

---

**Datum:** 06.11.2008  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 3. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 3 K 2155/04 Erb  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2008:1106.3K2155.04ERB.00

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

Die Revision wird zugelassen.

---

**Tatbestand:**

- Streitig ist, ob der Freibetrag und der Bewertungsabschlag für Betriebsvermögen nach § 13a Erbschaftsteuergesetz (ErbStG) zu gewähren sind sowie ob, und wenn ja wie, bei der Bewertung einer Beteiligung an einer GmbH ein Verfügungsverbot zu berücksichtigen ist. 1 2
- Die Klägerin ist Alleinerbin nach ihrem am 12.07.1998 verstorbenen Ehemann E 2; auf den Ehe- und Erbvertrag vom 28.06.1998 und die Neufassung von § 2 des Ehe- und Erbvertrags durch Vertrag vom 06.07.1998 (URNr. 80/1998 und URNr. 89/1998 der Notarin O in H) wird Bezug genommen, (Bl. 11 ff., Bl. 17 ff. der ErbSt-Akten Bd I). 3
- Der Erblasser war von Beruf Fliesenlegermeister. Er war der Gründer der E GmbH; Gegenstand der E GmbH sind "die Herstellung und der Vertrieb von Bauelementplatte sowie deren Veredelung, von Isolierplatten sowie Waren einschlägiger Art" (vgl. § 2 des Gesellschaftsvertrags, Hefter Verträge). 4
- Der Erblasser war auch Erfinder. Bei den Erfindungen handelte es sich z.B. um Unterkonstruktionen für die Fliesenverlegung, um das Aufbringen anderer Beläge, um Trennwandanlagen, um besonders gestaltete und verarbeitbare Bauplatten, um Trittschalldämmplatten u.v.m. (vgl. Link). Er entwickelte zahlreiche Patente, meldete diese an 5

und vermarktete sie; auf die mit Schriftsatz vom 20.11.2007 übersandten Listen des Deutschen Patent- und Markenamts, Bl. 203 ff. der Gerichtsakte

-GA- wird Bezug genommen. Er erteilte z.B. der E GmbH und der E Wannenbauelement GmbH Lizenzen; auf den Patentlizenzvertrag vom 10.05.1992 mit der E GmbH Bl. 149 ff. der GA) sowie die Patentlizenzverträge vom 02.06.1986 und vom 01.01.1990 mit der E Wannenbauelement GmbH, die sein Sohn T als Treuhänder für ihn abgeschlossen hat, wird hingewiesen (Bl. 211 ff. der GA; Schriftsatz vom 20.11.2007, Bl. 198 f. der GA). Die Einkünfte aus den Lizenzen sind beim Erblasser als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung versteuert worden; auf den Schriftsatz der Klägerin vom 25.01.2008 wird hingewiesen (Bl. 250 der GA). 6

Am 01.07.1998 gründeten der Erblasser und seine Ehefrau die E 1 Vermögensanlagegesellschaft mbH & Co KG (im folgenden: KG). Das Kommanditkapital betrug 100.000 DM. Kommanditisten waren der Erblasser mit einer Kommanditeinlage von 74 % und die Klägerin mit einer Kommanditeinlage von 26 %. Komplementärin der KG ist die am 01.07.1998 gegründete E Vermögensanlageverwaltungsgesellschaft mbH (im Folgenden: GmbH). Unternehmenszweck der KG ist der Erwerb, die Bebauung, die Verwaltung, die wirtschaftliche Nutzung, die Verpachtung, Vermietung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten unter Ausschluss eigener Bautätigkeit sowie von sonstigen Vermögensanlagen (§ 2 des Gesellschaftsvertrages). Das Gesellschaftsverhältnis sollte mit der Eintragung in das Handelsregister beginnen (§ 3 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrags). 7

Die Kommanditeinlagen des Erblassers und der Klägerin wurden gem. gesondertem Vertrag vom 06.07.1998 durch Grundbesitz, der dem Erblasser bzw. der Klägerin gehörte, sowie durch Patente und Warenzeichen des Erblassers aufgebracht. Die dem Erblasser als Rechtsinhaber gehörenden Patente und Patentanmeldungen brachte er zu "fünfzig vom Hundert Miteigentumsanteil (Bruchteil)" ein (§ 1 Abs. 3 des Vertrags vom 06.07.1998). Der Wert der eingebrachten Gegenstände betrug insgesamt 11.637.903 DM, davon entfielen 2,225 Mio. DM auf 28 Patente und Warenzeichen sowie 5.918.434 DM auf insgesamt 63 Wohnungen, von denen 18 im Alleineigentum des Erblassers standen. Wegen der Einzelheiten wird Bezug genommen auf den Einbringungsvertrag vom 06.07.1998 (URNr. 88/1998 der Notarin O in H, Hefter Verträge), den Schriftsatz der Klägerin vom 01.03.2005 (Bl. 61 ff. der GA), die Aufstellung Bilanzansatz Gebäude per 31.12.2000 (Bl. 75 der GA) sowie die Aufstellung Afa Patente (Bl. 76 der GA). 8

Der Antrag auf Eintragung in das Handelsregister ist für die GmbH am 07.08.1998 gestellt worden, d.h. nach dem Tod des Erblassers (12.07.1998). Am 28.10.1999 sind die Verträge neu beurkundet worden, außerdem sind entsprechende Anmeldungen und Einbringungsunterlagen erstellt worden (Bl. 113 der GA). Die GmbH ist am 03.12.1999 in das Handelsregister eingetragen worden. Die KG ist am 16.12.1999 in das Handelsregister eingetragen worden; unter Spalte 5 -Rechtsverhältnisse- heißt es: "Kommanditgesellschaft, die am 01.07.1998 begonnen hat"; wegen der Einzelheiten wird auf den Handelsregisterauszug Bezug genommen (Bl. 97 der GA). 9

Von der Beteiligung von insgesamt 74 % erbte die Klägerin einen Anteil von jeweils 18,5 % an der KG und der GmbH. Die drei Kinder des Erblassers, N, I und R, erhielten jeweils 18,5 % der Beteiligung des Erblassers durch Vermächtnis. Auf § 2 und Ziff. 1 und Ziff. 2 a des Ehe- und Erbvertrages vom 28.06.1998 wird Bezug genommen. 10

Der frühere Steuerberater des Erblassers und der Klägerin, Herr K, hatte bei Erstellung der Anlage zur gesonderten und einheitlichen Feststellung 1998 die Auffassung vertreten, dass 11

die KG trotz Bilanzierung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erziele (vgl. Anlage 5 zum Schriftsatz der Klägerin vom 27.06.2007, Bl. 121 der GA). Das für die Ertragsteuer zuständige Finanzamt F vertrat demgegenüber die Auffassung, es handle sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb und veranlagte ab dem 01.07.1998 dementsprechend; auf den Schriftsatz der Klägerin vom 27.06.2007 wird Bezug genommen (Bl. 107 der GA).

