich geprägte Personengesellschaft erst dann in den Anwendungsbereich des § 13 a ErbStG gelangen, wenn sie in das Handelsregister eingetragen worden ist. 48

Dies gilt um so mehr, als der persönlich haftende Gesellschafter, die Hausverwaltung M GmbH, selbst zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer noch nicht in das Handelsregister eingetragen und mithin die Klägerin zu diesem Zeitpunkt noch persönlich haftende Gesellschafterin der in Gründung befindlichen Kommanditgesellschaft gewesen ist. 49

2. Aber auch der Umstand, dass die Bedarfswertfeststellungen hinsichtlich der von der Erblasserin in die Hausverwaltung M GmbH & Co. KG eingebrachten Grundstücke den Vermerk enthalten, insoweit erfolge eine Zurechnung zu einem Gewerbebetrieb, die betreffenden Grundstücke hätten bisher als Betriebsgrundstücke zum Gewerbebetrieb der Hausverwaltung M GmbH & Co. KG gehört, rechtfertigt im Streitfall nicht die Anwendbarkeit der Steuervergünstigungen des § 13 a ErbStG. 50

a) Gehört zu einem Erwerb i.S. des ErbStG auch Grundbesitz, ist seit dem 01.01.1996 gemäß § 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. § 138 Abs. 5 BewG ein eigenständiges Feststellungsverfahren zur Wertermittlung dieses Grundbesitzes vorgesehen, soweit dies für Zwecke der Erbschaftsteuerfestsetzung erforderlich ist (Bedarfswertverfahren). Die Grundbesitzwerte sind gemäß § 138 Abs. 5 Satz 1 gesondert festzustellen, wenn sie für die Erbschaftsteuer oder die Grunderwerbsteuer erforderlich sind. Gemäß § 138 Abs. 5 Satz 2 BewG sind in dem Feststellungsbescheid auch Feststellungen zu treffen über die Art der wirtschaftlichen Einheit, bei Betriebsgrundstücken, die zu einem Gewerbebetrieb gehören (wirtschaftliche Untereinheit) auch über den Gewerbebetrieb (Nr. 1) sowie über die Zurechnung der wirtschaftlichen Einheit und bei mehreren Beteiligten über die Höhe des Anteils, für dessen Besteuerung ein Anteil am Grundbesitzwert erforderlich ist (Nr. 2).

In diesem Zusammenhang kommt dem Wortlaut sowie dem Sinn und Zweck der Verweisungsvorschrift des § 12 Abs. 3 ErbStG, die anordnet, dass Grundbesitz mit dem Grundbesitzwert anzusetzen ist, der nach dem 4. Abschnitt des zweiten Teils des BewG (Vorschriften für die Bewertung von Grundbesitz für die Erbschaftsteuer ab 01.01.1996 und für die Grunderwerbsteuer ab 01.01.1997) auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer festgestellt wird, nach Auffassung des erkennenden Senats besondere Bedeutung zu. Denn diese Vorschrift des Erbschaftsteuerrechts zeigt, dass die für Zwecke der Erbschaftsteuer in Bezug genommene Bedarfswertfeststellung nach §§ 138 ff. BewG den für die Erbschaftsteuerfestsetzung zuständigen Finanzämtern den Wert des übertragenen Grundbesitzes im Rahmen eines Feststellungsverfahrens mit Bindungswirkung zur Verfügung stellen soll. Die Übernahme der in § 138 Abs. 5 Satz 2 BewG vorgesehenen Art- und Zurechnungsfeststellung ist nach dem Wortlaut in der Verweisungsvorschrift des § 12 Abs. 3 ErbStG sachlich nicht vorgesehen.

52

Hinzu kommt, dass zu den Vorschriften der Abgabenordnung, die gemäß § 138 Abs. 5 Satz 3 BewG beim Bedarfswertverfahren entsprechende Anwendung finden, auch § 182 AO gehört, der eine Bindungswirkung von Feststellungsbescheiden für Folgebescheide vorsieht.

