

## Urteil vom 02. März 2011, II R 5/09

**Einkommensteuerrechtliche Qualifikation der Tätigkeit von Erfindern; keine Betriebsaufgabe wegen des Todes eines Freiberuflers; keine Berücksichtigung nicht aktivierbarer Patente im Betriebsvermögen bei der Bemessung der Erbschaftsteuer nach dem vor 2009 geltenden Recht; Bewertung im Privatvermögen befindlicher Patente; Abnutzbarkeit von Warenzeichen/Marken; Berücksichtigung vom Erblasser nicht zu erfüllender Schulden als Nachlassverbindlichkeiten; Ansatz erst nach dem Tod des Erben fällig werdender Verbindlichkeiten des Erblassers bei der Erbschaftsteuer; Erwerb eines Anteils an einer nicht in das Handelsregister eingetragenen vermögensverwaltenden Personengesellschaft erbschaftsteuerrechtlich nicht begünstigt; Maßgeblichkeit des zivilrechtlichen Eigentum bei der Erbschaftsteuer; erbschaftsteuerrechtliche Beurteilung des Erwerbs eines Anteils an einer Vor-GmbH; Nachhaltigkeit einer Erfindertätigkeit; Ansatz von Wirtschaftsgüter nach § 109 BewG; Abnutzbarkeit von immateriellen Wirtschaftsgütern; Anteil an Kapitalgesellschaft als notwendiges Betriebsvermögen eines Freiberuflers; Behandlung schwebender Geschäfte bei der Erbschaftsteuer; Grundbucheintrag; gewerblich geprägte Personengesellschaft; Überführung von Wirtschaftsgütern in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten als Veräußerung; Verdrängung des gesetzten Rechts durch den Grundsatz von Treu und Glauben**

BFH II. Senat

ErbStG § 10, ErbStG § 11, ErbStG § 12 Abs 5, ErbStG § 13a Abs 1, BewG § 5, BewG § 6 Abs 1, BewG § 8, BewG § 9, BewG § 11, BewG § 95, BewG § 96, BewG § 109 Abs 1, EStG § 4 Abs 1, EStG § 5 Abs 2, EStG § 15 Abs 2, EStG § 18 Abs 1 Nr 1, AO § 41, AO § 171 Abs 10, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, FGO § 68, FGO § 118 Abs 2, FGO § 127, BGB § 873 Abs 1, HGB § 1 Abs 2, HGB § 105 Abs 2 S 1, HGB § 123, HGB § 161 Abs 2, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, BewG § 109 Abs 2, ErbStG § 13a Abs 2, ErbStG § 13a Abs 4 Nr 3, BewG § 6 Abs 2, EStG § 15 Abs 3 Nr 2, EStG § 18 Abs 4

vorgehend FG Münster, 05. November 2008, Az: 3 K 2155/04 Erb

### Leitsätze

1. NV: Selbständig und nachhaltig tätige Erfinder erzielen Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit.
2. NV: Der Tod eines Freiberuflers führt nicht zur zwangsweisen Aufgabe seines Betriebs.
3. NV: Zum betrieblichen Anlagevermögen gehörende Patente sind bei der Bemessung der Erbschaftsteuer nach dem vor 2009 geltenden Recht nicht anzusetzen, wenn sie ertragsteuerrechtlich nicht aktivierbar sind.
4. NV: Bei der Bewertung im Privatvermögen befindlicher Patente ist nicht von der gesetzlichen Schutzdauer, sondern von der zu schätzenden verbleibenden wirtschaftlichen Nutzungsdauer auszugehen.
5. NV: Warenzeichen/Marken gehören zu den abnutzbaren immateriellen Wirtschaftsgütern.
6. NV: Brauchte der Erblasser zwar eine Schuld zu seinen Lebzeiten nicht zu erfüllen, tritt aber die wirtschaftliche Belastung des Erben durch die Schuld mit dem Tod des Erblassers ein oder steht zu diesem Zeitpunkt fest, dass sie eintreten wird, ist die Schuld als Nachlassverbindlichkeit abziehbar.
7. NV: Braucht der Erbe einen vom Erblasser noch nicht erfüllten gegenseitigen Vertrag ebenfalls nicht zu erfüllen, weil die Leistungspflicht erst mit dem Tod des Erben fällig wird, kann die Leistungspflicht erst ab diesem Zeitpunkt als Nachlassverbindlichkeit berücksichtigt werden, und zwar als rückwirkendes Ereignis.
8. NV: Der Erwerb eines Anteils an einer nicht in das Handelsregister eingetragenen vermögensverwaltenden Personengesellschaft ist erbschaftsteuerrechtlich nicht begünstigt.
9. NV: Bei der Erbschaftsteuer kommt es ausschließlich auf das zivilrechtliche Eigentum, nicht aber auf Anwartschaftsrechte an.
10. NV: Der Erwerb eines Anteils an einer durch notariell beurkundeten Vertrag gegründeten, aber noch nicht in das Handelsregister eingetragenen GmbH ist nach § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG vor 2009 begünstigt, wenn der Erblasser beim

Eintritt des Erbfalls die Stammeinlage bereits erbracht hatte.

## Tatbestand

- 1** I. Die am 5. Januar 1959 geborene Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist aufgrund des notariell beurkundeten Ehe- und Erbvertrags vom 28. Juni 1998 die Alleinerbin ihres am 12. Juli 1998 verstorbenen Ehemanns E. E, ein Fliesenleger, entwickelte zahlreiche Patente, wie z.B. Unterkonstruktionen für die Fliesenverlegung sowie Bau- und Trittschalldämmplatten, und vermarktete diese u.a. durch Erteilung von Lizenzen an die ... GmbH (GmbH 1), die er gegründet hatte und an der er zuletzt zu einem Viertel beteiligt war. Die Einkünfte des E aus den Lizenzen wurden als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung versteuert.
- 2** E verkaufte die Beteiligung an der GmbH 1 durch notariell beurkundeten Vertrag vom 1. Juli 1998 an S 1, einen Sohn aus einer früheren Ehe, der bereits zur Hälfte an der GmbH 1 beteiligt war, und trat den Geschäftsanteil "aufschiebend bedingt" durch den Tod der Klägerin oder für den Fall, dass E nicht durch die Klägerin beerbt wird, durch den Tod des E an S 1 ab. S 1 sollte also erst nach dem Tode des E und der Klägerin Inhaber des Geschäftsanteils werden. Zur Sicherung des Übertragungsanspruchs des S 1 verpflichtete sich E, "sich jedweder Verfügung zu enthalten, die ihm die Erfüllung dieses Vertrages unmöglich macht, insbesondere eine anderweitige Abtretung des Geschäftsanteils vorzunehmen oder den Geschäftsanteil zu verpfänden", und diese Verpflichtung auch an die Klägerin weiterzugeben. Als Gegenleistung hatte S 1 seine Beteiligung an der D 32 mit Wirkung ab 1. Juli 1998 an E abzutreten und einen am 31. Juli 1998 fälligen Kaufpreis von 443.000 DM zu zahlen. Die Vertragsbeteiligten gingen dabei von einem Wert dieser Beteiligung von 150.000 DM aus.
- 3** Die Klägerin und E gründeten durch weiteren notariell beurkundeten Vertrag vom 1. Juli 1998 die GmbH 2. An dem Stammkapital von 50.000 DM, das voll einzuzahlen war, beteiligten sich nach dem Vertragswortlaut die Klägerin mit 12.000 DM (24 v.H.) und E mit 38.000 DM (76 v.H.). Als Geschäftsführerin der GmbH 2 wurde die Klägerin bestellt.
- 4** Die GmbH 2 ist die persönlich haftende Gesellschafterin der ebenfalls durch notariell beurkundeten Vertrag vom 1. Juli 1998 gegründeten ... GmbH & Co. KG ("KG"). An dem Gesellschaftskapital der "KG" von 100.000 DM beteiligten sich nach dem Vertragswortlaut die Klägerin mit 24 v.H. und E mit 76 v.H. Gegenstand des Unternehmens der "KG" ist der Erwerb, die Bebauung, die Verwaltung, die wirtschaftliche Nutzung wie Verpachtung, Vermietung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten unter Ausschluss eigener Bautätigkeit sowie von sonstigen Vermögensanlagen. Das Gesellschaftsverhältnis sollte nach dem Vertragswortlaut mit der Eintragung in das Handelsregister beginnen. Als Geschäftsführer der "KG" wurden die GmbH 2 und S 1 bestellt.
- 5** Die Klägerin und E erbrachten ihre Kommanditeinlagen gemäß Vertrag vom 6. Juli 1998 durch Einbringung von Grundbesitz (Grundstücke, Miteigentumsanteile, Eigentumswohnungen, Erbbaurechte) und E ferner durch die Einlage der ihm gehörenden hälftigen Anteile an den C-Patenten sowie von hälftigem Miteigentum an den ihm in vollem Umfang gehörenden Patenten und Patentanmeldungen sowie an dem Warenzeichen/Markenzeichen .... Hinsichtlich des Grundbesitzes erklärten die Vertragsbeteiligten die Auflassung und bewilligten die Eheleute die Eintragung in das Grundbuch. E trat die in die "KG" einzubringenden Rechte und Mitberechtigungen an diese ab. Der Besitz an den eingebrachten beweglichen und unbeweglichen Sachen sowie Gefahr, Nutzungen und Lasten sollten mit dem 1. Juli 1998 auf die "KG" übergehen. Die "KG" übernahm ihrerseits persönliche Verbindlichkeiten der Klägerin und des E. Der Differenzbetrag zwischen Kommanditkapital und übernommenen Verbindlichkeiten einerseits und der Summe der Aktiva andererseits wurde den Eheleuten als Darlehensforderung im Verhältnis ihrer Kommanditbeteiligungen zueinander gutgeschrieben und der "KG" belastet. Über die Darlehenskonten sind auch Gewinnanteile, private Einlagen, Privatentnahmen, Zinsen und Auslagenersatz nebst Haftungsvergütungen zu verrechnen.
- 6** Die Eintragung der "KG" in das Handelsregister wurde am 7. August 1998 beantragt. Die GmbH 2 und die "KG" wurden im Dezember 1999 in das Handelsregister eingetragen, wobei vermerkt wurde, die "KG" habe am 1. Juli 1998 begonnen.
- 7** Das für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte der "KG" zuständige Finanzamt war der Auffassung, bei den Einkünften der "KG" habe es sich ab dem 1. Juli 1998 nicht wie erklärt um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sondern um Einkünfte aus Gewerbebetrieb gehandelt, und nahm entsprechende Feststellungen vor.