Außerdem gehörte zum Nachlass u.a. eine Beteiligung an der E GmbH, an der der Erblasser mit 25 % (Beteiligung 125.000 DM) beteiligt war. Mit Vertrag vom 01.07.1998 hatte der Erblasser diesen Geschäftsanteil an seinen Sohn T für 483.0000 DM verkauft. In Ziffer 5 des Vertrags ist geregelt, dass sich der Erblasser verpflichtet, sich jedweder Verfügung zu enthalten, die ihm die Erfüllung dieses Vertrags unmöglich macht, insbesondere eine anderweitige Abtretung des Geschäftsanteils vorzunehmen oder den Geschäftsanteil zu verpfänden. Der Erblasser war auch verpflichtet, diese Verpflichtung weiter an seine Ehefrau zu geben, falls er vor seinem Sohn T versterben sollte. Im Falle des Vorversterbens des Erblassers vor seiner Ehefrau, Frau E 1, "soll der Geschäftsanteil des Erschienenen zu 1. an der E GmbH zunächst an dessen Ehefrau vererbt werden. Dieserhalb wird eine gesonderte erbvertragliche Regelung erfolgen. Erst nach dem Tode des Erschienenen zu 1. (gemeint ist der Erblasser) und seiner Ehefrau wird deshalb der Erschienenene zu 2. (gemeint ist der Sohn T) Inhaber des Geschäftsanteils werden." Wegen der Einzelheiten wird auf den Vertrag vom 01.07.1998 (UR-Nr. 85/1998 der Notarin O in H) Bezug genommen, Hefter Verträge. 12

In der am 12.11.1999 beim Beklagten eingegangenen Erbschaftsteuererklärung ist die Kommanditbeteiligung als Betriebsvermögen ausgewiesen. Auf die Klägerin entfiel danach ein Betrag von 925.362 DM. Wegen der Einzelheiten wird auf die Erbschaftsteuererklärung Ziff. III 1) Bezug genommen. 13

Für die Beteiligung an der E GmbH gab die Klägerin einen gemeinen Wert von 3.264 % an, sodass sich ein Wert der Beteiligung von 4.080.000 DM ergab. Wegen der Einzelheiten wird auf die Erbschaftsteuererklärung Ziff. III 2 hingewiesen. 14

Bei der erstmaligen Erbschaftsteuerfestsetzung folgte der Beklagte den Angaben in der Erbschaftsteuererklärung hinsichtlich der Angaben zum Anteil an der KG im Wesentlichen und setzte den Anteil mit 936.680 DM an (enthalten im Bescheid als sonstiger Erwerb) und berücksichtigte gem. § 13a ErbStG einen Freibetrag in Höhe von 125.000 DM und einen Bewertungsabschlag von 40 % in Höhe von 320.145 DM, insgesamt 445.145 DM. Die Beteiligung an der E GmbH ist im Wert des Nachlasses mit 4.080.000 DM – wie erklärt – enthalten. Wegen der Einzelheiten wird auf den unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 1 AO stehenden Erbschaftsteuerbescheid vom 13.01.2000 Bezug genommen; der Bescheid ist vorläufig gem. § 165 AO bzgl. der Zusammensetzung, des Umfangs und der wertbildenden Eigenschaften des insgesamt anzusetzenden Betriebsvermögens ergangen. 15

In der Folgezeit erließ der Beklagte Änderungsbescheide, die hier nicht streitige Punkte betreffen. Wegen der Einzelheiten wird auf die Bescheide vom 17.02.2000, 04.09.2000 und 29.08.2001, alle unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 AO ergangen, Bezug genommen. 16

Das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung führte 2002/2003 bei der Klägerin eine Betriebsprüfung durch. Der Betriebsprüfer vertrat danach die Auffassung, dass der Freibetrag und der Bewertungsabschlag nach § 13a ErbStG nicht zu gewähren seien. Betriebsvermögen setze einen Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 Abs. 1 und 2 EStG voraus. Die KG beschränke ihre Tätigkeit auf die bloße Verwaltung von Vermögensgegenständen. Hierin sei regelmäßig keine gewerbliche Betätigung zu sehen (R 137 Abs. 1 EStR). Eine gewerbliche Tätigkeit ergebe 17

sich ausschließlich wegen der Beteiligung der GmbH als Komplementärin (§ 15 Abs. 3 Nr. 3 EStG). Zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers sei die GmbH jedoch noch nicht im Handelsregister eingetragen gewesen. Es sei zu diesem Zeitpunkt noch nicht einmal der Antrag auf Eintragung beim Handelsregister eingegangen gewesen. Nach § 11 GmbHG bestehe vor der Eintragung in das Handelsregister eine GmbH als solche nicht. Sei vor der Eintragung im Namen der GmbH gehandelt worden, so hafteten die Handelnden persönlich und solidarisch. Hieraus und ergänzend aus § 3 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrags folge, dass es sich im Zeitpunkt der Entstehung der Erbschaftsteuer um eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts im Sinne des § 705 BGB gehandelt habe. Diese Gesellschaft habe kein Betriebsvermögen i. S. d. Bewertungsgesetzes. Bei einer Vermögensverwaltungstätigkeit sei § 13a ErbStG nicht anwendbar.

Hinsichtlich des gemeinen Werts der Anteile an der E GmbH kam der Betriebsprüfer zu dem Ergebnis, dass der gemeine Wert für 100 DM Nennkapital 5.385 % betrage. Da die Anteile der Klägerin keinen Einfluss auf die Geschäftsführung gewährten, sei ein Abschlag von 10 v. H. vorzunehmen, sodass der gemeine Wert mit 4.846 % anzusetzen sei. Da die Klägerin mit 125.000 DM am Nennkapital beteiligt sei, betrage der gemeine Wert der Anteile der E GmbH der Klägerin 6.057.000 DM. Ein besonderer Bewertungsabschlag wegen der Verfügungsbeschränkung sei nicht möglich. Auf § 9 Abs. 2 Satz 3 und Satz 3 BewG sowie die Urteile des BFH, BFH/NV 1999, 17 und BStBl II 1994, 503 werde hingewiesen. 18

Außerdem enthielt der Bp-Bericht eine Zusammenstellung der Vermögenswerte Luxemburg, die danach mit 954.997 DM (statt bisher mit 911.817 DM) anzusetzen seien. 19

Wegen der Einzelheiten wird auf den Bp-Bericht vom 10.04.2003 (einschließlich Anlagen) des Finanzamts für Groß- und Konzernbetriebsprüfung Bezug genommen, insbesondere Tz 7, 11 und 16 sowie Anlage 2 des Bp-Berichts, s. Akte BP-Berichte "E". 20

Der Beklagte erließ einen entsprechend geänderten Erbschaftsteuerbescheid, in dem der Freibetrag und der Bewertungsabschlag nach § 13a ErbStG nicht mehr enthalten, die Anteile an der E GmbH mit 6.057.500 DM und die Vermögenswerte Luxemburg mit insgesamt 954.797 DM erfasst sind. Der Beklagte setzte die Erbschaftsteuer von einem steuerpflichtigen Erwerb (einschließlich Vorerwerb) von 11.071.000 DM auf 2.435.500 DM fest. Den Vorbehalt der Nachprüfung hob er auf. Wegen der Einzelheiten wird auf den Erbschaftsteuerbescheid vom 03.07.2003 Bezug genommen (ErbSt-Akte Bd. II). 21