53

Nach § 182 Abs. 1 AO sind Feststellungsbescheide für Steuerbescheide jedoch nur insoweit bindend, als die in den Feststellungsbescheiden getroffenen Feststellungen für diese Folgebescheide von Bedeutung sind. Auch hieraus wird erkennbar, dass die Bedarfswertfeststellung nach den §§ 138 ff. BewG, auf die § 12 Abs. 3 ErbStG im Rahmen der Regelung der Bewertung des erbschaftsteuerpflichtigen Erwerbs Bezug nimmt, sich allein auf die Wertfeststellung für diesen Grundbesitz bezieht, und weder nach dem Gesetzeswortlaut des § 12 Abs. 3 ErbStG noch unter sachlichen Gesichtspunkten eine Notwendigkeit besteht, dass für Zwecke der Erbschaftsteuerfestsetzung von den Lagefinanzämtern zugleich auch Art- und Zurechnungsfeststellungen mit verbindlicher Wirkung für die Erbschaftsteuerfinanzämter getroffen werden. Das Erbschaftsteuergesetz ordnet insoweit allein die verbindliche Feststellung der Grundbesitzwerte durch die Lagefinanzämter an, die Zurechnung des Erwerbs und die Art des betreffenden Vermögens im Rahmen der Anwendung des § 13 a ErbStG werden hingegen vom insoweit mit größerer Sachnähe und Fachkompetenz ausgestatteten Erbschaftsteuerfinanzamt geprüft und entschieden. Eine Bindungswirkung entsprechender Feststellungen der Lagefinanzämter ist insoweit weder notwendig noch sachgerecht.

54

Soweit daher die Vorschrift des § 138 Abs. 5 Satz 2 BewG eine über die Wertfeststellung hinausgehende Art- und Zurechnungsfeststellung vorschreibt, steht dieser Regelungsumfang im ausdrücklichen und erkennbaren Widerspruch zur Regelung des § 12 Abs. 3 ErbStG, der lediglich eine gesonderte Wertfeststellung anordnet und diese Wertfeststellung mit

55

Bindungswirkung übernimmt. Dieser Regelungs- und Wertungswiderspruch zwischen § 12 Abs. 3 ErbStG und § 138 Abs. 5 Satz 2 BewG muss zugunsten der spezielleren erbschaftsteuerlichen Regelung im ErbStG aufgelöst werden, da das ErbStG selbst eine Zurechnung des steuerpflichtigen Erwerbs ebenso vornimmt, wie eine Qualifizierung des begünstigten Betriebsvermögens im Sinne des § 13 a Abs. 4 Nr. 1 bis 3 ErbStG.

b) Dieser Rechtsstandpunkt des erkennenden Senats wird zumindest insoweit durch die Rechtsauffassung des Bundesfinanzhofs bestätigt, als der Feststellung der Zurechnung der wirtschaftlichen Einheit nach § 138 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 BewG durch das Lagefinanzamt grundsätzlich keine Bindungswirkung für den Erbschaftsteuerfolgebescheid zukommt (vgl. Urteil vom 29.11.2006 II R 42/05, BStBl II 2007, 319).

56

In dieser Entscheidung hat der BFH hervorgehoben, dass nach § 138 Abs. 5 Satz 1 BewG Grundbesitzwerte gesondert festzustellen sind, wenn sie für die Erbschaftsteuer erforderlich sind. Das Merkmal "erforderlich" sei dabei nicht so zu verstehen, dass das Feststellungsfinanzamt vor der Wertermittlung materiell-rechtlich zu prüfen habe, ob ein erbschaft- oder schenkungsteuerlicher Vorgang vorliege. Für dieses Finanzamt sei die Wertfeststellung vielmehr schon dann i.S. von § 138 Abs. 5 BewG erforderlich, wenn ein Finanzamt um die Feststellung eines solchen Werts für Zwecke einer beabsichtigten Steuerfestsetzung nachsuche. Darüber, ob ein Bedarf bestehe und damit die Wertfeststellung erforderlich sei, entscheide somit nicht das Lagefinanzamt, sondern das Erbschaftsteuer- bzw. Schenkungsteuerfinanzamt, und zwar nicht durch einen selbständig anfechtbaren Verwaltungsakt, sondern durch den verwaltungsinternen Vorgang der Anforderung des Grundbesitzwerts beim Lagefinanzamt. Werde das Lagefinanzamt aufgefordert, eine Wertfeststellung auf einen bestimmten Stichtag für eine beabsichtigte Steuerfestsetzung vorzunehmen, könne es regelmäßig ohne weitere Prüfung davon ausgehen, dass die Feststellung des Grundbesitzwertes im Sinne von § 138 Abs. 5 Satz 1 BewG erforderlich sei.