- 8** In dem von der Klägerin und E geschlossenen Ehe- und Erbvertrag vom 28. Juni 1998 war vorgesehen gewesen, dass sich die Klägerin mit 26 v.H. und E mit 74 v.H. an der GmbH 2 und der "KG" beteiligen. Ausgehend hiervon hatte E verfügt, dass die Klägerin als Erbin im Ergebnis eine weitere Beteiligung von 18,5 v.H. an diesen Gesellschaften erhalten solle. Als Vermächtnis sollten die Söhne S 2, S 3 und S 4 jeweils eine Beteiligung von 18,5 v.H. an diesen Gesellschaften erhalten. Von den dem E verbliebenen und in den Nachlass gefallenen Mitberechtigungen an den bereits erteilten und noch beantragten gewerblichen Schutzrechten (einschließlich des Warenzeichens) standen dem S 1 aufgrund eines Vermächtnisses von den C-Patenten abgesehen hälftige Anteile zu.
- 9** Die Klägerin ging in der Erbschaftsteuererklärung abweichend von den Gesellschaftsverträgen, aber übereinstimmend mit dem Ehe- und Erbvertrag vom 28. Juni 1998 davon aus, dass sie mit 26 v.H. und E mit 74 v.H. an der GmbH 2 und der "KG" beteiligt gewesen seien und dass sich die Vermächtnisse zugunsten von S 2, S 3 und S 4 auf jeweils 18,5 v.H. des Kapitals der GmbH 2 und der "KG" belaufen hätten. Sie selbst habe demgemäß ebenfalls Beteiligungen von je 18,5 v.H. an diesen Gesellschaften als Erbin erhalten. Das Stammkapital der GmbH 2 sei am 10. Juli 1998 eingezahlt worden, und zwar zu 26 v.H. von ihr und zu 74 v.H. von E. Dieses Stammkapital bezog sie in den von ihr erklärten Wert des Gesellschaftsvermögens der "KG" ein.
- 10** Hinsichtlich der Beteiligungen des E an der D 32 gab die Klägerin an, E und sie selbst seien an dieser Gesellschaft, einer Immobilien-Anlagegesellschaft in der Rechtsform einer KG, je zur Hälfte mit einem Nominalbetrag von 200.000 DM und E darüber hinaus allein mit einem weiteren, für 150.000 DM erworbenen Anteil mit einem Nominalbetrag von 200.000 DM beteiligt gewesen.
- 11** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte gegen die Klägerin durch den im Anschluss an eine Außenprüfung ergangenen Bescheid vom 3. Juli 2003, der verfahrensrechtlich auf dem in den zuvor ergangenen Steuerbescheiden enthaltenen Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 2 der Abgabenordnung --AO--) beruht, ausgehend von einem Erwerb von 12.171.099 DM Erbschaftsteuer in Höhe von 2.435.500 DM (1.245.251,38 €) fest. Während sich die Grundstückswerte für den in die "KG" eingebrachten Grundbesitz aufgrund der inzwischen erfolgten gesonderten Feststellungen auf insgesamt 5.397.667 DM verminderten, erhöhte sich der Gesamtwert der gewerblichen Schutzrechte auf 372.750 DM für die C-Patente (Hälfteanteil), 3.200.151 DM für die übrigen Patente und 298.200 DM für das Warenzeichen. Das FA legte der Bewertung der Patente eine Restlaufzeit zwischen zwei Monaten und 17 Jahren drei Monaten zugrunde, wandte aber im Hinblick auf die in R 93 Satz 5 der Erbschaftsteuer-Richtlinien (ErbStR) vorgesehene Regelung, nach der im Allgemeinen von einer durchschnittlichen Nutzungsdauer von Patenten von acht Jahren ausgegangen werden kann, höchstens den in R 93 Satz 9 ErbStR für eine Laufzeit von acht Jahren bestimmten Vervielfacher von 4,97 an (Anlage I zum Bericht vom 10. April 2003 über die Außenprüfung). Die als Nachlassverbindlichkeiten abgezogenen Vermächtnisansprüche von S 1, S 2, S 3 und S 4 wurden entsprechend angepasst. Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 und 2 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der beim Eintritt des Erbfalls geltenden Fassung (ErbStG) für den Erwerb des Anteils an der "KG" gewährte das FA nicht mehr, da die "KG" ihre Tätigkeit auf die bloße Vermögensverwaltung beschränkt habe und bei Eintritt des Erbfalls wegen der fehlenden Eintragung in das Handelsregister noch nicht gewerblich geprägt gewesen sei. Wie bisher berücksichtigte das FA den Erwerb offener Forderungen aus Lizenzen von 905.318 DM (vgl. Schreiben des FA vom 24. Januar 2000). Den von der Klägerin erworbenen Anteil an der GmbH 1 setzte das FA mit 6.057.500 DM an, ohne die im Kaufvertrag vom 1. Juli 1998 vereinbarten Verfügungsbeschränkungen wertmindernd zu berücksichtigen. Das FA setzte für den Erwerb der Beteiligungen des E an der D 32 einen Gesamtwert von 133.785 DM und für die auf die Klägerin als Erbin übergegangene Beteiligung des E an der ... GmbH & Co. KG (R KG) einen Wert von 79.853 DM an. Der Einspruch blieb erfolglos.
- 12** Durch den während des finanzgerichtlichen Verfahrens ergangenen Änderungsbescheid vom 30. November 2006 verminderte das FA den Erwerb auf 12.162.355 DM. Dabei unterlief ihm zugunsten der Klägerin ein Übertragungsfehler von 500 DM.
- 13** Mit der Klage beantragte die Klägerin, den Änderungsbescheid vom 30. November 2006 dahingehend zu ändern, dass für die nach Berücksichtigung der S 2, S 3 und S 4 zustehenden Vermächtnisse auf sie übergegangene Kommanditbeteiligung an der "KG" die Steuervergünstigungen des § 13a ErbStG gewährt werden und der gemeine Wert des von ihr als Erbin erworbenen Anteils an der GmbH 1 mit 5.110.000 DM angesetzt wird.
- 14** Zur Begründung dieses Ansatzes für die GmbH 1 führte die Klägerin aus, sie habe insoweit aufgrund des Verkaufs des Anteils an S 1 lediglich die Stellung einer Nießbraucherin. Ausgehend von dem Jahreswert der Nutzung von 163.004 € sowie des aufgrund ihres seinerzeitigen Lebensalters von 39 Jahren anwendbaren Vervielfältigers von

16,029 ergebe sich der Wert von 5.110.000 DM. Hilfsweise sei wegen der Verfügungsbeschränkungen ein weiterer Abschlag von 10 v.H. vom Anteilswert vorzunehmen.

- 15** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage durch das in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2009, 605 veröffentlichte Urteil mit der Begründung ab, der Klägerin stünden für den Erwerb des nach Berücksichtigung der S 2, S 3 und S 4 zustehenden Vermächtnisse 18,5 v.H. des Gesellschaftskapitals betragenden Anteils an der "KG" die Steuervergünstigungen des § 13a ErbStG nicht zu. Die "KG" habe beim Eintritt des Erbfalls keinen Gewerbebetrieb gehabt, sondern sei lediglich vermögensverwaltend tätig gewesen. Dies gelte auch dann, wenn die Entwicklung, Marktreifmachung und Vermarktung der zahlreichen Patente durch E abweichend von der erfolgten ertragsteuerrechtlichen Beurteilung einen Gewerbebetrieb i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) dargestellt hätte. Die Voraussetzungen des § 24 des Umwandlungssteuergesetzes seien nämlich nicht erfüllt. E habe keinen Betrieb und auch keinen Teilbetrieb in die "KG" eingebracht, sondern lediglich hälftige Miteigentumsanteile an den ihm gehörenden Patenten und Patentanmeldungen. Beim Eintritt des Erbfalls sei die "KG" wegen der fehlenden Handelsregistereintragung noch nicht gewerblich geprägt gewesen. Dass die Einkünfte der "KG" ab 1. Juli 1998 ertragsteuerrechtlich als solche aus Gewerbebetrieb beurteilt worden seien, entfalte für die Erbschaftsteuer keine bindende Wirkung. Zutreffend sei auch die Bewertung der GmbH 1. Die vereinbarten Verfügungsbeschränkungen berechtigten nicht zu einem Abschlag vom angesetzten Wert.
- 16** Mit der Revision rügt die Klägerin Verletzung des § 13a ErbStG und der §§ 9, 14 Abs. 1 und 15 Abs. 3 des Bewertungsgesetzes in der beim Eintritt des Erbfalls geltenden Fassung (BewG). Für die nach Berücksichtigung der S 2, S 3 und S 4 zustehenden Vermächtnisse auf sie übergegangene Kommanditbeteiligung an der "KG" seien der Freibetrag und der Bewertungsabschlag gemäß § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 und Abs. 4 Nr. 1 ErbStG zu gewähren. E habe als Erfinder einen originären Gewerbebetrieb i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gehabt. Die ihm zustehenden gewerblichen Schutzrechte seien Betriebsvermögen dieses Gewerbebetriebs gewesen. Die auf die "KG" übertragenen Anteile hätten durch die Einbringung ihre Betriebsvermögenseigenschaft nicht verloren. Die "KG" habe nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert. Der auf sie --die Klägerin-- übergegangene Geschäftsanteil an der GmbH 1 sei nicht mit dem gemeinen Wert gemäß § 9 BewG, sondern wegen ihrer einer Nießbraucherin gleichen Stellung entsprechend dem Klageantrag gemäß § 15 Abs. 3 i.V.m. § 14 Abs. 1 BewG mit einem altersabhängigen Vielfachen des Jahreswerts anzusetzen. Hilfsweise müsse wegen des rechtsgeschäftlichen Veräußerungsverbots der angesetzte Wert um 10 v.H. vermindert werden.
- 17** Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Erbschaftsteuer diesem Revisionsbegehren entsprechend herabzusetzen.
- 18** Das FA setzte die Erbschaftsteuer durch den während des Revisionsverfahrens ergangenen Bescheid vom 19. November 2010 auf 2.391.500 DM (1.222.754 €) herab. Es berichtigte dabei den Übertragungsfehler im Bescheid vom 30. November 2006 und berücksichtigte für die erworbene Beteiligung an der R KG den Freibetrag nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG in Höhe des Werts des Erwerbs von 79.853 DM.
- 19** Das FA beantragt, die Revision im Übrigen als unbegründet zurückzuweisen.
- 20** Es vertritt unter Berücksichtigung von Schreiben des Berichterstatters teilweise abweichend von der bisherigen Sachbehandlung die Auffassung, E sei als Erfinder zwar nicht gewerblich, aber freiberuflich (wissenschaftlich) und somit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG selbständig tätig gewesen. Die von E originär erworbenen und ihm beim Eintritt des Erbfalls noch persönlich gehörenden Anteile an den Patenten seien Bestandteil seines Betriebsvermögens gewesen und als immaterielle Wirtschaftsgüter bei der Bemessung der Erbschaftsteuer nicht zu berücksichtigen, soweit sie ihm ohne Unterbrechung zuzurechnen gewesen seien. Wie sich aus den Einkommensteuerakten ergebe, habe E aber acht von ihm entwickelte Patente an S 1 verkauft und mit Kaufvertrag vom 31. Dezember 1992 zurückerworben. Bei diesen Patenten habe es sich nach dem Rückerwerb um Privatvermögen des E gehandelt. Gleiches gelte für die beim Eintritt des Erbfalls noch offenen Forderungen auf Lizenzzahlungen für die im Privatvermögen befindlichen Patente.
- 21** Bei dem von der Klägerin als Erbin erworbenen Anteil des E an der "KG" habe es sich ebenfalls um Privatvermögen gehandelt. Die "KG" sei lediglich vermögensverwaltend tätig und nicht gewerblich geprägt gewesen. Beim Eintritt des Erbfalls habe es noch an der für die gewerbliche Prägung erforderlichen Eintragung in das Handelsregister gefehlt. Anders als bei der Einkommensteuer wirke die mit der Eintragung in das Handelsregister einsetzende gewerbliche Prägung der "KG" für die Erbschaftsteuer nicht zurück. Bei der Beteiligung des E an der "KG" bzw. an den einzelnen im Vermögen der "KG" befindlichen Wirtschaftsgütern habe es sich auch nicht um notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens des E gehandelt.

- 22** Die Beteiligung des E an der GmbH 1 habe ebenfalls nicht zum notwendigen Betriebsvermögen von dessen Einzelunternehmen gehört. E sei zwar Gründungsgesellschafter dieser GmbH gewesen, habe aber seine ursprüngliche Beteiligung verkauft und erst später wieder einen Anteil an der GmbH 1 erworben. Dieser Erwerb sei nicht betrieblich veranlasst gewesen.