Die Klägerin legte Einspruch ein. Entgegen der Auffassung des Beklagten seien der Freibetrag und der Bewertungsabschlag nach § 13a ErbStG zu gewähren. Hinsichtlich der gewerblichen Prägung einer Gesellschaft in Gründung komme es nicht auf die Handelsregistereintragung an. Im Übrigen sei aber die Billigkeitsregelung gem. dem BMF-Schreiben vom 18.07.2000 (IV C 2-S 2241 5600, DB 2000, 1593) anzuwenden. Danach sei aus Vertrauensschutzgründen das Vermögen einer Personengesellschaft weiterhin als Betriebsvermögen zu behandeln, wenn eine GbR bis zum 31.12.2000 in eine GmbH & Co KG umgewandelt werde. 22

Außerdem sei ein zusätzlicher Bewertungsabschlag in Höhe von 10 % wegen der vom Erblasser begründeten Verfügungsbeschränkung für die Anteile der Klägerin an der E GmbH zu gewähren. Aufgrund der Beteiligungsverhältnisse sei die Klägerin einem absoluten Verfügungsverbot für die ererbten Anteile unterworfen. Die Klägerin beruft sich dazu auf den Vertrag vom 01.07.1998, mit dem der Erblasser einen Geschäftsanteil an der E GmbH in Höhe von 125.000 DM an seinen Sohn T verkauft habe. Aufgrund der Beteiligungsverhältnisse bei der E GmbH sei die Klägerin unter keinen Umständen in der 23

Lage, das Verfügungsverbot jederzeit zu beseitigen. Insofern werde auf die gutachterliche Stellungnahme der Sozietät A und Partner vom 14.11.2000 Bezug genommen (ErbSt-Akte Bd. II).

Der Beklagte wies den Einspruch als unbegründet zurück. Der Freibetrag und der Bewertungsabschlag nach § 13a ErbStG seien nicht zu gewähren. Insbesondere komme die Billigkeitsregelung des BMF vom 18.07.2000 nicht zur Anwendung, da es sich nur um eine rein ertragsteuerliche Regelung zu § 15 EStG handele, während es im Streitfall um die zivilrechtliche Wirksamkeit der GmbH gehe. Auch der gemeine Wert der Anteile an der E GmbH sei zutreffend ermittelt worden. Ein Bewertungsabschlag wegen einer bestehenden Verfügungsbeschränkung sei nicht zu gewähren. Persönliche Verhältnisse seien bei der Bemessung des gemeinen Werts nicht zu berücksichtigen (§ 9 Abs. 2 und Abs. 3 BewG). Zu den persönlichen Verhältnissen gehörten auch Verfügungsbeschränkungen, die in der Person des Steuerpflichtigen begründet seien. Dies gelte insbesondere für Verfügungsbeschränkungen aufgrund letztwilliger Anordnungen. Wegen der Einzelheiten wird Bezug genommen auf die Einspruchsentscheidung (EE) vom 23.03.2004 (ErbSt-Akte Bd. II).

24

Die Klägerin erhob Klage. Voraussetzung für die Gewährung der Steuervergünstigung des § 13a ErbStG sei, dass Betriebsvermögen in Form von Beteiligungen an Personengesellschaften vom Erblasser auf die Klägerin übergegangen seien. Entgegen der Auffassung des Beklagten sei die GmbH alleinige persönlich haftende Gesellschafterin der KG, und nicht etwa, wie der Beklagte das meine, die Kommanditisten. Persönlich haftender Gesellschafter einer KG werde man ausschließlich aufgrund des Gesellschaftsvertrags. Es komme auf die zivilrechtliche Gestaltung an. Lediglich haftungsrechtlich könnten sich für den Kommanditisten Folgerungen ergeben, wenn die KG ihre Tätigkeit vor der Eintragung in das Handelsregister aufnehme oder wenn der Eintritt des Kommanditisten nicht in das Handelsregister eingetragen werde. Deswegen werde er aber noch nicht persönlich haftender Gesellschafter. Die GmbH bestehe zwar vor ihrer Eintragung in das Handelsregister als solche noch nicht. Es liege aber keineswegs eine Gründungsgesellschaft vor, in der die Handelnden persönlich haften, wie der Beklagte meine. Mit Abschluss des Gesellschaftsvertrags vom 01.07.1998 sei die GmbH vielmehr eine sog. Vorgesellschaft, die bis auf die noch fehlende Rechtsfähigkeit bereits der künftigen GmbH als deren Vorstufe entspreche. Daher seien auf sie neben dem Gesellschaftsvertrag bereits die Normen des GmbH-Gesetzes anzuwenden, soweit diese nicht gerade die Rechtsfähigkeit voraussetzten oder sonst mit der Beschränkung auf das Gründungsstadium nicht vereinbar seien. Der Vorgesellschaft werde u. a. auch die Komplementärfähigkeit, d. h. die Eintragung als persönlich haftende Gesellschafterin einer GmbH & Co KG zuerkannt. Nach dem zivilrechtlichen Verständnis der Rechtsnatur der Vorgesellschaft sei die GmbH am 12.07.1998, dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers, demzufolge persönlich haftende Gesellschafterin der KG gewesen.

25

Das Steuerrecht folge der handelsrechtlichen Beurteilung und behandle die Vorgesellschaft als eigenes Steuersubjekt für die Körperschaftsteuer. Schon nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs entstehe eine GmbH steuerrechtlich vor der Eintragung in das Handelsregister, nämlich sobald der Gesellschaftsvertrag abgeschlossen sei und die Gesellschaft ihre Tätigkeit begonnen habe, vorausgesetzt, dass die Eintragung später nachgeholt werde (vgl. RFH-Urteil vom 21.02.1930 III-A-43/29). Dieser Auffassung habe sich der Bundesfinanzhof (BStBl II 1993, 353) sowie u. a. auch das FG Münster (Urteil vom 18.05.1988 XIII-VII 6551/83 F, EFG 1988, 651) angeschlossen.

26

27

Auch wenn man dieser Auffassung nicht folge, sei die KG nicht erst mit ihrer Eintragung entstanden, sondern bereits am 01.07.1998, wie dies von den Gesellschaftern beabsichtigt gewesen sei. Dafür spreche zum einen der Handelsregisterauszug des AG H, wonach die KG am 01.07.1998 begonnen habe. Zum anderen handele es sich bei der Regelung des Gesellschaftsvertrags, die Gesellschaft beginne erst mit der Eintragung im Handelsregister, um einen Erklärungsirrtum. Die Gesellschafter hätten gewollt, dass die Gesellschaft am 01.07.1998 beginne, sie hätten dies nachweislich erklärt und faktisch danach gehandelt. Die Formulierung im Gesellschaftsvertrag beruhe auf der Verwendung eines Musterformulars, der Erklärungsirrtum sei den Beteiligten verborgen geblieben. Die Klägerin bezieht sich zum Beweis auf die ihrem Schriftsatz vom 27.06.2007 beigefügten Anlagen 1 bis 4, Bl. 105 ff., Bl. 111 der GA, auf die Bezug genommen wird.