57

Dieser Abgrenzung der Entscheidungskompetenzen des Feststellungsfinanzamts einerseits und des Erbschaftsteuerfinanzamts andererseits stehe nicht entgegen, dass gemäß § 138 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 BewG in dem Feststellungsbescheid auch Feststellungen über die Zurechnung der wirtschaftlichen Einheit zu treffen seien. Diese Zurechnung sei ausschließlich auf das Feststellungsverfahren beschränkt. Ihre Rechtswirkung erschöpfe sich in der Bestimmung des Inhaltsadressaten, das heißt der Person, für die der festgestellte Bedarfswert seinem Inhalt nach bestimmt ist. Insbesondere sei die vom Feststellungsfinanzamt getroffene Zurechnung nicht für die Festsetzung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer bindend. Nach § 182 Abs. 1 Satz 1 AO beschränke sich die Bindungswirkung der in einem Feststellungsbescheid getroffenen Feststellungen auf solche, die für einen Folgebescheid, hier den Erbschaft- oder Schenkungsteuerbescheid, von Bedeutung seien. Aus der Regelung des § 12 Abs. 3 ErbStG sei ersichtlich, dass die im Bescheid über die Bedarfswertfeststellung getroffenen Feststellungen lediglich hinsichtlich des Ansatzes des Grundbesitzwerts und nicht auch hinsichtlich der Zugehörigkeit eines Grundstücks zum Nachlass bzw. Beschenkten Bedeutung haben. Das Erbschaftsteuerfinanzamt habe demgemäß in eigener Zuständigkeit über die erbschaft- und schenkungsteuerrechtliche Zurechnung eines geschenkten Grundstücks zu entscheiden (vgl. BFH-Urteil vom 29.11.2006, II R 42/05, a.a.O.).

58

Aus dieser Entscheidung des Bundesfinanzhofs wird erkennbar, dass die in § 138 Abs. 5 Satz 2 BewG angeordneten, über die bloße Wertfeststellung hinausgehenden Feststellungen vor dem Hintergrund des Regelungsziels des § 12 Abs. 3 ErbStG einer einschränkenden Auslegung bedürfen und sachlich auf den Regelungsgehalt zurückgeführt werden müssen,

59

der ihnen im Hinblick auf die eigenen inhaltlichen Prüfungskompetenzen der Erbschaftsteuerfestsetzungsstellen zukommt. Ebenso wie das Erbschaftsteuerfinanzamt daher über die erbschaftsteuerliche Zurechnung eines Erwerbs selbst zu entscheiden hat, muss es auch in eigener Zuständigkeit das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 13 a Abs. 4 ErbStG überprüfen. Andernfalls müsste § 13 a Abs. 4 ErbStG eine Verweisung auf die diesbezüglichen "Bedarfsartfeststellungen" der Lagefinanzämter nach § 138 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 BewG enthalten und auf diesem Wege die Bindungswirkung entsprechender Feststellungen der Lagefinanzämter für die Erbschaftsteuerfestsetzungsstellen festschreiben.

c) Dass diese Rechtsauffassung des erkennenden Senats zur mangelnden Bindungswirkung der vom Lagefinanzamt nach § 138 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 BewG zu treffenden Feststellungen für die Erbschaftsteuerfestsetzung zutreffend ist, ergibt sich auch aus einer Kontrollüberlegung zur Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 04.02.2009 (II R 41/07, a.a.O.). 60

