

FAMILIENSTIFTUNG ALS PERSÖNLICH HAFTENDE GESELLSCHAFTERIN IM ERBSCHAFTSTEUERRECHT

WERTFESTSTELLUNG BEI EINER STIFTUNG & Co. KG

VON PROF. DR. CHRISTOPH SCHREIBER

BFH, URTEIL V. 27.4.2022 – II R 9/20; VERFAHRENSBESCHWERDE ANHÄNGIG (AZ.: 1 BvR 1560/22)

Leitsätze

1. Eine Stiftung & Co. KG ist keine gewerblich geprägte Personengesellschaft.
2. Für eine vermögensverwaltende Stiftung & Co. KG, bei der ausschließlich eine Stiftung persönlich haftende Gesellschafterin ist, ist ein Wert nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 BewG festzustellen.
3. Das Erbschaftsteuerfinanzamt entscheidet, ob eine Wertfeststellung dem Grunde nach erforderlich ist. Dem zur Wertfeststellung nach § 151 Abs. 1 Satz 1 BewG berufenen Finanzamt obliegt die Entscheidung über die Qualifikation des Feststellungsgegenstands nach den Kategorien des § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 4 BewG.

Übersicht

- I. Einleitung
- II. Verfahrensrechtlicher Ausgangspunkt
- III. Steuersystematischer Hintergrund
- IV. Entscheidungsgründe
- V. Fazit

I. Einleitung

Zu den in der Praxis wichtigsten Erscheinungsformen privatrechtlicher Stiftungen im Sinne der §§ 80 ff. BGB gehören die Familienstiftungen. Sie sind dadurch gekennzeichnet, dass sie der Begünstigung und Förderung einer Familie zu dienen bestimmt sind. Wie jede Stiftung hat auch die Familienstiftung keine Mitglieder. Die Familienangehörigen können demnach als Destinatäre begünstigt sein, gehören selbst aber nicht etwa einer durch das Stiftungsgeschäft begründeten Organisation an.¹ Das kann sich in Konstellationen ändern, in denen die Stiftung in eine Unternehmensstruktur, beispielsweise in eine Personengesellschaft wie eine Kommanditgesellschaft, eingebunden ist. Ertragsteuerrechtlich wird dies für die Gesellschafter relevant, wenn es um die Frage geht, ob sie aufgrund der Beteiligung der Stiftung an der KG gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 15 EStG erzielen. Insoweit besteht Einigkeit, dass eine (vermögensverwaltende) Stiftung & Co. KG keine gewerblich

geprägte Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ist.² Die Gesellschafter haben folglich keine gewerblichen Einkünfte, sondern Einkünfte aus anderen Einkunftsarten (etwa aus denjenigen der §§ 13, 20 oder 21 EStG). Für die laufende Besteuerung ist dies auch deshalb vorteilhaft, weil die gewerblich geprägte Personengesellschaft in vollem Umfang als Gewerbebetrieb und damit als Steuerobjekt der Gewerbesteuer dient. Allerdings ist eine gewerbliche Prägung nicht nur mit steuerrechtlichen Nachteilen verbunden. Vielmehr eröffnet sie erbschaftsteuerrechtliche Vergünstigungen für Betriebsvermögen (s. etwa §§ 13a, 13b, 19a ErbStG), die mangels originär gewerblicher Einkünfte nicht in Betracht kommen. Darüber hatte nach dem Tod des einzigen Kommanditisten einer vermögensverwaltenden Stiftung & Co. KG und dem Eintritt zweier Kommanditisten im Wege der Sondererbfolge nunmehr der II. Senat des BFH im Rahmen der erbschaftsteuerrechtlichen Wertfeststellung zu entscheiden.

II. Verfahrensrechtlicher Ausgangspunkt

Die Weichen für die Entscheidungsfindung stellten sich im Rahmen der gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen. Zu befinden war über die Rechtsfrage, ob es sich bei dem Vermögen der KG um Betriebsvermögen oder Privatvermögen handelte. Nach der Auffassung des für die Festsetzung der Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamts lag Betriebsvermögen vor. Deshalb forderte es bei dem für die Feststellung der Vermögenswerte zuständigen Finanzamt die gesonderte Feststellung für den Wert des An- ➤

¹ Näher etwa Lorz, in: MHDG GesR, Band 9, 6. Aufl. 2021, § 32.