Außerdem habe das FA F die KG ab dem 01.07.1998 als Gewerbebetrieb behandelt und zwar "entgegen der ursprünglich (fälschlich) abgegebenen Steuererklärung des Kollegen K, der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung deklariert" habe (Schriftsatz vom 27.06.2007, Bl. 107). Die Klägerin lege dazu vor Anlage III des Bp-Berichts vom 10.04.2003, Bl. 262 der GA. Bis zum 01.07.1998 seien die Einkünfte aus den Lizenzen beim Erblasser erklärungsgemäß als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung versteuert worden 28

Im Übrigen handle es sich bei der KG nicht um eine vermögensverwaltende Gesellschaft, die nur durch die Beteiligung einer GmbH als Komplementärin ihre gewerbliche Prägung erhalte. Bei der KG handele es sich vielmehr um eine Kommanditgesellschaft im Sinne von § 1 Abs. 2 HGB in Verbindung mit §§ 123 Abs. 2, 161 Abs. 2 HGB. Die KG habe ihre Geschäfte schon vor der Eintragung ins Handelsregister begonnen, weil sie durch Einbringung von Grundstücken und Gebäuden sowie von Patenten und Lizenzen aus der E-K-E GbR entstanden sei und damit deren Geschäfte nahtlos fortgeführt habe. Außerdem habe die Verwaltung und Nutzung von 63 Wohnungen sowie 28 Patenten und Lizenzen nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erforderlich gemacht (vgl. Bl. 62, Bl. 96 der GA). Mit Schriftsatz vom 30.10.2007 ergänzt und vertieft die Klägerin ihr Vorbringen, dass im Zeitpunkt des Todes des Erblassers am 12.07.1998 auch deshalb "Mitunternehmeranteile und damit Betriebsvermögen im Sinne des § 13a ErbStG auf seine Erben übergegangen ist, weil die von Herrn E 2 entwickelten und verwerteten Patente schon vor ihrer Einbringung in die Kommanditgesellschaft am 01.07.1998 Betriebsvermögenseigenschaften hatten". Auf den Schriftsatz vom 30.10.2007 mit Anlagen wird Bezug genommen (Bl. 144 ff. der GA). 29

Außerdem lege die Klägerin ein Schreiben des Patentanwalts M vom 30.10.2007 vor. Das Schreiben belege, dass die erfinderische Tätigkeit des Erblassers wesentlich umfangreicher gewesen sei, als dies bisher ausgeführt worden sei. Die in der Schutzrechtsliste von Herrn M aufgeführten Patente und Urheberrechte seien von der E GmbH -mit inzwischen über 200 Mitarbeitern und Umsatzerlösen von 50 Mio. Euro- auch wirtschaftlich genutzt worden, wie die "Patentlizenzverträge" vom 02.06.1985 und 01.01.1990 belegten. Auf den Schriftsatz vom 20.11.2007 einschließlich Anlagen wird Bezug genommen (Bl. 197 ff. der GA). 30

Entgegen der Auffassung des Beklagten sei bei der Bewertung der Geschäftsanteile der E GmbH ein weiterer Abschlag von 10 % wegen Verfügungsbeschränkungen zu berücksichtigen. Im Streitfall sei § 9 Abs. 2 und 3 BewG grundsätzlich nicht einschlägig. Denn im vorliegenden Fall gehe es ausschließlich um vertragliche Verfügungsbeschränkungen, einerseits aufgrund des oben bezeichneten Kaufvertrags, andererseits aufgrund der Vinkulierung der Geschäftsanteile durch § 10 Abs. 2 i. V. m. § 9 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrags der E GmbH, wonach die Übertragung nur an Gesellschafter und ihre 31

Abkömmlinge und die Ehegatten zulässig sein solle. Gerade für diesen Fall habe der BFH mit seinem Urteil vom 23.07.1971 (BStBl II 1972, 4) entschieden, dass ein zusätzlicher Abschlag dann zu gewähren sei, "wenn am Stichtage nicht mehr alle Gründungsgesellschafter an der Gesellschaft beteiligt sind, sondern einige von ihnen ausgeschieden und an ihre Stelle – im Wege der Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge – neue Gesellschafter eingetreten sind. Der Senat ist der Auffassung, dass in diesen Fällen der Abschlag nur bei den Anteilen der am Stichtag noch an der Gesellschaft beteiligten Gründungsgesellschafter versagt werden kann, wenn sie einzeln oder gemeinsam die für eine Änderung des Gesellschaftsvertrags erforderliche Mehrheit haben. Denn nur wenn diese Voraussetzung vorliegt, kann unterstellt werden, dass sie an den im Gesellschaftsvertrag enthaltenen Beschränkungen festhalten wollen. Eine solche Unterstellung ist dagegen nicht möglich bei Gründungsgesellschaftern, die einzeln oder gemeinsam eine geringere Mehrheit haben, und bei später eingetretenen Gesellschaftern ohne Rücksicht auf die Höhe ihrer Beteiligung." Eine entsprechende Regelung finde sich auch in R 100 Abs. 4 Satz 4 ErbStR. Die Klägerin gehöre nicht zu den Gründungsgesellschaftern und habe schon aufgrund der gesellschaftsvertraglich erforderlichen Mehrheitsverhältnisse (qualifizierte Mehrheit von 75 % für alle Gesellschafterbeschlüsse) keine Möglichkeit, die gesellschaftsvertraglich vereinbarte Verfügungsbeschränkung zu beseitigen. Erschwerend komme hinzu, dass sie zusätzlich noch dem kaufvertraglichen Verfügungsverbot unterliege, das sie ebenfalls nicht beseitigen oder unterlaufen könne, ohne sich schadensersatzpflichtig zu machen.

Folge man dieser Auffassung nicht, so sei zu untersuchen, was denn letztlich die Gegenleistung des Herrn T E für den Anteilserwerb gewesen sei oder umgekehrt, welchen Kaufpreisanspruch der Verkäufer, also der Erblasser, gegenüber dem Käufer, Herrn T E, gehabt habe, nur dieser Kaufpreisanspruch habe auf die Erbin übergehen können und nur er könne Gegenstand der Bewertung sein. Bei einem bisher vom FA angesetzten Anteilswert von umgerechnet 3.031.875 Euro und unter Berücksichtigung der Begrenzung des Jahreswerts gem. § 16 BewG auf 163.004 Euro ergebe sich bei einem vollendeten Lebensalter der Klägerin von 39 Jahren und einem anzusetzenden Vervielfältiger von 16,029 ein Wert für die GmbH-Geschäftsanteile in Höhe von 2.612.792 Euro bzw. 5.110.000 DM. Wegen der Einzelheiten wird auf den Schriftsatz vom 27.06.2007 Bezug genommen, insbesondere Bl. 108 – 110 der GA. De facto werde die Klägerin durch den Verkauf des Anteils durch den Erblasser an T E auf die Stellung einer Nießbraucherin verwiesen; auf den Schriftsatz vom 10.07.2008 wird Bezug genommen.