Der Bundesfinanzhof hat in dieser Entscheidung mit beträchtlichem und überzeugendem Argumentationsaufwand dargelegt, warum eine in Gründung befindliche GmbH & Co KG, die ihrer Struktur nach ihre Eigenschaft als Gewerbebetrieb nur durch eine entsprechende gewerbliche Prägung erwerben kann, für die Anwendung des § 13 a ErbStG nicht vor Eintragung in das Handelsregister als gewerblich geprägte Personengesellschaft beurteilt werden kann. In dem vom Bundesfinanzhof entschiedenen Fall wurde aber u.a. auch eine Immobilie (Einfamilienhaus) in die zu gründende GmbH & Co KG eingebracht. Würde aber eine insoweit erforderliche Bedarfswertfeststellung auch hinsichtlich der nach § 138 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 BewG zu treffenden Feststellungen Bindungswirkung entfalten, hätte auch in dem vom Bundesfinanzhof entschiedenen Fall überprüft werden müssen, ob eine diesbezügliche Artfeststellung im Hinblick auf die Zugehörigkeit zu einem Gewerbebetrieb vorlag. Wäre eine solche Feststellung seitens des Lagefinanzamtes mit Bindungswirkung für die Erbschaftsteuerstelle getroffen worden, hätten sich die weitergehenden rechtlichen Überlegungen des Bundesfinanzhofs zur Betriebsvermögensseigenschaft einer gewerblich geprägten Personengesellschaft vor Handelsregistereintragung erübrigt. Denn diese Frage wäre bereits vom Lagefinanzamt - wenn auch möglicherweise materiell-rechtlich unzutreffend - mit verbindlicher Wirkung entschieden gewesen. Hätte eine solche Feststellung in der betreffenden Bedarfswertfeststellung nicht vorgelegen, hätte man andererseits im Hinblick auf die Bindungswirkung entsprechender Feststellungen nach § 138 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 BewG zu dem Ergebnis kommen müssen, bereits wegen des Fehlens der verbindlichen Feststellung, dass es sich um ein Betriebsgrundstück handelt, das zu einem Gewerbebetrieb gehört, könnten die Vergünstigungen des § 13 a ErbStG nicht gewährt werden. 61

Entgegen der Notwendigkeit, die sich im Falle der Bindungswirkung entsprechender Feststellungen nach § 138 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 BewG ergeben würde, hat sich der Bundesfinanzhof in der genannten Entscheidung aber weder mit dem Vorliegen noch dem Inhalt einer die eingebrachte Immobilie betreffenden Bedarfswertfeststellung auch nur ansatzweise beschäftigt. Gerade dies spricht nach Auffassung des erkennenden Senats in ganz erheblichem Maße dafür, dass den Feststellungen nach § 138 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 BewG nicht die verbindliche Wirkung zukommt, von der die Klägerin ausgeht. 62

d) Der Rechtsauffassung des erkennenden Senats steht auch nicht die Entscheidung des BFH vom 14.02.2007 (II R 69/05, BStBl II 2007, 443) entgegen, wonach für die gemäß § 138 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 BewG vorzunehmenden Feststellungen über die Art der wirtschaftlichen Einheit und - bei Betriebsgrundstücken, die zu einem Gewerbebetrieb gehören - über den Gewerbebetrieb die Verhältnisse beim Erblasser oder Schenker maßgebend sind. 63

In dieser Entscheidung hat der BFH im Zusammenhang mit der im Vordergrund stehenden Frage, inwieweit die Steuervergünstigungen des § 13 a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 ErbStG nur zu gewähren sind, wenn das erworbene Vermögen sowohl auf Seiten des Erblassers oder Schenkers als auch auf Seiten des Erwerbers Vermögen im Sinne des Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 der Vorschrift gewesen ist bzw. geblieben ist, ausgeführt, dass der nach § 138 i.V.m. den §§ 145 bis 150 BewG zu bewertende Grundbesitz bereits in der Hand des Erblassers oder Schenkers der Grundstücksart Betriebsgrundstück zuzuordnen gewesen sein muss. Insoweit entspreche die Rechtslage der des § 13 a ErbStG. Ob der Grundbesitz bereits beim Erblasser oder Schenker Betriebsgrundstück gewesen sei, müsse vom Lagefinanzamt eigenständig geprüft werden. Die in § 138 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 BewG vorgesehene Feststellung der Grundstücksart lasse sich nicht treffen, ohne zuvor geklärt zu haben, auf wessen Gewerbebetrieb dabei abzustellen sei. Dabei könne sich das Lagefinanzamt auf die Verhältnisse beim Erblasser oder Schenker beschränken. Die Prüfung, ob der Grundbesitz auf Seiten des Erwerbers Betriebsgrundstück geblieben sei, obliege der für die Steuerfestsetzung zuständigen Behörde.