## Entscheidungsgründe

- 23** II. Die Revision ist aus verfahrensrechtlichen Gründen begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung, weil sich während des Revisionsverfahrens der Verfahrensgegenstand, über dessen Rechtmäßigkeit das FG zu entscheiden hatte, geändert hat (§ 127 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). An die Stelle des angefochtenen Erbschaftsteuerbescheids vom 30. November 2006, über den das FG entschieden hat, ist während des Revisionsverfahrens der Änderungsbescheid vom 19. November 2010 getreten, der nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden ist. Das angefochtene Urteil ist daher gegenstandslos und aufzuheben (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30. Juni 2010 II R 60/08, BFHE 230, 78, BStBl II 2010, 897, und vom 25. August 2010 II R 42/09, BFHE 230, 570, BStBl II 2011, 205, je m.w.N.). Dies ändert aber nichts daran, dass die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen die Grundlage für die Entscheidung des BFH bilden; da das finanzgerichtliche Verfahren nicht an einem Verfahrensmangel leidet, fallen die Feststellungen durch die Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils nämlich nicht weg (BFH-Urteile in BFHE 230, 78, BStBl II 2010, 897, und in BFHE 230, 570, BStBl II 2011, 205, je m.w.N.).
- 24** III. Die Sache ist nicht spruchreif. Der angefochtene Erbschaftsteuerbescheid weist Fehler auf, wie auch das FA eingeräumt hat. Wie sich diese Fehler auf die festzusetzende Steuer auswirken, kann aufgrund der vom FG getroffenen Feststellungen nicht abschließend entschieden werden. Es bedarf in verschiedener Hinsicht einer weiteren Aufklärung des Sachverhalts durch das FG.
- 25** 1. E war als Erfinder i.S. des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG selbständig und nachhaltig tätig und hatte daher in seinem Einzelunternehmen beim Eintritt des Erbfalls Betriebsvermögen, das den dafür geltenden erbschaftsteuerrechtlichen Regelungen unterliegt. Dass die Einkünfte des E aus den Lizenzen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung versteuert worden waren, steht einer eigenständigen Beurteilung der Tätigkeit des E für die Erbschaftsteuer nicht entgegen. Die gegen E ergangenen Einkommensteuerbescheide sind insoweit keine Grundlagenbescheide (§ 171 Abs. 10 Satz 1 AO) und entfalten daher für die Festsetzung der Erbschaftsteuer gegen die Klägerin keine bindende Wirkung.
- 26** a) Eine Tätigkeit ist nachhaltig, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist, also eine Wiederholungsabsicht in der Weise besteht, dass weitere Geschäfte geplant sind (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 7. Oktober 2004 IV R 27/03, BFHE 208, 147, BStBl II 2005, 164, m.w.N.). Bei einer Mehrzahl von Handlungen ist das Vorliegen der Wiederholungsabsicht und damit des Merkmals der Nachhaltigkeit regelmäßig zu bejahen (BFH-Urteil vom 10. Dezember 1998 III R 61/97, BFHE 187, 526, BStBl II 1999, 390, unter II.2.c bb, m.w.N.).
- 27** b) E war als Erfinder nachhaltig tätig; denn er hat eine Vielzahl von Erfindungen gemacht und bis zur Patentreife entwickelt (vgl. BFH-Urteile vom 18. Juni 1998 IV R 29/97, BFHE 186, 351, BStBl II 1998, 567; vom 23. April 2003 IX R 57/99, BFH/NV 2003, 1311, und vom 10. September 2003 XI R 26/02, BFHE 203, 448, BStBl II 2004, 218). Dies stellt auch das FA inzwischen nicht mehr in Frage.
- 28** c) Ob E aus seiner Tätigkeit als Erfinder und aus der Nutzung der gewerblichen Schutzrechte zur Lizenzvergabe Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) oder aus selbständiger Arbeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG) erzielt hat, kann wegen des Fehlens der für die Beurteilung dieser Frage erforderlichen tatsächlichen Feststellungen im vorliegenden Revisionsverfahren nicht entschieden werden. Die Tätigkeit eines nicht als Arbeitnehmer tätigen Erfinders ist zwar in der Regel als selbständige --wissenschaftliche-- Arbeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG anzusehen, kann aber auch gewerblicher Natur sein. Eine gewerbliche Erfindertätigkeit ist vor allem dann anzunehmen, wenn die Anregung zu einer technischen Neuerung und deren weitere Entwicklung mit dem Betrieb eines gewerblichen Unternehmens zusammenhängt und die Erfindung --zumindest auch-- dem gewerblichen Betrieb des Erfinders dienen soll (BFH-Urteil vom 11. Februar 1988 IV R 223/85, BFH/NV 1988, 737).
- 29** Die Frage nach der zutreffenden Qualifikation der Einkünfte des E braucht nur entschieden zu werden, wenn es darauf im Ergebnis ankommt (vgl. unten III.6.c).
- 30** d) Der Betrieb des E ist auch dann auf die Klägerin übergegangen, wenn E nicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb,

sondern aus selbständiger Arbeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielt hatte. Beim Tod eines freiberuflich tätigen Steuerpflichtigen wird dessen Betrieb nicht "zwangswise" aufgegeben, sondern geht auch bei höchstpersönlicher Natur der Tätigkeit als freiberuflicher Betrieb auf die Erben über. Das freiberufliche Betriebsvermögen des Erblassers wird zu Betriebsvermögen des Erben oder der Miterben (BFH-Urteile vom 12. März 1992 IV R 29/91, BFHE 168, 405, BStBl II 1993, 36; vom 29. April 1993 IV R 16/92, BFHE 171, 385, BStBl II 1993, 716; vom 14. Dezember 1993 VIII R 13/93, BFHE 174, 503, BStBl II 1994, 922, und vom 15. November 2006 XI R 6/06, BFH/NV 2007, 436). Das Erbschaftsteuerrecht folgt dieser ertragsteuerrechtlichen Beurteilung (BFH-Urteile vom 27. Mai 2009 II R 53/07, BFHE 225, 493, BStBl II 2009, 852, und vom 17. März 2010 II R 3/09, BFHE 229, 369, BStBl II 2010, 749).

- 31** 2. Die Patente, die E für die von ihm entwickelten Erfindungen erteilt wurden und ihm ohne Unterbrechung zuzurechnen waren, sind abweichend von den gegenüber der Klägerin ergangenen Erbschaftsteuerbescheiden mit dem Wert null anzusetzen, soweit sie sich beim Eintritt des Erbfalls noch anteilig in seinem Betriebsvermögen befanden, er sie also nicht in die "KG" eingelegt hatte.
- 32** a) Bei diesen Patenten handelte es sich um notwendiges Betriebsvermögen.
- 33** aa) Die Abgrenzung des unternehmerischen Bereichs vom privaten Bereich erfolgt sowohl für Gewerbebetriebe als auch für die selbständige Arbeit über den Begriff der "betrieblichen Veranlassung" (vgl. § 4 Abs. 4 EStG). Dabei handelt es sich um den zentralen Begriff der betrieblichen Einkunftsarten (BFH-Urteil vom 12. Januar 2010 VIII R 34/07, BFHE 228, 212, BStBl II 2010, 612, m.w.N.). Zum Betriebsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die im wirtschaftlichen Eigentum des Betriebsinhabers stehen und von diesem betrieblich veranlasst angeschafft, hergestellt oder eingelegt werden. Wirtschaftsgüter gehören zum sog. notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie dem Betrieb dergestalt dienen, dass sie objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind (BFH-Urteil in BFHE 228, 212, BStBl II 2010, 612, m.w.N.).
- 34** bb) Diese Voraussetzungen haben die dem E erteilten Patente jedenfalls insoweit erfüllt, als sie ihm durchgehend zuzurechnen waren. Ihre "Herstellung" und Verwendung waren betrieblich veranlasst. E hat die Patente zur Erzielung von Einnahmen aus der Vergabe von Lizenzen und somit betrieblich verwendet.
- 35** b) Patente sind immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, für die ertragsteuerrechtlich nach § 5 Abs. 2 EStG nur dann ein Wert angesetzt werden kann, wenn sie entgeltlich erworben wurden. Die Herstellungskosten selbst hergestellter immaterieller Wirtschaftsgüter sind nicht zu aktivieren, sondern sofort als Betriebsausgaben abziehbar. Auch die zur Entwicklung von Patenten gemachten Aufwendungen (wie z.B. Rechtssicherungskosten, Büro- und andere Unkosten) dürfen nicht aktiviert werden (BFH-Urteil vom 8. November 1979 IV R 145/77, BFHE 129, 260, BStBl II 1980, 146). Dies gilt nicht nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG, sondern auch dann, wenn der Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 4 Abs. 3 EStG ermittelt wird (BFH-Urteile in BFHE 129, 260, BStBl II 1980, 146, und vom 19. Oktober 2006 III R 6/05, BFHE 215, 222, BStBl II 2007, 301, unter II.2.d).
- 36** c) Diese ertragsteuerrechtliche Beurteilung ist auch für die Erbschaftsteuer maßgebend.
- 37** aa) Für den Bestand und die Bewertung von Betriebsvermögen mit Ausnahme der Bewertung von Betriebsgrundstücken sind die Verhältnisse zur Zeit der Entstehung der Steuer maßgebend (§ 12 Abs. 5 Satz 1 ErbStG). Die §§ 95 bis 99, 103, 104 und 109 Abs. 1 und 2 und § 137 BewG sind entsprechend anzuwenden (§ 12 Abs. 5 Satz 2 ErbStG). Zum Betriebsvermögen gehörende Wertpapiere, Anteile und Genussscheine von Kapitalgesellschaften sind gemäß § 12 Abs. 5 Satz 3 ErbStG vorbehaltlich des § 12 Abs. 2 ErbStG mit dem nach § 11 oder 12 BewG ermittelten Wert anzusetzen.
- 38** bb) Nach § 12 Abs. 5 Satz 2 ErbStG i.V.m. § 95 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 BewG umfasst das Betriebsvermögen alle Teile eines Gewerbebetriebs i.S. des § 15 Abs. 1 und 2 EStG, die bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören. Dem Gewerbebetrieb steht gemäß § 12 Abs. 5 Satz 2 ErbStG i.V.m. § 96 Halbsatz 1 BewG die Ausübung eines freien Berufs i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG gleich. Durch die in § 12 Abs. 5 Satz 2 ErbStG enthaltene Verweisung auf § 95 Abs. 1 BewG hat der Gesetzgeber klargestellt, dass sich der Umfang des Betriebsvermögens für Zwecke der Besteuerung nach dem ErbStG weitgehend danach richtet, was ertragsteuerrechtlich dem Betriebsvermögen zugerechnet wird (BFH-Urteil vom 5. Mai 2010 II R 16/08, BFHE 230, 188, BStBl II 2010, 923, unter II.3.b).
- 39** cc) Entsprechend anwendbar ist nach § 12 Abs. 5 Satz 2 ErbStG auch § 109 Abs. 1 und 2 BewG.

- 40** Nach § 109 Abs. 1 BewG sind die zu einem Gewerbebetrieb gehörenden Wirtschaftsgüter, sonstigen aktiven Ansätze, Schulden und sonstigen passiven Ansätze bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG ermitteln, mit den Steuerbilanzwerten anzusetzen, die unter Zugrundelegung der ertragsteuerrechtlichen Bilanzierungs- und Gewinnermittlungsvorschriften zutreffend sind bzw. richtigerweise anzusetzen gewesen wären; auf die tatsächlichen ertragsteuerrechtlichen Ansätze kommt es nicht an (BFH-Urteil in BFHE 230, 188, BStBl II 2010, 923). Wird der Gewinn pflichtwidrig nicht nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG ermittelt, ist nicht § 109 Abs. 1, sondern § 109 Abs. 2 BewG anwendbar; denn § 109 Abs. 1 BewG knüpft an die tatsächlich nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG erfolgende Gewinnermittlung an (Dötsch in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 109 BewG Rz 6; Glier in Viskorf/Glier/Hübner/ Knobel/Schuck, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 2. Aufl., § 109 BewG Rz 7).
- 41** Nach § 109 Abs. 2 BewG werden bei Steuerpflichtigen, die nicht unter § 109 Abs. 1 BewG fallen, die also ihren Gewinn nicht nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG ermitteln, die Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens mit den --zutreffenden-- ertragsteuerrechtlichen Werten angesetzt.
- 42** Abnutzbare Wirtschaftsgüter sind solche, deren Nutzbarkeit durch den Steuerpflichtigen sich erfahrungsgemäß auf einen begrenzten Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (§ 7 Abs. 1 Satz 1 EStG; BFH-Urteile vom 22. Januar 1992 I R 43/91, BFHE 167, 61, BStBl II 1992, 529; vom 16. Oktober 2008 IV R 1/06, BFHE 226, 37, BStBl II 2010, 28; vom 29. April 2009 IX R 33/08, BFHE 225, 361, BStBl II 2010, 958, und vom 17. März 2010 IV R 3/08, BFHE 229, 159).
- 43** Immaterielle Wirtschaftsgüter können abnutzbar sein oder zu den nicht abnutzbaren, immerwährenden Rechten gehören (BFH-Urteile vom 28. Mai 1998 IV R 48/97, BFHE 186, 268, BStBl II 1998, 775; in BFHE 226, 37, BStBl II 2010, 28, und in BFHE 225, 361, BStBl II 2010, 958). Ein immaterielles Wirtschaftsgut ist nicht abnutzbar, wenn seine Nutzung weder unter rechtlichen noch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten zeitlich begrenzt ist. Bei zeitlich begrenzten Rechten kann ausnahmsweise von einer unbegrenzten Nutzungsdauer ausgegangen werden, wenn sie normalerweise ohne weiteres verlängert werden, ein Ende also nicht abzusehen ist. Im Zweifel ist jedoch nach dem Grundsatz der Vorsicht von einer zeitlich begrenzten Nutzung auszugehen (BFH-Urteile in BFHE 226, 37, BStBl II 2010, 28, m.w.N., und in BFHE 225, 361, BStBl II 2010, 958).
- 44** Erfindungen zählen danach zu den abnutzbaren immateriellen Wirtschaftsgütern (Dötsch, a.a.O., § 109 BewG Rz 99; Eisele in Rössler/Troll, BewG, Anhang, § 109 a.F. Rz 33; Glier, a.a.O., Rz 8). Ihr betrieblicher Nutzen ist aus wirtschaftlichen Gründen regelmäßig zeitlich begrenzt. An der Zuordnung einer Erfindung zu den abnutzbaren immateriellen Wirtschaftsgütern ändert sich nichts, wenn für sie ein Patent erteilt wird (Schmidt/Kulosa, EStG, 29. Aufl., § 7 Rz 107; Lambrecht in Kirchhof, EStG, 9. Aufl., § 7 Rz 35; Handzik in Littmann/Bitz/ Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 7 Rz 100 Stichwort Patent). Abgesehen davon, dass Patente nur für eine bestimmte Zeit geschützt werden (§ 16 des Patentgesetzes), beträgt die durchschnittliche Nutzungsdauer von Patenten nach dem BFH-Urteil vom 20. Februar 1970 III R 75/66 (BFHE 98, 553, BStBl II 1970, 484) lediglich acht Jahre und kann aufgrund des inzwischen beschleunigten technischen Fortschritts noch kürzer sein. Werden für Patente allerdings Überlassungsverträge über einen längeren Zeitraum geschlossen, ist dieser maßgebend (Schmidt/Kulosa, a.a.O., m.w.N.).
- 45** Ist die Nutzung eines Wirtschaftsguts unter rechtlichen oder wirtschaftlichen Gesichtspunkten zeitlich begrenzt, ist § 109 Abs. 2 BewG auch dann anwendbar, wenn für das Wirtschaftsgut keine Absetzungen für Abnutzung --AfA-- (§ 7 EStG) berücksichtigt werden können, weil ertragsteuerrechtlich kein Wert bzw. ein Wert von null anzusetzen ist. Mit der Verwendung des Begriffs "abnutzbares Anlagevermögen" trifft § 109 Abs. 2 BewG keine Abgrenzung gegenüber solchen Wirtschaftsgütern, sondern gegenüber dem nicht abnutzbaren Anlagevermögen.
- 46** d) Für die dem E aufgrund der von ihm gemachten Erfindungen erteilten Patente ist somit bei der Berechnung des Nachlasswerts vor Berücksichtigung des dem S 1 zustehenden Vermächnisses abweichend vom angefochtenen Erbschaftsteuerbescheid kein Wert anzusetzen, soweit sie ihm durchgehend zuzurechnen waren und er sie nicht in die "KG" eingelegt hatte; denn er hat sie nicht entgeltlich erworben.
- 47** e) Der bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer gegen die Klägerin gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG als Nachlassverbindlichkeit abgezogene Betrag für das dem S 1 zustehende Vermächnis ist dementsprechend zu verringern. Der dem S 1 aufgrund des Vermächnisses zustehende Leistungsanspruch (§ 2174 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) und die diesem Anspruch gegenüberstehende Verpflichtung der Klägerin sind nicht mit dem gemeinen Wert des Anspruchs (§ 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 9 BewG) anzusetzen, sondern mit dem bei der Klägerin maßgebenden, im vorliegenden Zusammenhang null betragenden Steuerwert der dem S 1 zu übertragenden Anteile