32

Weiter wurde eine Vermögensaufstellung der Vermögenswerte bei der WestLB Luxemburg im Klageverfahren vorgelegt, wonach die Vermögenswerte in Luxemburg um 8.244 DM zu mindern seien.

33

Die Klägerin beantragt,

34

den Erbschaftsteuerbescheid vom 03.07.2003, die Einspruchsentscheidung vom 23.03.2004 und den Erbschaftsteuerbescheid vom 30.11.2006 dahingehend abzuändern, dass für die Kommanditbeteiligung an der E Vermögensanlage Gesellschaft mbH & Co KG die Steuervergünstigung des § 13a ErbStG gewährt und dass der gemeine Wert der Anteile an der E GmbH auf 5.110.900 DM festgestellt wird,

35

hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen

36

Der Beklagte beantragt,

37

die Klage abzuweisen,

38

- hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. 39
- § 13a ErbStG sei nicht anzuwenden. Zum erbschaftsteuerlichen Stichtag sei weder die handelsrechtliche Eintragung erfolgt, noch sei der hierzu erforderliche Antrag gestellt gewesen. Dieser Antrag sei erst am 07.08.1998 und damit nach dem Eintritt des Erbfalls gestellt worden. Im Zeitpunkt des Erbfalls habe es sich daher bürgerlich-rechtlich nur um eine BGB-Gesellschaft gehandelt. Die steuerrechtliche Fiktion, dass nach Eintragung bereits rückwirkend von einer Kapitalgesellschaft ausgegangen werde, könne für den maßgeblichen Stichtag nicht greifen. Die Vorgesellschaft unterliege zwar der Körperschaftsteuer, sie werde dadurch aber rechtlich nicht zu einer Kapitalgesellschaft. Die körperschaftsteuerliche Behandlung sei eine Sonderregelung. Zivilrechtlich liege bis zur Eintragung im Handelsregister eine Personengesellschaft vor. Das werde für den Fall deutlich, dass es aus bestimmten Gründen nicht zur Handelsregistereintragung komme. In diesen Fällen werde die Gesellschaft auch körperschaftsteuerlich nicht mehr wie eine Kapitalgesellschaft behandelt. 40
- Es sei unbeachtlich, ob ein Erklärungsirrtum der Beteiligten hinsichtlich der Formulierung im Gesellschaftsvertrag, dass die Gesellschaft mit Eintragung beginnen solle, vorliege. Selbst wenn dies so sei, bleibe es bei der vorgetragenen rechtlichen Würdigung. 41
- Entgegen der Auffassung der Klägerin liege ein Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 Abs. 1 und Abs. 2 EStG nicht vor. Die KG beschränke ihre Tätigkeit auf die bloße Verwaltung von Vermögensgegenständen, hierin sei nach der Rechtsprechung des BFH regelmäßig keine gewerbliche Tätigkeit zu sehen. So bleibe die Vermietung von Grundbesitz auch dann private Vermögensverwaltung, wenn der Grundbesitz sehr umfangreich sei, an eine Vielzahl von Mietern vermietet und zur Verwaltung ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb unterhalten werde. Auch der Erblassers habe keinen Gewerbebetrieb gehabt. 42
- Ein weiterer Bewertungsabschlag bei der Bewertung der Geschäftsanteile der E GmbH wegen der Verfügungsbeschränkung sei nicht möglich. Nach § 9 Abs. 2 und Abs. 3 BewG seien persönliche Verhältnisse bei der Ermittlung des gemeinen Werts nicht zu berücksichtigen. Dazu gehörten auch Verfügungsbeschränkungen aufgrund letztwilliger Anordnungen. 43
- Die von der Klägerin begehrte Bewertung des Gewinnbezugsrechts nach den §§ 14, 15 BewG komme auch nicht in Betracht. Zum Nachlassvermögen habe die Beteiligung an der GmbH gehört. Auch in dem Übertragungsvertrag vom 01.07.1998 sei in Nr. 5 geregelt worden, dass zunächst die Klägerin den Geschäftsanteil erben und erst nach ihrem Tod T E Erbe des Geschäftsanteils werden solle. Die Klägerin habe den Geschäftsanteil selbst einschließlich des Gewinnbezugsrechts und nicht nur das Gewinnbezugsrecht erhalten. 44
- Während des Klageverfahrens hat der Beklagte den angefochtenen ErbSt-Bescheid geändert und das Vermögen bei der WestLB Luxemburg um 8.244 DM gemindert. Der Beklagte hat die ErbSt von einem steuerpflichtigen Erwerb von 11.062.300 DM auf 2.431.150 DM festgesetzt. Wegen der Einzelheiten wird auf den ErbSt-Bescheid vom 30.11.2006, Bl. 74 ff. der GA Bezug genommen. 45
- Mit Schreiben vom 02.11.2007 hat die Berichterstatterin auf das Urteil des 3. Senats vom 16.08.2007 (3 K 5382/04 Erb, EFG 2008, 70, Revision anhängig unter dem Aktenzeichen II R 41/07) hingewiesen. Auf die Erwidern der Klägerin, Schriftsatz vom 26.11.2007, wird Bezug genommen (Bl. 240 ff.). 46

Die Berichterstatterin hat den Sach- und Streitstand am 19.05.2008 mit den Beteiligten erörtert; wegen der Einzelheiten wird auf die Sitzungsniederschrift hingewiesen.

Der Senat hat am 10.05.2007, 11.09.2008 und am 06.11.2008 mündlich verhandelt und am 06.11.2008 den Zeugen M vernommen; wegen der Einzelheiten wird auf die Sitzungsniederschriften Bezug genommen. 48

**Entscheidungsgründe** 49

Die Klage ist nicht begründet. 50

Die angefochtene Erbschaftsteuerfestsetzung ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO). 51

I. Der Beklagte hat die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2, Abs. 4 Nr. 1 ErbStG zu Recht nicht gewährt. 52

1. Der Erwerb von Betriebsvermögen von Todes wegen wird gem. § 13a Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2, Abs. 4 Nr. 1 ErbStG durch die Gewährung eines Freibetrags und eines Bewertungsabschlags u.a. dann begünstigt, wenn es sich bei dem erworbenen Vermögen um inländisches Betriebsvermögen (§ 12 Abs. 5 ErbStG) beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs oder eines Anteils an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG (gewerblich tätige Personengesellschaft) handelt. 53