64

Der erkennende Senat interpretiert diese Entscheidung des BFH dahingehend, dass ebenso wie bei der Zurechnungsfeststellung auch die Artfeststellung lediglich für das Feststellungsverfahren als solches nach § 138 Abs. 5 BewG von Bedeutung ist. Mit dieser Artfeststellung wird lediglich hervorgehoben, dass der betreffende Grundbesitz Teil eines Gesamtbestands an Immobilien ist, der zu einer Organisationseinheit, etwa einer Bruchteils- oder einer Gesamthandsgemeinschaft gehört. Ob diese Organisationseinheit nunmehr als Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 EStG oder als Betriebsvermögen im Sinne des § 13 a Abs. 4 ErbStG zu qualifizieren ist, muss der Ermittlungs- und Entscheidungskompetenz des insoweit mit größerer Sachnähe und erhöhter Fachkompetenz ausgestatteten Erbschaftsteuerfinanzamt überlassen bleiben.

65

Dies wird letztlich auch aus der Gesetzesformulierung des § 138 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 BewG selbst deutlich. Danach sind bei Betriebsgrundstücken, die zu einem Gewerbebetrieb gehören, auch Feststellungen über den jeweiligen Gewerbebetrieb zu treffen. Dass das Lagefinanzamt dabei auch die Feststellung zu treffen hat, ob das Betriebsgrundstück zu einem Gewerbebetrieb gehört, vermag der Senat dieser Regelung nicht zu entnehmen. Vielmehr eröffnet die Vorschrift dem Lagefinanzamt eine entsprechende Feststellungskompetenz, wenn und soweit das Betriebsgrundstück zu einem Gewerbebetrieb gehört. Nicht erkennbar ist hingegen aus dieser Gesetzesformulierung, dass auch die Entscheidung der Frage, ob eine solche Zugehörigkeit zu einem Gewerbebetrieb gegeben ist, ob insoweit überhaupt bereits ein Gewerbebetrieb zur Entstehung gelangt ist, in die Prüfungs-, Entscheidungs- und Feststellungskompetenz des Lagefinanzamtes fallen soll.

66

Dass es nicht zu den Aufgaben der Lagefinanzämter gehören kann, verbindliche Feststellungen zum Vorliegen eines Gewerbebetriebs zu treffen, wird auch an den tatsächlichen Gegebenheiten des Streitfalls deutlich. Danach konnte das Lagefinanzamt nur feststellen, dass die in die KG eingebrachten unbebauten und bebauten Grundstücke diesem Gesamtbestand zuzuordnen waren, unabhängig davon, ob es sich dabei kraft Handelsregistereintragung bereits um einen Gewerbebetrieb handelte. Diese Unterscheidung des in die KG eingebrachten Immobilienbestandes hatte vielmehr in Abgrenzung zu denjenigen im Eigentum der Erblasserin stehenden Grundstücken zu erfolgen, die sowohl als land- und forstwirtschaftliche Betriebe als auch als bebaute Grundstücke nicht mit in die in Gründung befindliche Hausverwaltung M GmbH & Co. KG eingebracht wurden.

67

68

Der erkennende Senat geht auch nach diesen Erkenntnissen davon aus, dass die Regelung des § 138 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 BewG zwar eine Artfeststellung seitens des Lagefinanzamts normiert, dass diese Kompetenzzuweisung jedoch mit der spezielleren Vorschrift des § 12 Abs. 3 ErbStG insoweit kollidiert, als dort lediglich eine Bedarfswertfeststellung zur Feststellung des Grundbesitzwerts und nicht der Grundbesitzart vorgesehen ist. Die Regelung des § 138 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 BewG gewährt dem Lagefinanzamt mithin eine weitreichendere Kompetenz, als diese nach den Regelungen des ErbStG, speziell des § 12 Abs. 3 ErbStG, erforderlich ist. Ebenso wie bei der nicht mit Bindungswirkung ausgestatteten Zurechnungsfeststellung gilt aber auch für die Artfeststellung, dass diese Feststellung für die die Erbschaftsteuer festsetzenden Finanzämter nicht bindend ist.