an den Patenten (BFH-Urteile vom 15. Oktober 1997 II R 68/95, BFHE 183, 248, BStBl II 1997, 820, unter II.c, sowie vom 15. März 2000 II R 15/98, BFHE 191, 403, BStBl II 2000, 588, unter II.2.a).

- 48** Diese Rechtsprechung ist für Sachvermächtnisse aus Gründen des Vertrauensschutzes für die Dauer der Fortgeltung des ErbStG in allen seinen Fassungen, die es bis zum Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 7. November 2006 1 BvL 10/02 (BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192) erfahren hat, weiterhin anwendbar (BFH-Urteile vom 9. April 2008 II R 24/06, BFHE 220, 508, BStBl II 2008, 951, unter II.2.b, und vom 13. August 2008 II R 7/07, BFHE 222, 71, BStBl II 2008, 982, unter II.A.5.). Es geht dabei nicht um den Vermächtnisnehmer als Berechtigten, sondern um die Verhältnisse auf Seiten des mit dem Vermächtnis Beschwerenden --also zumeist des Erben-- als Verpflichteten. Beim Vermächtnisnehmer muss nur deshalb eine mit der Erbenseite korrespondierende Bewertung vorgenommen werden, weil ein auf denselben Gegenstand bezogener Anspruch nicht anders bewertet werden soll als die ihm gegenüberstehende Verpflichtung. Die Erben erwerben aber bei einem Sachvermächtnis neben der Verpflichtung, den vermachten Gegenstand auf den Vermächtnisnehmer zu übertragen, diesen Gegenstand selbst. Per Saldo gleichen sich Aktiv- und Passivposten aus. Werden aber der Gegenstand und die ihn betreffende Sachleistungsverpflichtung unterschiedlich bewertet, nämlich die Verpflichtung mit dem gemeinen Wert und der Gegenstand selbst mit einem davon abweichenden Steuerwert, beeinflusst der abweichende Steuerwert auf Seiten der Erben die Höhe der Bereicherung im Übrigen (BFH-Urteil vom 28. März 2007 II R 25/05, BFHE 215, 557, BStBl II 2007, 461, unter II.4.a).
- 49** f) Dieser Fehler des Erbschaftsteuerbescheids ist ebenso wie auch andere Fehler des Bescheids zu berücksichtigen, obwohl ihn die Klägerin in der Revisionsbegründung nicht geltend gemacht hat. § 121 Satz 1 i.V.m. § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO, wonach der BFH nicht über das Klage- und Revisionsbegehren der Klägerin hinausgehen darf, bedeutet nur, dass die Erbschaftsteuer im Revisionsverfahren nicht niedriger als von der Klägerin beantragt festgesetzt werden darf. An die von der Klägerin geltend gemachten Revisionsgründe ist der BFH nach § 118 Abs. 3 Satz 2 FGO nicht gebunden.
- 50** g) Die Auswirkungen der gebotenen Fehlerkorrektur können derzeit nicht beziffert werden. Das FG hat nämlich noch nicht festgestellt, ob die dem E erteilten Patente diesem insgesamt durchgehend zuzurechnen waren oder ob er dem Vortrag der Beteiligten im Revisionsverfahren entsprechend einzelne davon zunächst veräußert und später wieder zurückgekauft hat und wie sich die vom FA angesetzten Werte gegebenenfalls ändern (vgl. unten III.3.).
- 51** 3. Das FG wird demgemäß festzustellen haben, ob und gegebenenfalls welche Patente E veräußert und später wieder zurückgekauft hat, und welche Werte dafür anzusetzen sind.
- 52** a) Ergeben die vom FG nachzuholenden Feststellungen, dass E einzelne Patente veräußert und später wieder zurückgekauft hat, ist zur zutreffenden Bewertung aufgrund der noch aufzuklärenden tatsächlichen Umstände zu prüfen, ob die unmittelbar in den Nachlass gefallenen Anteile an diesen Patenten notwendiges Betriebsvermögen im Einzelunternehmen des E dargestellt hatten oder nicht. Wie oben unter III.2.a aa dargelegt, ist dabei das Bestehen eines betrieblichen Zusammenhangs bei der Anschaffung der Patente maßgebend. Für einen solchen betrieblichen Zusammenhang würde es sprechen, wenn E mit dem Kauf Vorteile für die Vermarktung seiner übrigen bereits bestehenden oder künftigen Patente erstrebt hatte.
- 53** Handelte es sich um notwendiges Betriebsvermögen, sind die unmittelbar in den Nachlass gefallenen Anteile an den betreffenden Patenten nicht nach § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 9 Abs. 1 BewG mit dem gemeinen Wert, sondern gemäß § 12 Abs. 5 Satz 2 ErbStG i.V.m. § 109 Abs. 2 BewG mit den --zutreffenden-- ertragsteuerrechtlichen Werten anzusetzen, also mit den Anschaffungskosten abzüglich AfA (§ 4 Abs. 3 Satz 3 i.V.m. § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG). Zur Bestimmung der AfA sind die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der betroffenen Patente und deren Alter bei der Anschaffung zu ermitteln. Bestanden bei der Anschaffung für die Patente Überlassungsverträge über einen längeren Zeitraum, ist dieser maßgebend (vgl. oben III.2.c cc). Der Abzugsbetrag für das dem S 1 zustehende Vermächtnis ist gegebenenfalls entsprechend zu ändern (vgl. oben III.2.e).
- 54** b) Bei Vorliegen notwendigen Betriebsvermögens stehen der Klägerin zudem für die ihr nach Erfüllung des dem S 1 zustehenden Vermächtnisses verbliebenen Anteile an den unmittelbar in den Nachlass gefallenen Patenten die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG zu; denn die Klägerin hat den ganzen Betrieb des E erworben (§ 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG). Dies gilt auch dann, wenn E freiberuflich tätig gewesen war. "Gewerbebetrieb" i.S. des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG ist auch der Betrieb eines Freiberuflers, wie sich aus dem Verweis dieser Vorschrift auf § 12 Abs. 5 ErbStG i.V.m. § 96 BewG ergibt. Das Betriebsvermögen i.S. des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG umfasst bei freiberuflicher Tätigkeit i.S. des § 96 BewG i.V.m. § 18 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG die Wirtschaftsgüter, die der Ausübung des freien Berufs dienen (BFH-Urteile in BFHE 225, 493, BStBl II 2009, 852, und in BFHE 229, 369, BStBl II 2010, 749).

Entscheidend ist der betriebliche Veranlassungszusammenhang (vgl. oben III.2.a aa). Wie bereits ausgeführt (oben III.1.d), wird beim Tod eines freiberuflich tätigen Steuerpflichtigen dessen Betrieb nicht "zwangsweise" aufgegeben. Der Betrieb geht vielmehr auch bei höchstpersönlicher Natur der Tätigkeit des Erblassers als freiberuflicher Betrieb auf die Erben über.