² BFH, Ur. v. 27.4.2022 – II R 9/20, BStBl. II 2022, 541; juris (Tz. 20) m. zahlr. Nachw.

teils am Betriebsvermögen im Sinne des § 151 Abs. 1 Nr. 2 BewG an. Das Feststellungsfinanzamt hingegen folgte dem nicht und qualifizierte den Feststellungsgegenstand vielmehr als Privatvermögen, mit der Folge, dass Betriebsvermögenswerte nicht festzustellen waren. Es nahm daher eine Feststellung gemäß § 151 Abs. 1 Nr. 4 BewG vor und teilte dem Erbschaftsteuerfinanzamt mit, ein begünstigungsfähiger Anteil am Betriebsvermögen sei nicht übergegangen. Dem sind nach erfolglosem Einspruch gegen den Feststellungsbescheid das FG Münster³ sowie der BFH⁴ gefolgt.

III. Steuersystematischer Hintergrund

Die gesonderte Feststellung (§ 179 AO) von Besteuerungsgrundlagen für die Erbschaftsteuer ist in §§ 151 ff. BewG geregelt. Die Vorschrift des § 151 Abs. 1 Nr. 2 BewG betrifft die Feststellung von Betriebsvermögenswerten und nimmt Bezug auf §§ 95, 96, 97 BewG. Mangels originärer gewerblicher Einkünfte kam vorliegend allein die Norm des § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG in Betracht, wonach insbesondere alle Wirtschaftsgüter einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 EStG einen Gewerbebetrieb bilden. Von dieser Verweisung sind gewerblich geprägte Personengesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG erfasst. Folglich steht und fällt die Einordnung des KG-Vermögens als Betriebsvermögen mit der Subsumtion der vermögensverwaltenden Stiftung & Co. KG unter die Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. Nur wenn die KG, die – wie hier – keinen Gewerbebetrieb unterhält, gewerblich geprägt ist, gilt das gesamte Gesellschaftsvermögen als Betriebsvermögen. Ist dies nicht der Fall, kann die KG nur Privatvermögen haben. Davon hängt deshalb auch ab, ob erbschaftsteuerrechtliche Vergünstigungen für Betriebsvermögen eingreifen oder nicht.

Die Vorschrift des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG stellt die gesetzgeberische Reaktion auf den Beschluss des Großen Senats des BFH v. 25.6.1984⁵ dar, mit dem die bis dahin geltende sogenannte Gepräge-Rechtsprechung des BFH aufgegeben worden ist. Zuvor ist das Gericht in ständiger Rechtsprechung davon ausgegangen, dass eine GmbH & Co. KG stets gewerblich tätig sei, wenn die geschäftsführende GmbH die alleinige persönlich haftende Gesellschafterin war.⁶ Dahinter stand der Gedanke, dass die GmbH kraft gesetzlicher Vorgabe gemäß § 8 Abs. 2 KStG zwingend gewerbliche Einkünfte hat und sie die KG wegen ihrer persönlichen Haftung und alleiniger Geschäftsführung so stark präge, dass auch die KG eine gewerbliche Tätigkeit ausübe. Nachdem der Große Senat des BFH von dieser Sichtweise abgerückt war, gab der Gesetzgeber ebendiesem Verständnis mit der Schaffung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG eine gesetzliche Grundlage. In diesem Licht ist die vorliegende Entscheidung des II. Senats des BFH zu sehen.

IV. Entscheidungsgründe

In verfahrensrechtlicher Hinsicht folgt das Gericht der Vorinstanz und spricht dem Feststellungsfinanzamt – nicht etwa dem für die Festsetzung zuständigen Finanzamt – die Entscheidung über die Qualifikation des Feststellungsgegenstands in Form des Gesellschaftsvermögens zu. Allein das zur Wertfeststellung berufene Finanzamt darf demnach über die Einordnung als Betriebsvermögen im Sinne des § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG entscheiden und deshalb auch dann eine Feststellung nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 BewG durchführen, wenn das Erbschaftsteuerfinanzamt das Gesellschaftsvermögen als Betriebsvermögen gemäß § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG festgestellt haben wollte. Eine Prüfungskompetenz des die Bewertung anfordernden Erbschaftsteuerfinanzamts verneint der BFH aufgrund des Wortlauts des § 151 Abs. 1 Satz 2 BewG sowie wegen der größeren Sachnähe des Feststellungsfinanzamts, um die Tatbestandsvoraussetzungen der Wertfeststellungsvorschriften zu beurteilen. Dazu gehörten, so das Gericht, auch die konstitutiven Merkmale der gewerblich geprägten Personengesellschaft.