e) Aber auch die Grundsätze der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 27.10.2004 (II R 8/01, BStBl II 2005, 463) führen im Streitfall entgegen der Ansicht der Klägerin zu keinem anderen Ergebnis. 69

In der vorgenannten Entscheidung hat der Bundesfinanzhof zwar ausgeführt, dass das nach § 138 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 BewG für die Bedarfsbewertung zuständige Lagefinanzamt zwar eigenständig zu prüfen habe, ob ein Grundstück Betriebsgrundstück sei und zu welchem Gewerbebetrieb es gegebenenfalls gehöre, um die nach § 138 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 BewG obliegenden Feststellungen treffen zu können. Dabei sei das Lagefinanzamt nicht an zum Ertragsteuerrecht ergangene Steuer- und Feststellungsbescheide gebunden. Für eine solche Bindung gebe es keine Grundlage. Eine einheitliche Entscheidung auftretender Fragen, etwa ob der Erblasser überhaupt einen Gewerbebetrieb unterhalten habe (§ 15 Abs. 2 EStG), sei gesetzlich nicht vorgesehen. Es sei somit möglich, dass eine solche Frage von mehreren beteiligten Lagefinanzämtern gesondert zu entscheiden sei. Dies könne unpraktikabel sein, sei aber Folge der gesetzlichen Regelung. 70

Auch diesen Rechtsausführungen des Bundesfinanzhofs vermag der erkennende Senat nicht zu entnehmen, dass die Lagefinanzämter nach § 138 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 BewG die Kompetenz haben, mit für die Erbschaftsteuerstellen verbindlicher Wirkung festzustellen, ob überhaupt ein Gewerbebetrieb des Erblassers vorgelegen hat. Die Feststellung der Zugehörigkeit eines Betriebsgrundstücks zu einem Gewerbebetrieb nach § 138 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 BewG setzt vielmehr bereits voraus, dass ein solcher Gewerbebetrieb überhaupt existiert. Diese letztere Feststellung hat aber nicht das Lagefinanzamt, sondern die für die Prüfung des Vorliegens der Voraussetzungen des § 13 a Abs. 4 ErbStG mit größerer Sachnähe und Fachkompetenz ausgestattete Erbschaftsteuerstelle vorzunehmen. 71

II. Aber auch hinsichtlich der Anteile an der Hausverwaltung M GmbH sind die Voraussetzungen für die Gewährung der Steuervergünstigungen nach § 13 a ErbStG nicht gegeben, da es sich zum Stichtag 29.10.2002 bei dieser Gesellschaft noch nicht um eine Kapitalgesellschaft im Sinne des § 13 a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG gehandelt hat. 72

1. In zivilrechtlicher Hinsicht handelt es sich bei einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung in Gründung nach Abschluss des Gesellschaftsvertrages aber vor Eintragung in das Handelsregister um eine sogenannte Vor-Gesellschaft, die als Personenvereinigung eigener Art bis auf die noch fehlende Rechtsfähigkeit bereits der künftigen GmbH als deren Vorstufe entspricht (vgl. Hueck/Fastrich in Baumbach/Hueck, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 11 Rn. 6 ff. mit umfangreichen Nachweisen zur Rspr. des BGH). Auch ohne eigene Rechtspersönlichkeit wird der Vorgesellschaft die Teilnahme am Rechtsverkehr ermöglicht, die mit einer beschränkt persönlichen Außenhaftung bei gleichzeitiger anteiliger Innenhaftung einhergeht, die letztendlich zu einer Verlustdeckungshaftung führt (vgl. Hueck/Fastrich, a.a.O., § 11 Rn. 21 ff.). Allerdings kommt dieses vom BGH entwickelte Haftungskonzept bei sogenannten 73

Einpersonengründungen nicht in Betracht, da hier praktisch nur der Alleingesellschafter im Rahmen der Außenhaftung zu Verfügung steht und ein anteiliger Innenhaftungsausgleich mangels weiterer Gesellschafter ausscheidet.