Die Klägerin hat im Streitfall weder einen ganzen Gewerbebetrieb noch einen Teilbetrieb noch einen Anteil an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG (gewerblich tätige Personengesellschaft) erworben. 54

a) Das Grundvermögen, das der Erblasser in die KG eingebracht hat, war bei ihm kein Betriebsvermögen, es handelte sich vielmehr um Privatvermögen des Erblassers. Durch die Einbringung der Grundstücke in die KG wurden die Grundstücke Gesamthandsvermögen der KG. Gegebenenfalls wären die Kommanditanteile nach § 13a Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2, Abs. 4 Nr. 1 i.V.m. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG zu begünstigen, wenn zum Zeitpunkt des Erbfalls die KG als gewerblich tätige/gewerblich geprägte Personengesellschaft zu qualifizieren wäre. Zum Zeitpunkt des Erbfalls war die KG aber weder als gewerblich tätige (s. unten b) noch als gewerblich geprägte (s. unten II) Personengesellschaft zu qualifizieren. 55

b) Ob, wie die Klägerin meint, die Entwicklung, Marktreifmachung und Vermarktung von zahlreichen Patenten und Gebrauchsmustern ein originärer Gewerbebetrieb im Sinne von § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist, kann der Senat im Streitfall offen lassen. Der Senat hat zwar Zweifel daran, ob der Erblasser einen originären Gewerbebetrieb betrieben hat. Gegen den Betrieb eines Gewerbebetriebs spricht vor allem, dass der Erblasser selbst Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt hat und eben gerade nicht von einem Gewerbebetrieb ausgegangen ist. Die Abgrenzung zwischen Einkünften aus Gewerbebetrieb, Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist im Einzelfall schwierig, insbesondere auch im Hinblick auf die steuerrechtliche Einordnung einer Erfindertätigkeit (vgl. dazu BFH, Urteile vom 23.03.2003 IX R 57/99, BFH/NV 2003, 1311; vom 18.06.1998 IV R 29/97, BStBl II 1998, 567; vom 10.09.2003 XI R 26/02, BStBl II 2004, 218). Außerdem hat es der Steuerpflichtige auch durch die Art der Gestaltung und die Erklärung der Einkünfte in der Steuererklärung zumindest teilweise in der Hand, wie die Einkünfte ertragsteuerlich zu qualifizieren sind. Was aus Sicht der Klägerin jetzt im Hinblick auf die erstrebte Qualifikation als Gewerbebetrieb vorteilhafte steuerliche Konsequenzen hat 56

(Gewährung der Steuervergünstigungen nach § 13a ErbStG), hatte aus der Sicht des Erblassers zu seinen Lebzeiten möglicherweise nachteilige steuerliche Konsequenzen (z.B. Bildung stiller Reserven, Firmenwert, Gewerbesteuer), die er gerade durch die von ihm gewählte Gestaltung vermeiden wollte. Dass das für die Ertragsteuer zuständige Finanzamt die Einkünfte -wie erklärt- als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung behandelt hat, hat aber keine Bindungswirkung für die Erbschaftsteuer.

Selbst wenn der Senat aber mit der Klägerin unter Berücksichtigung der Ausführungen des Zeugen M zu Art und Umfang der Tätigkeit des Erblassers vom Vorliegen eines Gewerbebetriebs (Entwicklung, Marktreifmachung und Vermarktung Patenten und Gebrauchsmustern) in der Hand des Erblassers ausgeht, führt dies entgegen ihrer Auffassung nicht dazu, dass durch die Einbringung der Patente in die KG eine gewerblich tätige Personengesellschaft entstanden ist. 57

Die Voraussetzungen des § 24 UmwStG für eine Einbringung liegen nicht vor. Denn nach § 24 Abs. 1 UmwStG ist Voraussetzung, dass ein Betrieb oder Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine Personengesellschaft eingebracht und der Einbringende Mitunternehmer der Gesellschaft wird. Im Streitfall hat der Erblasser aber keinen Betrieb und auch keinen Teilbetrieb in die KG eingebracht. Der Erblasser hat nämlich die ihm gehörenden Patente und Patentanmeldungen lediglich zu "fünfundzwanzig vom Hundert Miteigentumsanteil (Bruchteil)" eingebracht. 58

Unter einem Teilbetrieb ist ein organisch geschlossener, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Teil eines Gesamtbetriebes zu verstehen, der für sich allein lebensfähig ist (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH, Urteile vom 15.03.1984 IV R 189/81, BStBl II 1984, 486; vom 3.10.1984 I R 119/81, BStBl II 1985, 245, und vom 16.11.2005 X R 17/03, BFH/NV 2006, 532). Es muss sich um eine Untereinheit des Gesamtbetriebes, einen selbständigen Zweigbetrieb im Rahmen eines Gesamtunternehmens, handeln (so bereits BFH, Urteile vom 27.03.1969 IV R 113/68, BStBl II 1969, 464 und vom 13.02.1980 I R 14/77, BStBl II 1980, 498). 59

Ob ein Betriebsteil die für die Annahme eines Teilbetriebs erforderliche Selbständigkeit besitzt, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse -beim bisherigen Betriebsinhaber- zu entscheiden (BFH, a.a.O., BStBl II 1980, 498; BStBl II 1984, 486; vom 5.06.2003 IV R 18/02, BStBl II 2003, 838 und in BFH/NV 2006, 532). Hierfür hat die Rechtsprechung verschiedene Abgrenzungsmerkmale entwickelt, z. B. räumliche Trennung vom Hauptbetrieb, gesonderte Buchführung, eigenes Personal, eigene Verwaltung, selbständige Organisation, eigenes Anlagevermögen, ungleichartige betriebliche Tätigkeit, eigener Kundenstamm. Dabei sind auch die Besonderheiten des Betriebes zu beachten, je nachdem, ob es sich um einen Fertigungs-, Handels- oder Dienstleistungsbetrieb handelt. 60

Wenn man mit der Klägerin davon ausgeht, dass der Erblasser als Erfinder ein Einzelunternehmen betrieben hat, kann in der nur bruchteilweisen Einbringung der Patente kein Teilbetrieb in dem oben beschriebenen Sinne angenommen werden. 61

2. Der Erwerb von Betriebsvermögen von Todes wegen wird gem. § 13a Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2, Abs. 4 Nr. 1 ErbStG durch die Gewährung eines Freibetrages und eines Bewertungsabschlages u.a. auch dann begünstigt, wenn es sich bei dem erworbenen Betriebsvermögen um Anteile an einer Gesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG handelt. Nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gilt als Gewerbebetrieb in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Personengesellschaft, die keine Tätigkeit im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübt und bei der ausschließlich 62

eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind (gewerblich geprägte Personengesellschaft).