Dies vorausgeschickt schließt sich der BFH in der Folge dem Urteil des FG auch in Bezug auf die gewählte Wertfeststellung an. Die vermögensverwaltende Stiftung & Co. KG sei keine gewerblich geprägte Personengesellschaft. Das Gericht begründet dies überzeugend mit dem Wortlaut des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 5 KStG sowie mit der oben unter III. skizzierten Gesetzesgenese des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. Die Norm erfasst nur eine solche Personengesellschaft, bei der ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind. Stiftungen sind keine Kapitalgesellschaften im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG, weil diese dort im Einzelnen aufgeführt sind (insbesondere Europäische Gesellschaften, Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung). Daran ändert nach Auffassung des BFH auch die Öffnung des Begriffs durch das Wort „insbesondere“ nichts, weil der Gesetzgeber damit ausweislich der Gesetzesmaterialien nicht etwa die Stiftung, sondern Gesellschaften ohne deutsches oder europäisches Gründungsstatut erfassen wollte, die aufgrund eines Typenvergleichs nach ihrem Gründungsstatut einer Kapitalgesellschaft entsprechen.⁷ Außerdem ist die Stiftung in § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG ausdrücklich erfasst. Sie kann schon deswegen nicht unter den Kapitalgesellschaftsbegriff des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG fallen.

Auch einer Erweiterung des Begriffs der Kapitalgesellschaft auf Stiftungen durch normenspezifische Auslegung erteilt der BFH eine Absage. Der Umstand, dass es sich bei § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG um eine gesetzliche Verankerung der Gepräge-Rechtsprechung handelt, wäre damit nicht vereinbar – denn eine Stiftung & Co. KG weist, so der BFH zu Recht, die konstitutiven Merkmale der Geprägetheorie nicht

3 FG Münster, Urt. v. 27.2.2020 – 3 K 3593/16 F, ZEV 2020, 581 m. Anm. *Oppel*.

4 BFH, Urt. v. 27.4.2022 – II R 9/20, BStBl. II 2022, 541.

5 BFH, Beschl. v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751.

6 BFH, Urt. v. 17.3.1966 – IV 233, 234/65, BStBl. III 1966, 171.

7 Begründung des Regierungsentwurfs zum SEStEG, BT-Drucks. 16/2710, S. 30.

auf. Dies würde voraussetzen, dass die allein unbeschränkt haftende und geschäftsführende Komplementärin zwingend Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Das ist jedoch bei der Stiftung nicht der Fall, weil die Vorschrift des § 8 Abs. 2 KStG nur unbeschränkt Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG erfasst, Stiftungen aber Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG sind. Daraus folgert das Gericht zugleich, dass die Voraussetzungen für eine Analogie nicht gegeben seien. Der BFH kann wegen der genannten Regelungen keine Gesetzeslücke erkennen. Ferner spricht er sich wegen des Fehlens gewerblicher Einkünfte der vermögensverwaltenden Stiftung auf der einen Seite und der zwingend gewerblichen Einkünfte der in § 8 Abs. 2 KStG genannten Rechtsformen auf der anderen Seite auch gegen die Vergleichbarkeit der Sachverhalte aus.

V. Fazit

Die Argumentation des BFH überzeugt in jeder Hinsicht. So sehr es gesellschaftsrechtlich und ertragsteuerrechtlich gewünscht sein mag, die (Familien-)Stiftung & Co. KG als Alternative zur GmbH & Co. KG in den Blick zu nehmen, so wenig dürfen die erbschaftsteuerrechtlichen Nachteile

übersehen werden. Das vorliegende Urteil des BFH zeigt eindrücklich, dass sie in jedem Fall in die Gestaltungsüberlegungen aufzunehmen sind. ◆



Prof. Dr. Christoph Schreiber ist Inhaber des WIFU-Stiftungslehrestuhls für Recht der Familienunternehmen der Universität Witten/Herdecke.

KEYWORDS

Stiftung • Kommanditgesellschaft • Stiftung & Co. KG • Erbfall • Erbschaftsteuer • Personengesellschaft • gewerbliche Prägung • Bewertung • Betriebsvermögen

ANZEIGE

NEU!

Sonderausgabe Gesellschafter- kompetenz

2. Auflage (2022)

Kostenfreies E-Magazin fus-magazin.de/gesellschafterkompetenz
Print-Ausgabe bestellen* www.fus-magazin.de

*35,20 EUR zzgl. Versandkosten



Foto: © pinkeyes - stock.adobe.com