Aus dieser komplexen gesellschaftsrechtlichen Struktur der Vorgesellschaft im Gründungsstadium einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung ist ersichtlich, dass es sich vor Eintragung im Handelsregister nicht um eine Kapitalgesellschaft bzw. juristische Person und damit Handelsgesellschaft handelt. Auch wenn die Vorgesellschaft daher als Personenvereinigung eigener Art anzusehen ist, so betreibt sie jedenfalls bis zu ihrer Eintragung kein Handelsgewerbe.

74

2. Zwar ist es zutreffend, dass die echte Vorgesellschaft bereits wie die GmbH der Körperschaftsteuer unterliegt, soweit ein Gesellschaftsvertrag in notarieller Form abgeschlossen worden ist, eine Geschäftstätigkeit aufgenommen worden ist und die spätere Eintragung im Handelsregister erfolgt. Diese körperschaftsteuerliche Erfassung der Vorgesellschaft bereits als Kapitalgesellschaft und Körperschaftsteuersubjekt beruht jedoch auf spezifischen ertragsteuerlichen Erwägungen. So sprechen praktische Gründe dafür, die Vorgesellschaft als körperschaftsteuerpflichtig anzusehen, obgleich die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 KStG etwa vor der Eintragung in das Handelsregister noch nicht erfüllt sind. Für die weit überwiegende Mehrzahl der wirksamen Gesellschaftsgründungen würde es sich als ebenso kostenintensiver wie unnötiger Aufwand erweisen, zunächst gemäß §§ 179, 180 AO die Einkünfte einheitlich und gesondert festzustellen und nach der Handelsregistereintragung die Besteuerung gemäß § 1 KStG anzuschließen. Nicht zuletzt aus derartigen Praktikabilitäts Erwägungen richtet sich bereits die Besteuerung der Vorgesellschaft, sofern nur der Registereintrag noch aussteht und die weiteren Voraussetzungen erfüllt sind, nach § 1 Abs. 1 KStG (vgl. Lambrecht in Gosch, KStG, 2. Aufl. 2009, § 1 Rn. 35).

75

Diese spezifischen körperschaftsteuerrechtlichen Erwägungen können nicht dazu führen, auch in erbschaftsteuerlicher Hinsicht von einer bereits existenten Kapitalgesellschaft auszugehen, der die Vergünstigungen des § 13 a ErbStG zuteil werden müssen.

76

3. In erbschaftsteuerlicher Hinsicht muss vielmehr Berücksichtigung finden, dass es sich bei der Vorschrift des § 13 a ErbStG um eine Steuervergünstigung handelt, die ihre Rechtfertigung aus ganz eng begrenzten und klar definierten Gemeinwohlgründen zieht (vgl. dazu nur Meincke, 15. Auflage 2009, § 13 a ErbStG Rn. 3) und die es nicht erforderlich macht, ihren Anwendungsbereich über die eigentliche Gesetzesfassung hinaus extensiv auszudehnen. Dies insbesondere nicht für einen privaten Immobilienbesitz, der bislang ohne einen nennenswerten Bestand an erhaltungswürdigen Arbeitsplätzen verwaltet wurde und praktisch nur zur Erlangung der Steuervergünstigungen des § 13 a ErbStG in einen Gewerbebetrieb umgewandelt wird.

77

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

78

IV. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen, da die Frage der Bindungswirkung einer Artfeststellung im Rahmen der Bedarfswertfeststellung nach § 138 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 BewG für die Erbschaftsteuerfestsetzung bislang noch nicht abschließend höchstrichterlich geklärt erscheint. Zudem rechtfertigt sich die Zulassung der Revision auch aus dem Umstand, dass für den Fall, dass der Rechtsstandpunkt der Klägerin zutreffend sein sollte, der erkennende Senat mit seiner Entscheidung von den Entscheidungen des Bundesfinanzhofs vom 27.10.2004 (II R 8/01, BStBl II 2005, 463) und vom 14.02.2007 (II R 69/05, BStBl II 2007, 443) abweichen würde, was bereits eine Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2, 2.

79

Alternative FGO notwendig machen würde.

---