Bei der E Vermögensanlagegesellschaft mbH & Co KG handelt es sich nach Eintragung der KG im Handelsregister um eine solche gewerblich geprägte Personengesellschaft. Denn die Gesellschaft verwaltet lediglich Vermögen und erzielt deshalb keine gewerblichen Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG (s.o. I. 1). Da zudem die einzige persönlich haftende Gesellschafterin der Kommanditgesellschaft die E Vermögensanlage Verwaltungsgesellschaft mbH ist und nur diese zur Geschäftsführung befugt ist, sind die Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG nach Eintragung der KG im Handelsregister erfüllt. 63

Zum Todeszeitpunkt des Erblassers lagen die Voraussetzungen der Steuervergünstigung nach § 13a Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2, Abs. 4 Nr. 1 ErbStG allerdings nicht vor. Denn zu diesem Zeitpunkt, der gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG für die Steuerfestsetzung maßgeblich ist (Stichtagsprinzip), existierte mangels Eintragung der KG im Handelsregister noch keine gewerblich geprägte Personengesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG (vgl. FG Münster, Urteil vom 16.08.2007 3 K 5382/04 Erb, EFG 2008, 70, Revision anhängig unter dem Aktenzeichen II R 41/07). 64

Dass das für die Ertragsteuer zuständige Finanzamt die Anteile an der E Vermögensanlagegesellschaft mbH & Co KG als Mitunternehmeranteile im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG behandelt hat, ist für die Qualifikation der Anteile nach § 13a ErbStG nicht maßgeblich. Denn es besteht keine Bindungswirkung der ertragsteuerlichen Behandlung für Zwecke der Erbschaftsteuer. Allerdings sind die Grundsätze des Ertragsteuerrechts anzuwenden. Außerdem hat bei der ertragsteuerlichen Qualifikation der Einkünfte -anders als bei der Erbschaftsteuer- das Stichtagsprinzip keine Bedeutung. 65

Zwar kann die mit Abschluss eines Gesellschaftsvertrages entstehende sogenannte Vor-GmbH, sofern sie später tatsächlich ins Handelsregister eingetragen wird, bereits vor ihrer Eintragung Komplementärin einer KG sein und als persönlich haftende Gesellschafterin einer Personengesellschaft die gewerbliche Prägung gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG vermitteln (vgl. BFH, Urteil vom 04.11.2004 III R 2/03, BStBl II 2005, 405; Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Kommentar, § 15 Rz. 1436; Schmidt/Wacker, EStG, 26. Auflage 2007, § 15 Rz. 216 m.w.N.). Folglich kommt es, entgegen der Auffassung des Beklagten, im Streitfall nicht auf die im Besteuerungszeitpunkt fehlende Eintragung der GmbH im Handelsregister an. 66

Entscheidend ist vielmehr, dass die KG im Todeszeitpunkt des Erblassers noch nicht im Handelsregister eingetragen war. Zivilrechtlich entsteht eine KG bereits vor ihrer Eintragung ins Handelsregister, sofern sie einen unter § 1 Abs. 1 u. 2 des Handelsgesetzbuchs (HGB) fallenden Gewerbebetrieb betreibt (§§ 123 Abs. 2, 161 HGB). Die Eintragung wirkt dann nur deklaratorisch. Betreibt eine KG hingegen kein Handelsgewerbe i.S.d. § 1 Abs. 1 u. 2 HGB und ist, wie die hier streitgegenständliche GmbH & Co KG, nur vermögensverwaltend tätig, wird sie gem. §§ 161 Abs. 2 i.V.m. 105 Abs. 2 HGB erst durch die Eintragung ins Handelsregister konstitutiv zur KG (vgl. Baumbach/Hopt, HGB, 26. Auflage 2006, § 105 Rz. 12). Erst mit diesem Zeitpunkt tritt für die Kommanditisten die Haftungsbeschränkung ein. Die Regelung des § 176 Abs. 1 Satz 1 HGB, wonach der Kommanditist vor Eintragung der KG im Handelsregister nur wie ein Kommanditist haftet, wenn dem Gläubiger seine Beteiligung als Kommanditist bekannt war, gilt nach § 176 Abs. 1 Satz 2 HGB nicht für die nur vermögensverwaltende KG. Diese ist vor ihrer Eintragung in das Handelsregister eine GbR, die mangels Beschränkung der Haftung der Gesellschafter grundsätzlich keine gewerblich 67

geprägte Personengesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG sein kann (vgl. Schmidt/Wacker, EStG, 26. Auflage 2007, § 15 EStG Rz. 227). Hieraus folgt, dass die Tatbestandsvoraussetzungen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG bei einer vermögensverwaltenden GmbH & Co KG erst mit der Eintragung der KG im Handelsregister erfüllt sind.

Für den Streitfall bedeutet dies, dass die Voraussetzungen der Steuervergünstigungen des § 13a ErbStG zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer nicht vorgelegen haben, da zu diesem Stichtag mangels Eintragung der KG im Handelsregister noch keine gewerblich geprägte Personengesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG existierte. Nach dem Stichtagsprinzip ist es erforderlich, dass zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer, im Fall des Erwerbs von Todes wegen also zum Todeszeitpunkt des Erblassers (vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 13a ErbStG vorliegen. 68

Dem steht die Rechtsprechung des BFH zum Beginn der Gewerbesteuerpflicht einer gewerblich geprägten Personengesellschaft nicht entgegen. Der BFH hat in dem Urteil vom 20.11.2003 (IV R 5/02, BStBl II 2004, 464) lediglich ausgeführt, dass der Beginn der Gewerbesteuerpflicht einer gewerblich geprägten Personengesellschaft nicht die Aufnahme einer originär gewerblichen Tätigkeit voraussetze. Vielmehr sei bei der gewerblich geprägten Personengesellschaft auf den Beginn der werbenden Tätigkeit abzustellen, die von bloßen Vorbereitungshandlungen abzugrenzen sei. Aus den Ausführungen des BFH kann nicht abgeleitet werden, dass es für die Qualifizierung der Einkünfte einer gewerblich geprägten Personengesellschaft als gewerbliche Einkünfte nicht auf ihre Handelsregistereintragung ankommt. Der Sachverhalt, der dem BFH-Urteil zugrunde lag, lässt sich nicht mit dem vorliegenden Fall vergleichen. Die in dem genannten BFH-Verfahren klagende GmbH & Co KG war bereits mehrere Jahre vor den streitbefangenen Veranlagungszeiträumen errichtet worden, so dass, im Gegensatz zu dem vorliegenden Fall, nicht der Zeitraum zwischen der vertraglichen Gründung der KG und ihrer Eintragung ins Handelsregister betroffen war. Dementsprechend kann aus dem genannten Urteil des BFH nicht geschlussfolgert werden, dass eine vermögensverwaltende KG, die ihre werbende Tätigkeit bereits vor ihrer Eintragung ins Handelsregister aufgenommen hat, mit Aufnahme dieser Tätigkeit und nicht erst mit ihrer Eintragung ins Handelsregister unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG als gewerblich geprägte Personengesellschaft zu qualifizieren ist. Vielmehr tritt, wie eingangs dargestellt, erst mit der Eintragung der vermögensverwaltenden KG ins Handelsregister die Haftungsbeschränkung der Kommanditisten ein, so dass erst zu diesem Zeitpunkt die Tatbestandsvoraussetzungen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG erfüllt sind. 69