- 55** Der Freibetrag nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG steht der Klägerin unter Berücksichtigung des Freibetragsteils, der bereits für den Erwerb des Anteils an der R KG verbraucht wurde, bis zu der vollen gesetzlichen Höhe von 500.000 DM abzüglich der Anteile am Freibetrag zu, die S 2, S 3 und S 4 für den vermächtnisweisen Erwerb von Anteilen an der Beteiligung des E an der GmbH 2 beanspruchen können (vgl. unten III.9.). Von dem insgesamt vorgesehenen Freibetrag von 500.000 DM sind somit vorbehaltlich eines gemäß § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG erfolgten rückwirkenden Wegfalls der Freibetragsanteile 3/4 von 74 v.H. von 50.000 DM = 27.750 DM abzuziehen. Für die Klägerin verbleibt somit ein Freibetragsteil von 472.250 DM. Dass § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 letzter Halbsatz 2. Alternative ErbStG die Verteilung des Freibetrags auf die Erben und anderen Erwerber zu gleichen Teilen vorsieht, steht dem nicht entgegen. Die Teile des Freibetrags, die den Vermächtnisnehmern zwar bei einer Verteilung zu gleichen Teilen zustehen würden, die diese aber nicht nutzen können, weil der Wert des von ihnen erworbenen begünstigten Vermögens niedriger ist, kann nämlich nach der Rechtsprechung des BFH die Klägerin beanspruchen (BFH-Urteile vom 15. Dezember 2004 II R 75/01, BFHE 208, 42, BStBl II 2005, 295, und vom 25. Januar 2006 II R 56/04, BFHE 213, 99, BStBl II 2006, 465). Für den aufgrund der Vermächtnisse erfolgten Erwerb von Anteilen an der "KG" stehen S 2, S 3 und S 4 die Steuervergünstigungen nach § 13a ErbStG nicht zu. Insoweit fehlt es am Erwerb begünstigten Vermögens. Die "KG" hatte beim Eintritt des Erbfalls kein Betriebsvermögen i.S. des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG (vgl. unten III.8.e).
- 56** S 1 ist bei der Aufteilung des Freibetrags nicht zu berücksichtigen. Bei ihm liegt kein unter § 13a Abs. 4 ErbStG fallender Erwerb vor. Ihm standen aufgrund des Vermächtnisses nur Anteile an den von E nicht in die "KG" eingebrachten Anteilen an den gewerblichen Schutzrechten zu. Das Einzelunternehmen des E ist allein auf die Klägerin übergegangen. Ein Freibetragsanteil konnte auch nicht nach § 13a Abs. 3 Satz 2 ErbStG auf S 1 als Vermächtnisnehmer übergehen. Die Klägerin kann zwar für die aufgrund des Vermächtnisses auf S 1 übertragenen Anteile an den Patenten die in § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG vorgesehenen Steuervergünstigungen gemäß § 13a Abs. 3 Satz 1 ErbStG nicht beanspruchen. Der Freibetrag konnte aber nicht nach § 13a Abs. 3 Satz 2 ErbStG anteilig auf S 1 übergehen, weil der Erwerb des S 1 die Voraussetzungen für die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 und 2 i.V.m. Abs. 4 ErbStG nicht erfüllt und § 13a Abs. 3 Satz 2 ErbStG keine eigenständige Grundlage für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigungen bildet (Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 14. Aufl., § 13a Rz 17). Nur wer selbst begünstigtes Vermögen i.S. des § 13a Abs. 4 ErbStG erwirbt, unterliegt der verminderten Leistungsfähigkeit, die Erwerber von Betriebsvermögen aufgrund dessen Sozialgebundenheit trifft und die durch die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG berücksichtigt werden soll (vgl. BFH-Urteil in BFHE 208, 42, BStBl II 2005, 295, unter II.2.).
- 57** Die Klägerin kann für den Erwerb von Anteilen an den Patenten die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG zudem nur beanspruchen, soweit dem nicht aufgrund vom FG noch zu treffender Feststellungen die Vorschriften des § 13a Abs. 5 Nr. 1 oder Nr. 3 Satz 1 ErbStG entgegenstehen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 225, 493, BStBl II 2009, 852).
- 58** c) Handelte es sich bei den Patenten, die E veräußert und später wieder zurückgekauft hat, um Privatvermögen, bedarf die vom FA vorgenommene Bewertung ebenfalls einer Überprüfung. Anzusetzen ist in diesem Fall der gemeine Wert (§ 9 Abs. 1 BewG). Bei der Bestimmung des nach R 93 Satz 9 ErbStG anzuwendenden Vervielfachers ist nicht von der gesetzlichen Schutzdauer der Patente auszugehen. Vielmehr ist nach den Verhältnissen am Bewertungsstichtag (§ 11 ErbStG) eine dem Einzelfall entsprechende Schätzung der verbleibenden wirtschaftlichen Nutzungsdauer vorzunehmen (BFH-Urteil in BFHE 98, 553, BStBl II 1970, 484). Für Tatsachen, die eine insgesamt über acht Jahre hinausgehende Nutzungsdauer begründen sollen, trägt das FA die Feststellungslast (objektive Beweislast), weil eine solche längere Nutzungsdauer zu einem höheren gemeinen Wert führt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 228, 212, BStBl II 2010, 612, unter II.3.b).
- 59** Der Abzugsbetrag für das dem S 1 zustehende Vermächtnis ist gegebenenfalls entsprechend zu ändern (vgl. oben III.2.e).
- 60** 4. Für den nicht in die "KG" eingelegten Anteil des E an dem Warenzeichen ist kein Wert anzusetzen. Es handelt sich dabei nämlich um ein abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut im Betriebsvermögen, das nicht entgeltlich erworben wurde.

- 61 a) Warenzeichen bzw. jetzt Marken (§ 1 Nr. 1, § 3 des Markengesetzes vom 25. Oktober 1994, BGBl I 1994, 3082) gehören zu den abnutzbaren immateriellen Wirtschaftsgütern. Der BFH hat es zwar in dem zur Einheitsbewertung des Betriebsvermögens ergangenen Beschluss vom 4. September 1996 II B 135/95 (BFHE 181, 93, BStBl II 1996, 586) als nicht ernstlich zweifelhaft angesehen, dass entgeltlich erworbene Warenzeichen, die auf Dauer betrieblich genutzt werden, zu den nicht abnutzbaren immateriellen Wirtschaftsgütern gehören; solche Warenzeichen unterlägen keinem Wertverzehr. Die Schutzfrist für Warenzeichen könne zudem jederzeit verlängert werden.
- 62 An dieser Rechtsprechung kann aber nach erneuter Prüfung nicht mehr festgehalten werden. Sie ist nicht vereinbar mit der neueren Rechtsprechung des BFH, nach der bei zeitlich begrenzten Rechten ausnahmsweise von einer unbegrenzten Nutzungsdauer ausgegangen werden kann, wenn sie normalerweise ohne weiteres verlängert werden, ein Ende also nicht abzusehen ist, aber im Zweifel nach dem Grundsatz der Vorsicht von einer zeitlich begrenzten Nutzung auszugehen ist (BFH-Urteile in BFHE 226, 37, BStBl II 2010, 28, m.w.N., und in BFHE 225, 361, BStBl II 2010, 958). Wie das FG Düsseldorf im Urteil vom 9. Mai 2000 6 K 2028/96 K, G (EFG 2000, 1177) zutreffend ausgeführt hat, folgt die wirtschaftliche Abnutzbarkeit der Warenzeichen daraus, dass der Wert eines Warenzeichens in erheblichem Maße von seinem Bekanntheitsgrad bei potentiellen Kunden abhängig ist und ohne werterhaltende Maßnahmen regelmäßig einem schnellen Wertverfall unterliegt. Da es für die Entscheidung der Frage, ob ein Wirtschaftsgut der Abnutzung unterliegt oder nicht, aus Gründen der Rechtssicherheit auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Anschaffung ankommt, kann nicht berücksichtigt werden, ob nach diesem Zeitpunkt werterhaltende Maßnahmen ergriffen werden oder nicht. Es kann nicht darauf abgestellt werden, wie wahrscheinlich solche Maßnahmen (wie etwa Werbung) ergriffen werden und welchen Erfolg sie gegebenenfalls haben werden. Insoweit kann nichts anderes gelten wie für Erhaltungsmaßnahmen bei materiellen Wirtschaftsgütern, die die Abnutzbarkeit unberührt lassen.
- 63 Der Senat schließt sich demgemäß der Ansicht der Finanzverwaltung (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 12. Juli 1999 IV C 2 - S 2172 - 11/99, BStBl I 1999, 686) an. Danach kann eine Marke (früher: Warenzeichen) unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten nur zeitlich begrenzt genutzt werden und ist deshalb dem Grunde nach ein abnutzbares Wirtschaftsgut, und zwar auch dann, wenn ihr Bekanntheitsgrad laufend durch Werbemaßnahmen gesichert wird. Die Ansicht der Finanzverwaltung entspricht der soweit ersichtlich einhelligen Auffassung der Literatur, die Warenzeichen bzw. jetzt Marken ebenfalls für abnutzbare Wirtschaftsgüter hält (Meffert/ Burmann, Abnutzbarkeit und Nutzungsdauer von Marken, in Meffert/Krawitz, Unternehmensrechnung und -besteuerung, Festschrift für Börner, 1998, 75; Schubert, Finanzrundschau 1998, 92; Boorberg/Strüningmann/Wendelin, Deutsches Steuerrecht 1998, 1113; Gold, Der Betrieb 1998, 956; Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 6 Rz 270 Stichwort Warenzeichen; Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 7 Rz 30; Waldhoff, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 7 Rz B 160; Mayer-Wegelin in Bordewin/Brandt, § 6 EStG Rz 237b; Stuhmann in Bordewin/Brandt, § 7 EStG Rz 20; Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz 782 Stichwort Schutzrechte; Handzik, a.a.O., § 7 Rz 100 Stichwort Warenzeichenrecht; mü, EFG Beilage 20/2000, 164; differenzierend Greinert, Betriebs-Berater --BB-- 2004, 483).
- 64 b) Der Abzugsbetrag für das dem S 1 zustehende Vermächtnis ist ebenfalls entsprechend zu korrigieren.
- 65 5. Der Freibetrag nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG (soweit noch nicht anderweitig verbraucht) und der Bewertungsabschlag nach § 13a Abs. 2 ErbStG stehen der Klägerin vorbehaltlich eines rückwirkenden Wegfalls der Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 5 Nr. 1 oder Nr. 3 Satz 1 ErbStG ebenfalls für die beim Eintritt des Erbfalls noch offenen Forderungen des E aus Lizenzen zu, soweit diese auf der Nutzungsüberlassung der zum Betriebsvermögen gehörenden Anteile an den gewerblichen Schutzrechten beruhen. Insoweit stellen auch diese Forderungen notwendiges Betriebsvermögen dar, da ihre Entstehung betrieblich veranlasst war (Crezelius in Kirchhof, EStG, 9. Aufl., § 4 Rz 53, 136; Schmidt/Heinicke, EStG, 29. Aufl., § 4 Rz 217, 400).
- 66 6. Die von der Klägerin als Erbin erworbene Beteiligung an der GmbH 1 wurde im angefochtenen Erbschaftsteuerbescheid zwar zutreffend bewertet. Es kommt aber die Gewährung der Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG in Betracht.
- 67 a) Die Beteiligung ist unabhängig davon, ob sie zum Betriebsvermögen oder Privatvermögen des E gehörte, gemäß § 12 Abs. 1 oder Abs. 5 Satz 3 i.V.m. Abs. 2 ErbStG und § 11 Abs. 2 und § 9 BewG mit dem gemeinen Wert anzusetzen (vgl. oben III.2.c aa). Die vereinbarten Verfügungsbeschränkungen wirken sich nach § 9 Abs. 3 Satz 1 und Abs. 2 Satz 3 BewG auf den gemeinen Wert nicht aus. Danach gehören Verfügungsbeschränkungen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind, zu den bei der Bewertung nicht zu berücksichtigenden ungewöhnlichen oder persönlichen Verhältnissen. Verfügungsbeschränkungen i.S. des § 9 Abs. 3

Satz 1 BewG können auf Gesetz oder Rechtsgeschäft einschließlich Verfügungen von Todes wegen beruhen und absoluter oder relativer Art sein (BFH-Urteile vom 17. September 1997 II R 8/96, BFH/NV 1998, 587, und vom 22. Januar 2009 II R 9/07, BFH/NV 2009, 1096, unter II.2.e dd).

- 68** Diese Beurteilung entspricht der Besteuerung des Vorerben, der nach § 6 Abs. 1 ErbStG als Erbe gilt und bei dessen Besteuerung die Verfügungsbeschränkungen nach §§ 2112 ff. BGB gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 9 Abs. 3 Satz 1 und Abs. 2 Satz 3 BewG unberücksichtigt bleiben (BFH-Urteile vom 23. August 1995 II R 88/92, BFHE 179, 145, BStBl II 1996, 137, unter 1.c, und in BFH/NV 1998, 587; BFH-Beschluss vom 6. November 2006 II B 37/06, BFH/NV 2007, 242; Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 15. Aufl., § 6 Rz 4; Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 6 Rz 22; Kapp/Ebeling, § 6 ErbStG, Rz 18; Philipp in Viskorf/Knobel/Schuck, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 3. Aufl., § 6 ErbStG Rz 7 bis 10; Weinmann in Moench/Weinmann, § 6 ErbStG Rz 8; Esskandari in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 6 ErbStG Rz 31 f.; Kobor, in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 2. Aufl., § 6 Rz 11, 13).
- 69** b) Die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 und 2 i.V.m. Abs. 4 Nr. 3 ErbStG können nicht gewährt werden; denn E war an der GmbH 1 nicht zu mehr als einem Viertel unmittelbar beteiligt.
- 70** c) Gehörte die Beteiligung des E an der GmbH 1 zum notwendigen Betriebsvermögen von dessen Einzelunternehmen, kann die Klägerin für deren Erwerb vorbehaltlich eines rückwirkenden Wegfalls nach § 13a Abs. 5 Nr. 1 oder Nr. 3 Satz 1 ErbStG den Freibetrag nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG (soweit noch nicht anderweitig verbraucht) und den verminderten Wertansatz nach § 13a Abs. 2 ErbStG beanspruchen.
- 71** aa) Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft kann nicht nur bei Gewerbetreibenden (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 8. Dezember 1993 XI R 18/93, BFHE 173, 137, BStBl II 1994, 296), sondern auch bei Freiberuflern zum notwendigen Betriebsvermögen gehören (BFH-Urteil in BFHE 228, 212, BStBl II 2010, 612, m.w.N.). Ist dies der Fall, steht es der Anwendbarkeit der Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 ErbStG nicht entgegen, wenn die Beteiligung die in § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG bestimmte Grenze von mehr als einem Viertel des Nennkapitals nicht erreicht. § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG betrifft nämlich nur im Privatvermögen befindliche Anteile an einer Kapitalgesellschaft. Gehört die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zum inländischen Betriebsvermögen i.S. des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG, kommt es auf die in § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG bestimmte Grenze nicht an (BFH-Beschluss vom 15. Dezember 2010 II R 63/09, BFHE 231, 393, BStBl II 2011, 221).
- 72** bb) Das FG wird demgemäß auf der Grundlage der von ihm noch festzustellenden konkreten Umstände und der Kriterien, die der BFH zu der Frage, unter welchen Voraussetzungen die Beteiligung eines Gewerbetreibenden oder Freiberuflers an einer Kapitalgesellschaft notwendiges Betriebsvermögen darstellt, entwickelt hat (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 173, 137, BStBl II 1994, 296; vom 26. April 2001 IV R 14/00, BFHE 195, 290, BStBl II 2001, 798, und in BFHE 228, 212, BStBl II 2010, 612, m.w.N.), zu entscheiden haben, ob die Beteiligung des E an der GmbH 1 notwendiges Betriebsvermögen darstellte oder ob es sich um eine zum Privatvermögen gehörende Kapitalanlage handelte.
- 73** Das FG wird in diesem Zusammenhang auch festzustellen haben, ob E an der GmbH 1 durchgehend beteiligt war oder ob dies dem Vorbringen des FA entsprechend nicht der Fall war. War E durchgehend an der GmbH 1 beteiligt, bildete die Beteiligung notwendiges Betriebsvermögen seines Unternehmens.
- 74** Wie der BFH im Urteil in BFHE 195, 290, BStBl II 2001, 798 ausgeführt hat, kann kein Zweifel daran bestehen, dass die Beteiligung eines Mediziners, der Ideen und Rezepturen für medizinische Präparate entwickelt, an einer Kapitalgesellschaft, die diese Präparate als Lizenznehmerin vermarktet, als notwendiges Betriebsvermögen des freiberuflichen Unternehmens anzusehen ist. Ein solcher Sachverhalt ist nämlich den Fällen zuzuordnen, in denen der Freiberufler die Produkte seiner freiberuflichen Tätigkeit nicht selbst verwertet, sondern einer Kapitalgesellschaft, an der er beteiligt ist, zur Nutzung überlässt, sich also über diese Gesellschaft am Markt beteiligt.
- 75** Diese Grundsätze lassen sich nicht auf Mediziner beschränken, sondern gelten allgemein für selbständig (gewerblich oder freiberuflich) tätige Erfinder.
- 76** War E zunächst als Gesellschafter aus der GmbH ausgeschieden und hat er erst später wieder einen Anteil daran erworben, ist zu prüfen, ob dieser Erwerb betrieblich veranlasst war. Dafür könnte sprechen, wenn es dem E bei dem Kauf der Beteiligung an der GmbH 1 zumindest vorrangig nicht um Gewinnausschüttungen und/oder eine Erhöhung