Aufgrund des im Erbschaftsteuerrecht geltenden Stichtagsprinzips kommt es auch unter Berücksichtigung des Gleichheitsgrundsatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG nicht darauf an, dass die KG ebenso wie die GmbH im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer bereits zu Eintragung im Handelsregister angemeldet war und der Erblasser insofern alles in seiner Macht stehende getan hatte, um eine gewerblich geprägte GmbH & Co KG entstehen zu lassen. Eine durch sachliche Gründe nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung der Klägerin infolge der Anwendung des Stichtagsprinzips vermag der Senat nicht zu erkennen. 70

II. Der Beklagte hat zu Recht keinen weiteren Bewertungsabschlag gewährt. Die Anteile an der E GmbH sind zutreffend nach dem Stuttgarter Verfahren bewertet worden. 71

Die Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften richtet sich nach § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 9 ErbStG. Lässt sich der gemeine Wert nicht aus Verkäufen ableiten (§ 9 Abs. 2 BewG, § 11 Abs. 2 BewG), ist er nach § 12 Abs. 2 ErbStG i.V.m. § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten zu schätzen. Die Bewertung erfolgt grundsätzlich nach dem Stuttgarter Verfahren. Das Stuttgarter Verfahren 72

ist ein den Anforderungen des § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG -noch- entsprechendes Verfahren (vgl. Beschluss des BVerfG vom 07.11.2006 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1; BFH, Urteil vom 12.07.2005 II R 8/04, BStBl II 2005, 845 unter Hinweis auf BFH, Urteil vom 17.06.1998 II R 46/96, BFH/NV 1999, 17 m.w.N.).

Das sog. Stuttgarter Verfahren geht in seiner Regelbewertung (R 100 Erbschaftsteuerrichtlinien -ErbStR-) davon aus, dass für die danach bewerteten Anteile der Einfluss auf die Geschäftsführung typisch ist (vgl. BFH, Urteil vom 28.03.1990 II R 108/85, BStBl II 1990, 493 unter Hinweis auf BFH, Urteil vom 14.11.1980 III R 81/79, BStBl II 1981, 351). Für Anteile, die keinen Einfluss auf die Geschäftsführung gewähren, ist deshalb nach R 101 Abs. 8 ErbStR der nach dem sog. Stuttgarter Verfahren ermittelte gemeine Wert der Anteile um einen Abschlag von 10 v.H. zu kürzen. 73

Dementsprechend ist der Beklagte vorgegangen; der so ermittelte Wert wird von der Klägerin auch nicht bestritten. 74

Ein weiterer Abschlag wegen der Verfügungsbeschränkung, der die Klägerin unterworfen ist, kommt entgegen ihrer Auffassung nicht in Betracht. Denn § 9 Abs. 2 Satz 3 BewG bestimmt, dass bei der Ermittlung des gemeinen Werts ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse nicht zu berücksichtigen sind. Als persönliche Verhältnisse sind auch Verfügungsbeschränkungen anzusehen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind (§ 9 Abs. 3 Satz 1 BewG). Das gilt nach § 9 Abs. 3 Satz 2 BewG insbesondere für Verfügungsbeschränkungen, die auf letztwilligen Anordnungen beruhen. 75

Im Streitfall liegt eine Verfügungsbeschränkung im Sinne des § 9 Abs. 2 und Abs. 3 BewG vor. Solche Verfügungs- und Vererbungsbeschränkungen, die auf den persönlichen Verhältnissen der Gesellschafter beruhen, dürfen deshalb grundsätzlich nicht bei der Ermittlung des gemeinen Werts der Anteile an einer Kapitalgesellschaft berücksichtigt werden (vgl. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Kommentar, § 12 Tz. 370 mit zahlreichen Rechtsprechungsnachweisen, z.B. BFH, Urteil vom 17.06.1998 II R 46/96, BFH/NV 1999, 17). Dass hierdurch im Einzelfall Härten entstehen können, ändert an der Rechtslage nichts (vgl. Viskorf in Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsetz, 2. Aufl. 2004, § 9 BewG Rn. 10). 76

Die Klägerin weist darauf hin, dass in der Vergangenheit von der Rechtsprechung jedoch Abschläge gewährt worden seien für solche Anteilseigner, die nach den Gründungsgesellschaftern bzw. nach dem Stichtag der Begründung der Verfügungsbeschränkung eingetreten sind und solche Verfügungsbeschränkungen vorfinden, oder unter Umständen auch bei Gründungsgesellschaftern, wenn diese einzeln oder gemeinsam nicht die für eine Änderung des Gesellschaftsvertrags in Richtung einer Abschaffung bzw. Einschränkung der Veräußerungs- oder Vererbungsbeschränkungen erforderliche Mehrheit haben (vgl. BFH, Urteil vom 23.07.1971 III R 41/70, BStBl II 1972, 4). Diese Rechtsprechung ist aber aufgegeben worden (vgl. BFH, Urteil vom 17.06.1998 II R 46/96, BFH/NV 1999, 17; BFH, Urteil vom 12.07.2005 II R 8/04, BStBl II 2005, 845; Mannek in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 11 BewG Anm. 287). Die Entscheidung des BFH vom 19.12.2007 (II R 22/06, BFH/NV 2008, 962) betrifft einen Ausnahmefall (innerhalb eines kurzen Zeitraums verstirbt ein Gründungsgesellschafter unerwartet, der andere muss sich wegen einer lebensbedrohlichen Erkrankung kurzfristig aus dem Unternehmen zurückziehen), der mit dem hier zu entscheidenden Sachverhalt nicht vergleichbar ist. 77

Die Verpflichtung der Klägerin zur Übertragung der Beteiligung an der E GmbH auf den Käufer der Beteiligung, T E, kann auch nicht als Nachlassverbindlichkeit gemäß § 10 Abs. 5 Nr 2 ErbStG berücksichtigt werden. Zum einen besteht möglicherweise eine solche Verpflichtung gar nicht, weil die Abtretung schon allein durch den Tod des Letztversterbenden wirksam wird (so die Auffassung der Klägerin im Schriftsatz vom 27.06.2007, Bl. 108 f. der GA). Zum anderen handelt es sich, wenn man das Bestehen einer Verpflichtung annehmen wollte, um eine aufschiebend bedingte Last, die nach § 6 Abs. 1 BewG nicht abzugsfähig ist.

Die von der Klägerin vorgeschlagene Bewertung (Bewertung des auf die Klägerin übergegangenen Kaufpreises) kommt nach Auffassung des Senats schon deshalb nicht in Betracht, weil sie nicht den gesetzlichen Vorgaben entspricht. Denn die Klägerin ist zivilrechtlich Vollrechtsinhaberin des auf sie übergegangenen Anteils an der E GmbH geworden. 79

III. Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135, 137 FGO; die Nachweise über das Vermögen in Luxemburg, die zu einer Herabsetzung der Erbschaftsteuer während des Klageverfahrens geführt haben, sind erst im Klageverfahren vorgelegt worden. 80

Die Revision wird wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). 81