des Werts der Beteiligung, also um eine lukrative Kapitalanlage, sondern um Einflussmöglichkeiten hinsichtlich bereits bestehender und künftiger Lizenzverträge bezüglich seiner Patente ging.

- 77** Die objektive Beweislast (Feststellungslast) für die Tatsachen, die notwendiges Betriebsvermögen begründen, trägt die Klägerin, weil sich dies bei der Besteuerung zu ihren Gunsten auswirken würde (vgl. BFH-Urteil in BFHE 228, 212, BStBl II 2010, 612, unter II.3.b).
- 78** 7. Der Kaufvertrag zwischen E und S 1 vom 1. Juli 1998 über den Verkauf des Anteils des E an der GmbH 1 wurde insofern nicht zutreffend berücksichtigt, als neben dem Steuerwert der GmbH 1 als weitere Erwerbe nicht nur die aufgrund des Vertrags von S 1 auf E übertragene Beteiligung an der D 32, sondern auch der vereinbarte und am 31. Juli 1998 fällige, ausweislich des Schreibens des FA vom 24. Januar 2000 bisher nicht der Besteuerung unterworfen Kaufpreisanspruch von 443.000 DM anzusetzen ist. Die Verpflichtung zur Übertragung des Anteils an der GmbH 1 auf S 1 ist erst rückwirkend nach dem Tod der Klägerin zu berücksichtigen. Bei dem Kaufvertrag handelt es sich um ein beim Eintritt des Erbfalls nur teilweise erfülltes schwebendes Geschäft.
- 79** a) Schwebende Geschäfte sind ertragsteuerrechtlich Vertragsverhältnisse, die zum Bilanzstichtag noch auf einen gegenseitigen Leistungsaustausch gerichtet sind. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn sie von dem sach- oder dienstleistungspflichtigen Vertragspartner noch nicht vollständig erfüllt sind (BFH-Urteil vom 27. Juni 2001 I R 11/00, BFHE 195, 567, BStBl II 2001, 758). Schwebende Geschäfte gelten regelmäßig als ausgeglichen, da sie auf gegenseitig vereinbarten Leistungsbeziehungen beruhen. Beim schwebenden Geschäft bilanziell auszuweisen sind daher lediglich einerseits "Erfüllungsrückstände" als Verpflichtungen, die sich als vom Vertragspartner durch dessen erbrachte Vorleistung erdiente und am Bilanzstichtag somit rückständige Gegenleistung darstellen, sowie drohende Verluste (BFH-Urteil vom 15. September 2004 I R 5/04, BFHE 208, 116, BStBl II 2009, 100).
- 80** b) Diese Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht ist grundsätzlich auch auf die Erbschaftsteuer zu übertragen. Maßgebend ist dabei der Bewertungsstichtag gemäß § 11 ErbStG, wonach für die Wertermittlung grundsätzlich der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer und somit des Todes des Erblassers (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) maßgebend ist. Schwebende Geschäfte sind bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer regelmäßig so zu berücksichtigen, dass sie sich auf deren Höhe nicht auswirken, sofern Leistung und Gegenleistung wertmäßig in etwa ausgewogen sind.
- 81** c) Im Streitfall besteht aber eine Besonderheit, die eine derartige Behandlung des Kaufvertrags vom 1. Juli 2008 ausschließt, nämlich die erst mit dem Tod der Klägerin wirksam werdende Übertragung des Anteils auf S 1. Dies führt dazu, dass zwar die beim Eintritt des Erbfalls von S 1 bereits erbrachte bzw. noch geschuldete Gegenleistung als Erwerb anzusetzen ist, die Verpflichtung zur Anteilsübertragung aber derzeit noch nicht berücksichtigt werden kann.
- 82** aa) Die Berücksichtigung dieser Verpflichtung als Nachlassverbindlichkeit wird allerdings nicht dadurch ausgeschlossen, dass E sie nicht zu erfüllen brauchte.
- 83** aaa) Der BFH hat zwar wiederholt entschieden, dass der Abzug der vom Erblasser herrührenden persönlichen Verbindlichkeiten, die gemäß § 1922 Abs. 1, § 1967 BGB, § 45 Abs. 1 AO auf die Erben übergegangen sind, als Nachlassverbindlichkeiten gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG nicht nur voraussetzt, dass die Verbindlichkeiten rechtlich bestehen, sondern auch, dass sie den Erblasser im Todeszeitpunkt wirtschaftlich belastet haben (BFH-Urteile vom 24. März 1999 II R 34/97, BFH/NV 1999, 1339, und vom 27. Juni 2007 II R 30/05, BFHE 217, 190, BStBl II 2007, 651, m.w.N.; BFH-Beschluss vom 15. Mai 2009 II B 155/08, BFH/NV 2009, 1441; kritisch Schuck in Viskorf/Knobel/Schuck, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 3. Aufl., § 10 ErbStG Rz 62).
- 84** Eine solche wirtschaftliche Belastung durch entstandene, aber noch nicht festgesetzte Steuern hat der BFH im Urteil in BFH/NV 1999, 1339 für den Fall verneint, dass beim Eintritt des Erbfalls wegen fehlender Kenntnis des Finanzamts von den maßgebenden Umständen und fehlender Ermittlungsmöglichkeiten eine Steuerfestsetzung nicht ernstlich zu erwarten war und der Erbe das Finanzamt nicht zeitnah über die Steuerangelegenheit unterrichtet hat (ebenso BFH-Urteile vom 14. Dezember 2004 II R 35/03, BFH/NV 2005, 1093, und vom 14. November 2007 II R 3/06, BFH/NV 2008, 574; a.A. Geck in Kapp/Ebeling, § 10 ErbStG Rz 69; Schuck, a.a.O., § 10 ErbStG Rz 67; Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 15. Aufl., § 10 Rz 32; im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der anderen Länder ergangener Erlass des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen vom 14. November 2002, BB 2003, 36, für tatsächlich festgesetzte hinterzogene Steuern).

- 85** Beim BFH-Urteil in BFHE 217, 190, BStBl II 2007, 651 ging es um die Frage, ob Kinder, die von ihren Eltern im Wege eines Berliner Testaments zu Schlusserben eingesetzt worden waren und mit dem überlebenden Elternteil vereinbart hatten, gegen Zahlung einer erst mit dessen Tod fälligen Abfindung auf die Geltendmachung der Pflichtteile nach dem erstverstorbenen Elternteil zu verzichten, die Abfindungsansprüche beim Tod des länger lebenden Elternteils als Nachlassverbindlichkeiten abziehen können. Der BFH verneinte diese Frage mit der Begründung, die Abfindungsverpflichtungen stellten für diesen Elternteil keine wirtschaftliche Belastung dar, da er sie nicht zu Lebzeiten selbst habe erfüllen müssen. Korrespondierend mit der fehlenden Belastung des überlebenden Elternteils habe die Begründung der Abfindungsansprüche auf Seiten der Kinder wirtschaftlich zu keiner Bereicherung geführt, da die Ansprüche erst zu einem Zeitpunkt befriedigt werden sollten, zu dem das gesamte Vermögen des überlebenden Elternteils den Klägern bereits als Erben dieses Elternteils zugefallen sein würde.
- 86** Der BFH-Beschluss in BFH/NV 2009, 1441 betraf die Frage, ob ein Pflichtteilsberechtigter, der den Pflichtteilsverpflichteten beerbt hat, den bereits verjährten Pflichtteilsanspruch gegen sich selber geltend machen und als Nachlassverbindlichkeit vom steuerpflichtigen Erwerb abziehen kann. Auch dies verneinte der BFH unter Hinweis auf die fehlende wirtschaftliche Belastung des Pflichtteilsverpflichteten.
- 87** bbb) Diese Rechtsprechung, nach der es an der für den Abzug als Nachlassverbindlichkeit erforderlichen wirtschaftlichen Belastung des Erblassers fehlt, wenn er nicht damit rechnen musste, zu seinen Lebzeiten die später auf den Erben übergegangene Verbindlichkeit erfüllen zu müssen, kann aber nicht über Sachverhalte der genannten Art hinaus verallgemeinert werden. Vielmehr ist der Abzug als Nachlassverbindlichkeit geboten, wenn die wirtschaftliche Belastung des Erben durch die Verbindlichkeit mit dem Tod des Erblassers eintritt oder zu diesem Zeitpunkt feststeht, dass sie eintreten wird. So kann beispielsweise der Abzug einer vom Erben zu tilgenden Darlehensschuld des Erblassers als Nachlassverbindlichkeit nicht deshalb versagt werden, weil das Darlehen zu Lebzeiten des Erblassers unkündbar war. Die Darlehensschuld mindert nämlich die der Bemessung der Erbschaftsteuer gemäß § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 ErbStG zugrunde zu legende Bereicherung des Erben unabhängig davon, ob der Gläubiger die Rückzahlung des Darlehens bereits vom Erblasser hätte fordern können oder nicht.
- 88** Entsprechendes gilt auch bei einem vom Erblasser noch nicht erfüllten gegenseitigen Vertrag. Die Bereicherung des Erben würde in einem solchen Fall nicht zutreffend erfasst, wenn man bei der Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer zwar zusätzlich zu dem aufgrund des Vertrags geschuldeten, aber noch im Eigentum des Erblassers befindlichen und somit in den Nachlass gefallenen Vermögensgegenstand die bereits erbrachte oder zu erbringende Gegenleistung als Aktivposten ansetzen würde, die vom Erben zu erfüllende Leistungspflicht des Erblassers aber unberücksichtigt ließe, weil der Erblasser sie zu seinen Lebzeiten wegen einer entsprechenden Fälligkeitsabrede nicht zu erfüllen brauchte. Eine andere Beurteilung würde dazu führen, dass das Bestehen gegenseitiger Leistungspflichten nicht beachtet und eine tatsächlich nicht vorhandene Bereicherung des Erben der Besteuerung unterworfen werden würde. Dafür gibt es keine Rechtsgrundlage.
- 89** bb) Steht bei einem solchen nur teilweise erfüllten gegenseitigen Vertrag aufgrund der getroffenen Vereinbarungen fest, dass die noch nicht erfüllte Leistungspflicht des Erblassers den Erben ebenfalls wirtschaftlich nicht belastet, weil sie erst mit dem Tod des Erben fällig wird, kann sie nach § 6 Abs. 1 und § 8 BewG erst ab diesem Zeitpunkt als Nachlassverbindlichkeit berücksichtigt werden (vgl. in anderem Zusammenhang BFH-Beschlüsse vom 2. März 2005 IX B 199/03, BFH/NV 2005, 1067, und vom 21. August 2007 X B 180/06, BFH/NV 2007, 2109). Die Entstehung der wirtschaftlichen Belastung stellt in einem solchen Fall ein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar (BFH-Urteil vom 8. Februar 2006 II R 38/04, BFHE 213, 102, BStBl II 2006, 475), das bei rechtzeitiger Antragstellung gemäß § 6 Abs. 2 i.V.m. § 5 Abs. 2 Satz 2 BewG und gegebenenfalls § 8 BewG zu einer Änderung des gegenüber dem Erben ergangenen Erbschaftsteuerbescheids durch Abzug einer Nachlassverbindlichkeit führt. Maßgebend ist dabei der tatsächliche Wert der Verbindlichkeit im Zeitpunkt des Todes des Erben (§ 6 Abs. 2 i.V.m. § 5 Abs. 2 Satz 1 BewG und gegebenenfalls § 8 BewG).
- 90** cc) Die auf die Klägerin übergegangene Verpflichtung des E, seinen Anteil an der GmbH 1 auf S 1 zu übertragen, ist danach derzeit nicht als Nachlassverbindlichkeit zu berücksichtigen; denn die Klägerin braucht sie zu Lebzeiten nicht zu erfüllen. Vielmehr ist auf entsprechenden fristgerechten Antrag der künftigen Erben der Klägerin der angefochtene Erbschaftsteuerbescheid erst nach dem Tod der Klägerin rückwirkend unter Ansatz einer entsprechenden Nachlassverbindlichkeit zu ändern. Maßgebend ist dann der in diesem Zeitpunkt gegebene Wert des auf S 1 übergehenden Anteils an der GmbH 1.
- 91** 8. Die Behandlung des Erwerbs des Anteils an der "KG" im angefochtenen Erbschaftsteuerbescheid ist nur teilweise

zutreffend. Der Ansatz der in die "KG" eingebrachten Anteile an den Patenten bedarf der Überprüfung. Zu Unrecht ist das FA davon ausgegangen, dass der von der Klägerin und E in die "KG" einzubringende Grundbesitz beim Eintritt des Erbfalls bereits der "KG" und nicht mehr der Klägerin und E zuzurechnen war. Die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG stehen der Klägerin für den Erwerb des Anteils an der "KG" nicht zu.

- 92 a) Die nach dem Einbringungsvertrag vom 6. Juli 1998 in die "KG" eingebrachten Anteile an den gewerblichen Schutzrechten wurden zu Recht als Bestandteil des Gesellschaftsvermögens angesehen. Die Beteiligten und das FG haben zutreffend angenommen, dass die im Gesellschaftsvertrag der "KG" enthaltene Regelung, nach der das Gesellschaftsverhältnis erst mit der Eintragung der "KG" in das Handelsregister beginnen sollte, der steuerrechtlichen Beachtlichkeit des Einbringungsvertrags vom 6. Juli 1998 nicht entgegensteht. Dies folgt unabhängig von der zivilrechtlichen Beurteilung bereits daraus, dass die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis des Einbringungsvertrags eintreten und bestehen ließen (§ 41 Abs. 1 Satz 1 AO). Auch in ertragsteuerrechtlicher Hinsicht wurde davon ausgegangen, dass die "KG" bereits vom 1. Juli 1998 an bestanden habe. Nach dem Schreiben des Notarvertreters, der die Beurkundungen vorgenommen hatte, vom 21. Juni 2007 handelte es sich im Übrigen bei der Vereinbarung, das Gesellschaftsverhältnis solle erst mit der Eintragung der "KG" in das Handelsregister beginnen, um ein bloßes Versehen seiner Kanzlei.
- 93 b) Die "KG" ist allerdings nach den vom FG getroffenen, von der Klägerin nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) zunächst nicht als Kommanditgesellschaft, sondern als GbR entstanden.
- 94 aa) Gemäß § 105 Abs. 2 Satz 1, § 161 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs (HGB) ist eine als KG gegründete Gesellschaft, deren Gewerbebetrieb nicht schon nach § 1 Abs. 2 HGB Handelsgewerbe ist oder die nur eigenes Vermögen verwaltet, erst dann KG, wenn die Firma des Unternehmens in das Handelsregister eingetragen ist. Die Wirksamkeit einer solchen KG 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. Zwischen der Gründung durch Vertrag und der Eintragung in das Handelsregister stellt eine derartige KG eine GbR dar (BFH-Urteil vom 4. Februar 2009 II R 41/07, BFHE 225, 85, BStBl II 2009, 600, unter II.2.b bb). Handelsgewerbe ist nach § 1 Abs. 2 HGB jeder Gewerbebetrieb, es sei denn, dass das Unternehmen nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert.
- 95 bb) Die Eintragung der "KG" in das Handelsregister wirkte demgemäß konstitutiv für die Zukunft. Die "KG" war nach den vom FG getroffenen Feststellungen lediglich vermögensverwaltend tätig und betrieb kein Handelsgewerbe. Die Tätigkeiten der "KG" begründeten danach keinen Gewerbebetrieb i.S. des § 1 Abs. 2 HGB und erforderten nach Art und Umfang keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb (vgl. dazu z.B. MünchKommHGB/Karsten Schmidt, 3. Aufl., § 1 Rz 28, 70 ff.; Kindler in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, HGB, 2. Aufl., § 1 Rz 32 bis 36, 42 ff.; vgl. auch Urteil des Bundesgerichtshofs vom 10. Mai 1979 VII ZR 97/78, BGHZ 74, 273).
- 96 Die Tätigkeit der "KG" ist auch nicht deshalb über eine bloße Vermögensverwaltung hinausgegangen, weil E auch Anteile an Patentanmeldungen in sie eingebracht hat und die "KG" somit neben E und nach dessen Tod neben der Klägerin von den entsprechenden Verfahren betroffen war und die Möglichkeit hatte, die Patente nach ihrer Eintragung zu verwerten. Auch wenn die "KG" selbst und nicht die Klägerin oder S 1 die Verfahren betrieben haben sollte, was das FG nicht festgestellt hat, gingen die entsprechenden Tätigkeiten nicht über eine Vermögensverwaltung hinaus; denn die für die Begründung eines freiberuflichen oder gewerblichen Betriebs des E entscheidende Erfindertätigkeit als solche war mit dem Tod des E beendet worden. Aus den vom FG getroffenen Feststellungen ergeben sich auch keine Anhaltspunkte dafür, dass die Verwaltung des auf die "KG" übertragenen Grundbesitzes über eine Vermögensverwaltung hinausgegangen sein könnte.
- 97 Die Klägerin wird im zweiten Rechtsgang Gelegenheit haben, unter Beweisantritt konkret und substantiiert Angaben zu den Tätigkeiten der "KG" im Jahr 1998 sowie deren Art und Umfang zu machen, um ihre Ansicht zu belegen, dass die "KG" nicht lediglich vermögensverwaltend tätig gewesen sei. Die objektive Beweislast (Feststellungslast) für diese Tatsachen trägt die Klägerin, weil sich diese bei der Besteuerung zu ihren Gunsten auswirken würden (vgl. oben III.6.c bb).
- 98 c) Es bedarf der Überprüfung, ob das FA den anzusetzenden gemeinen Wert (§ 9 Abs. 1 BewG) der in die "KG" eingebrachten Anteile an den Patenten zutreffend bestimmt hat. Auf die oben unter III.3.c dargelegten Grundsätze wird verwiesen. Der Abzugsbetrag für die S 2, S 3 und S 4 zustehenden Vermächtnisse ist gegebenenfalls entsprechend zu ändern (vgl. oben III.2.e und 3.c).

- 99** d) Das FA hat zu Unrecht nicht beachtet, dass die Klägerin und E beim Eintritt des Erbfalls noch zivilrechtliche Eigentümer des auf die "KG" zu übertragenden Grundvermögens waren, wie sich (vorbehaltlich anderer Feststellungen des FG) aus der nur wenige Tage betragenden Zeitspanne zwischen dem Abschluss des Einbringungsvertrags und dem Tod des E ergibt, und das Grundvermögen deshalb erbschaftsteuerrechtlich diesen und nicht der "KG" zuzurechnen war.
- 100** aa) Zur Übertragung des Eigentums an einem Grundstück oder von Wohnungseigentum oder eines Miteigentumsanteils daran sowie zur Übertragung eines Erbbaurechts bedarf es nach § 873 Abs. 1 BGB gegebenenfalls i.V.m. § 11 Abs. 1 Satz 1 der im Jahr 1998 geltenden Verordnung über das Erbbaurecht nicht nur der Einigung des Berechtigten und des anderen Teils über den Eintritt der Rechtsänderung, sondern auch der Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch. Dies gilt auch für die Übertragung aus dem Vermögen von Gesellschaftern auf eine Gesamthandsgemeinschaft wie etwa eine GbR oder KG (MünchKommBGB/Kohler, 5. Aufl., § 873 Rz 20, 23; Palandt/Bassenge, Bürgerliches Gesetzbuch, 70. Aufl., § 873 Rz 5; Erman/A. Lorenz, BGB, 12. Aufl., § 873 Rz 7, 9).
- 101** bb) Erbschaftsteuerrechtlich kommt es auf das zivilrechtliche Eigentum an Grundstücken an. Bloße etwa durch Auflassung und Eintragungsbewilligung begründete Anwartschaftsrechte spielen keine Rolle (BFH-Urteile in BFHE 183, 248, BStBl II 1997, 820, und vom 16. Mai 2007 II R 61/99, BFH/NV 2007, 1663).
- 102** cc) Der von der Klägerin und E auf die "KG" zu übertragende Grundbesitz war somit übereinstimmend mit dem Zivilrecht beim Eintritt des Erbfalls noch diesen und nicht der "KG" zuzurechnen; denn die Eintragung der "KG" in das jeweilige Grundbuch war zu diesem Zeitpunkt (vorbehaltlich anderer Feststellungen des FG) noch nicht erfolgt. Der Ansatz der anteiligen Grundstückswerte im Rahmen des Erwerbs des Anteils des E an der "KG" durch die Klägerin entfällt demgemäß. Der in den Nachlass gefallene Grundbesitz des E ist in vollem Umfang mit den Grundstückswerten (§ 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. § 138 Abs. 1 Satz 2, Abs. 3 Satz 1 BewG) anzusetzen. Der von der Klägerin in die "KG" einzubringende Grundbesitz ist bei der Bemessung der Erbschaftsteuer nicht zu berücksichtigen.
- 103** Da sich die S 2, S 3 und S 4 zustehenden, bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer gegen die Klägerin als Nachlassverbindlichkeiten abziehbaren Vermächtnisse auf Anteile an der "KG" einschließlich des von der Klägerin und E einzubringenden Grundbesitzes bezogen, bleibt der bisherige Ansatz der Vermächtnisse hiervon unberührt.
- 104** dd) Der zum Gesellschaftsvermögen der "KG" gehörende Anspruch gegen die Klägerin und E auf die vereinbarungsgemäße Übertragung von Grundbesitz ist nach den für schwebende Geschäfte geltenden Grundsätzen (oben III.7.) nicht anzusetzen. Diesem Anspruch standen nämlich die gleichwertigen Verpflichtungen der Klägerin und des E zur Übertragung des Grundbesitzes auf die "KG" gegenüber.
- 105** e) Das FG hat auf der Grundlage der von ihm getroffenen, von der Klägerin nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) zu Recht angenommen, dass der Klägerin die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG für den Erwerb des Anteils des E an der "KG" nicht zustehen. Die in § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 i.V.m. Abs. 4 Nr. 1 ErbStG genannten Voraussetzungen sind nicht erfüllt.
- 106** aa) Der Freibetrag nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG und der verminderte Wertansatz nach § 13a Abs. 2 ErbStG gelten gemäß § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG u.a. für inländisches 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 oder § 18 Abs. 4 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.
- 107** 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 (BFH-Urteile vom 9. Dezember 2002 VIII R 40/01, BFHE 201, 180, BStBl II 2003, 294, und in BFHE 225, 85, BStBl II 2009, 600).
- 108** 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.

- 109** bb) Diese Voraussetzungen für die Steuervergünstigungen nach § 13a ErbStG sind hinsichtlich des Erwerbs der Beteiligung an der "KG" nicht erfüllt. Die Klägerin hat keinen Anteil an einer Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG erworben.
- 110** aaa) Die "KG" verwaltete lediglich eigenes Vermögen und war somit nicht i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gewerblich tätig. Die Vermögensverwaltung stellt auch keine selbständige Arbeit i.S. des § 18 EStG dar.
- 111** bbb) Die "KG" war bei der mit dem Tode des E eingetretenen Entstehung der Steuer (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) als dem maßgeblichen Stichtag (§ 11 ErbStG) auch keine gewerblich geprägte Personengesellschaft, da zu diesem Zeitpunkt die "KG" noch nicht in das Handelsregister eingetragen war und deshalb die Klägerin und E für die Verbindlichkeiten der "KG" persönlich hafteten (BFH-Urteil in BFHE 225, 85, BStBl II 2009, 600, unter II.2.b bb). Die "KG" war beim Eintritt des Erbfalls nicht als solche entstanden (oben III.8.b).
- 112** Da die Eintragung der "KG" in das Handelsregister lediglich konstitutiv für die Zukunft wirkte, ist sie auch kein steuerrechtlich auf den Abschluss des Gesellschaftsvertrags zurückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.
- 113** Die teilweise in der Literatur vertretene Auffassung, die (künftigen) Kommanditisten einer vermögensverwaltenden KG dürften nach deren Anmeldung zum Handelsregister keiner strengeren Haftung als diejenigen einer gewerblich tätigen KG unterworfen werden (Wachter, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge 2009, 358, m.w.N.), würde im Streitfall zu keinem anderen Ergebnis führen, weil beim Eintritt des Erbfalls der Eintragungsantrag beim Handelsregister noch nicht gestellt worden war.
- 114** Die ferner in der Literatur vertretene Auffassung, auch die mit Abschluss eines GmbH-Vertrags entstehende Vorgesellschaft könne Kapitalgesellschaft i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG sein, sofern die GmbH später in das Handelsregister eingetragen werde (Schmidt/Wacker, EStG, 29. Aufl., § 15 Rz 216; Reiß in Kirchhof, EStG, 9. Aufl., § 15 Rz 138; Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 EStG Rz 1436; vgl. auch unten III.9.) betrifft nicht die zum Ausschluss der gewerblichen Prägung einer noch nicht in das Handelsregister eingetragenen vermögensverwaltenden KG führende persönliche Haftung der (künftigen) Kommanditisten und lässt daher das Ergebnis ebenfalls unberührt.
- 115** ccc) Das Vorhandensein von Betriebsvermögen bei der "KG" ergibt sich auch nicht daraus, dass E Wirtschaftsgüter aus seinem Betriebsvermögen in die "KG" eingebracht hat.
- 116** Bei der Überführung von Wirtschaftsgütern in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten --d.h. als Sacheinlage-- handelt es sich um ein tauschähnliches Geschäft und mithin um eine Veräußerung. Der Gesellschafter überträgt den Sachwert auf die Gesellschaft und erhält dafür den Gesellschaftsanteil; aus Sicht der Gesellschaft liegt das Anschaffungsgeschäft in der Hingabe der Einlageforderung gegen den Empfang des Sachwerts. Eine Veräußerung liegt auch vor, wenn der übertragene Sachwert aus dem Betriebsvermögen des einbringenden Mitunternehmers stammt. Dem Vorliegen eines tauschähnlichen Einbringungsgeschäfts steht es ferner nicht entgegen, wenn die Sacheinlage in eine KG den Nominalbetrag des übernommenen Kommanditanteils wertmäßig übersteigt (BFH-Urteil vom 17. Juli 2008 I R 77/06, BFHE 222, 402, BStBl II 2009, 464, unter B.I.1., 3., m.w.N.).
- 117** Wie allgemein bei Veräußerungen kommt es für die Frage, ob das veräußerte Wirtschaftsgut beim Erwerber Privatvermögen oder Betriebsvermögen bildet, auf die bei diesem bestehenden Verhältnisse an. Nicht erheblich ist, ob das Wirtschaftsgut beim Veräußerer zum Privatvermögen oder Betriebsvermögen gehörte. Der BFH hat demgemäß im Urteil in BFHE 195, 290, BStBl II 2001, 798 angenommen, dass die Einbringung eines zum Betriebsvermögen eines Freiberuflers gehörenden Anteils an einer GmbH in eine vermögensverwaltende GbR auch dann nicht dazu führt, dass die GbR Betriebsvermögen hat, wenn der Freiberufler an der GbR beteiligt ist.
- 118** cc) Dass das für die "KG" zuständige Finanzamt bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung von deren Einkünften angenommen hat, die "KG" habe bereits vor ihrer Eintragung in das Handelsregister Einkünfte aus

Gewerbebetrieb erzielt, ist für die Erbschaftsteuer unerheblich. Bei den Feststellungsbescheiden handelt es sich nämlich nicht um für die Erbschaftsteuer verbindliche Grundlagenbescheide i.S. des § 171 Abs. 10 Satz 1 AO.

- 119** dd) Die fehlende Bindungswirkung der Feststellungsbescheide kann entgegen der Ansicht der Klägerin auch nicht durch eine Berufung auf die Grundsätze von Treu und Glauben ersetzt werden.
- 120** Zu einer Verdrängung des gesetzten Rechts durch den Grundsatz von Treu und Glauben kann es nur in besonders gelagerten Fällen kommen, in denen das Vertrauen des Steuerpflichtigen in ein bestimmtes Verhalten der Verwaltung nach allgemeinem Rechtsempfinden in einem so hohen Maß schutzwürdig ist, dass demgegenüber die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zurücktreten müssen. Dies kommt nur dann in Betracht, wenn dem Steuerpflichtigen eine bestimmte steuerrechtliche Behandlung zugesagt worden ist oder wenn die Finanzbehörde durch ihr früheres Verhalten außerhalb einer Zusage einen Vertrauenstatbestand geschaffen hat (BFH-Urteile vom 29. April 2008 VIII R 75/05, BFHE 221, 136, BStBl II 2008, 817, unter II.3.e, und vom 14. Januar 2010 IV R 86/06, BFH/NV 2010, 1096, unter II.5.b).
- 121** Im Streitfall ist weder aus den tatsächlichen Feststellungen des FG noch aus dem Vortrag der Klägerin ein derartiges Verhalten des FA zu erkennen. Ein unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehender Bescheid vermag grundsätzlich keinen Vertrauenstatbestand zu schaffen, weil es sich insoweit lediglich um eine vorläufige Beurteilung der Finanzverwaltung handelt, die einer späteren abweichenden Beurteilung nicht entgegensteht (BFH-Urteil in BFHE 221, 136, BStBl II 2008, 817, unter II.3.e, m.w.N.). Die Beurteilung der Sach- und Rechtslage durch das für die Feststellung der Einkünfte der "KG" zuständige Finanzamt spielt insoweit keine Rolle. Selbst das für die Festsetzung der Einkommensteuer zuständige Finanzamt ist im Regelfall an die Sach- und Rechtsbehandlung in früheren Veranlagungszeiträumen nicht gebunden, und zwar sogar dann nicht, wenn die fehlerhafte Auffassung in einem Prüfungsbericht niedergelegt worden war (BFH-Urteile in BFHE 221, 136, BStBl II 2008, 817, unter II.3.e, und in BFH/NV 2010, 1096, unter II.5.a, je m.w.N.). Demnach kann ein Finanzamt erst recht nicht durch die eine andere Steuerart betreffende Sach- und Rechtsbehandlung durch ein anderes Finanzamt nach Treu und Glauben gebunden werden.
- 122** ee) Die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 ErbStG stehen der Klägerin für den Erwerb des Anteils des E an der "KG" auch nicht unter dem Gesichtspunkt einer Zedragesellschaft zu (zur Zedragesellschaft vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 11. April 2005 GrS 2/02, BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679; BFH-Urteil in BFHE 195, 290, BStBl II 2001, 798). Bei dem auf die Klägerin übergegangenem Anteil des E an der "KG" handelte es sich nicht um Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens. E beteiligte sich nämlich offensichtlich nicht aus in seinem Einzelunternehmen liegenden betrieblichen Gründen an der "KG". Weder aus den Feststellungen des FG noch aus sonstigen Anhaltspunkten kann entnommen werden, dass E eine Förderung seines Betriebs durch die Beteiligung an der "KG" erstrebte oder erwarten konnte. Vielmehr ging es um die Nachfolgeregelung, wie die Klägerin in der Revisionsbegründung vom 25. Februar 2009 ausgeführt hat.
- 123** 9. Die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG (soweit noch nicht anderweitig verbraucht) und § 13a Abs. 2 ErbStG stehen der Klägerin vorbehaltlich eines rückwirkenden Wegfalls nach § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG für den Erwerb des Anteils des E an der GmbH 2 zu, soweit sie den Anteil nicht aufgrund der S 2, S 3 und S 4 zustehenden Vermächtnisse auf diese übertragen hat (§ 13a Abs. 3 Satz 1 ErbStG).
- 124** a) Der Freibetrag und der verminderte Wertansatz gelten nach § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG für Anteile an einer Kapitalgesellschaft, wenn die Kapitalgesellschaft zur Zeit der Entstehung der Steuer Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat und der Erblasser oder Schenker am Nennkapital dieser Gesellschaft zu mehr als einem Viertel unmittelbar beteiligt war. Kapitalgesellschaft im Sinne dieser Vorschrift ist auch eine durch notariell beurkundeten Vertrag gegründete, aber noch nicht in das Handelsregister eingetragene GmbH (S. Viskorf in Viskorf/Knobel/Schuck, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 3. Aufl., § 13b ErbStG Rz 105; Weinmann, a.a.O., § 13b ErbStG Rz 50), und zwar auch dann, wenn sie noch nicht im Rechtsverkehr aufgetreten ist (Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13b Rz 182). Steuerrechtlich wird die GmbH-Vorgesellschaft als Kapitalgesellschaft behandelt, sofern sie später als GmbH in das Handelsregister eingetragen wird. Zwischen der GmbH-Vorgesellschaft und der in das Handelsregister eingetragenen GmbH besteht Identität. Das ergibt sich aus der Rechtsnatur der GmbH-Vorgesellschaft, die als ein auf die künftige juristische Person GmbH hin angelegtes Rechtsgebilde bereits körperschaftlich strukturiert ist und mit der Eintragung der GmbH in das Handelsregister in dieser aufgeht (BFH-Urteil vom 14. Oktober 1992 I R 17/92, BFHE 169, 343, BStBl II 1993, 352, m.w.N.). Wird die GmbH-Vorgesellschaft nicht in das Handelsregister eingetragen, sondern liquidiert, ist dies als Auflösung der

Kapitalgesellschaft zu werten, die nach § 13a Abs. 5 Nr. 4 Satz 2 ErbStG zum rückwirkenden Wegfall der Steuervergünstigungen nach § 13a ErbStG führt (Jülicher, a.a.O.; S. Viskorf, a.a.O.).

- 125** b) Die Voraussetzungen für die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG (soweit noch nicht anderweitig verbraucht) und § 13a Abs. 2 ErbStG waren somit im Streitfall für den Erwerb des Anteils des E an der GmbH 2 sowohl für die Klägerin als auch für S 2, S 3 und S 4 erfüllt. E war am Stammkapital der GmbH 2 zu mehr als einem Viertel unmittelbar beteiligt. Diese Beteiligung befand sich in seinem Privatvermögen. Sie ist entgegen der Ansicht der Klägerin, der das FA bei der Steuerfestsetzung gefolgt ist, nicht als Bestandteil des Vermögens der "KG" zu erfassen. Unerheblich ist, dass die GmbH 2 beim Eintritt des Erbfalls noch nicht in das Handelsregister eingetragen war, sondern die Eintragung erst später erfolgt ist. Die Klägerin kann somit entsprechend ihrem nach Erfüllung der S 2, S 3 und S 4 zustehenden Vermächtnisse verbleibenden Teil des auf sie als Erbin übergegangenen Anteils des E an der GmbH 2 die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG beanspruchen.
- 126** 10. Das FG wird ferner nach den dargelegten Grundsätzen (oben III.8.e) zu prüfen haben, ob der Klägerin hinsichtlich des Erwerbs der Beteiligungen an der D 32 die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG (soweit noch nicht anderweitig verbraucht) und § 13a Abs. 2 ErbStG zustehen.

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