

## S. 1672 Eine Stiftung & Co. KG ist keine gewerblich geprägte Personengesellschaft

Urteil der Woche  
Lars Wichmann\*

FG Münster, Urteil v. 27.2.2020 - 3 K 3593/16 F

Das FG Münster hat zum Anwendungsbereich des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG entschieden, dass lediglich Kapitalgesellschaften eine Personengesellschaft gewerblich prägen können, und eine analoge Anwendung der Vorschrift auf Stiftungen abgelehnt (vgl. FG Münster, Urteil v. 27.2.2020 - 3 K 3593/16 F, NWB OAAAH-48656; Revision eingelegt, Az. beim BFH: II R 9/20).

Im Urteilsfall war eine Stiftung als alleinige persönlich haftende Gesellschafterin einer KG beteiligt. Neben der Stiftung war an der KG lediglich eine natürliche Person als Kommanditist beteiligt. Die Stiftung war allein zur Geschäftsführung und Vertretung berechtigt und verpflichtet. Der Unternehmensgegenstand der KG war die Verwaltung eigenen und fremden Vermögens. Nach dem Tod des bis dahin einzigen Kommanditisten in 2013 traten die Erben im Wege der Sondererbfolge als Kommanditisten in die KG ein. Infolgedessen reichten diese Erklärungen zur Feststellung des Werts des Anteils am Betriebsvermögen (§ 97 Abs. 1a, § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG), zur Feststellung der Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens, der Summe der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des jungen Verwaltungsvermögens, der Zahl der Beschäftigten und der Ausgangslohnsumme beim für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt ein und deklarierten die erworbenen Kommanditanteile als begünstigtes Vermögen i. S. des § 13a ErbStG.

Das für die Feststellung nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG örtlich zuständige Finanzamt qualifizierte die erworbenen Kommanditanteile jedoch nicht als Anteile am Betriebsvermögen. Eine Feststellung für die Vermögensart Betriebsvermögen kam nach dessen Ansicht nicht in Betracht. Einerseits erziele die KG ausschließlich Einkünfte aus Vermögensverwaltung. Andererseits liege keine gewerbliche Prägung der KG nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG vor, da die Komplementärin der KG keine Kapitalgesellschaft sei. Das Finanzamt stellte den Wert des übergegangenen Kommanditanteils in der Folge im Rahmen einer gesonderten Feststellung nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 BewG als Anteil am Wert von sonstigen Vermögensgegenständen und Schulden, die mehreren Personen zustehen, fest.

In dem folgenden Einspruchsverfahren vertraten die Kläger unter Hinweis auf das BFH-Urteil v. 14.3.2007 - XI R 15/05 (BStBl 2007 II S. 924) die Auffassung, § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG sei auf eine Stiftung & Co. KG analog anzuwenden, da hinsichtlich der Grundsätze der Kapitalaufbringung und -erhaltung, des Haftungsschutzes sowie der Fremdorganschaft und -geschäftsführung entscheidende Parallelen zwischen Stiftungen und Kapitalgesellschaften bestünden.

Die vorgebrachten Einwände überzeugten jedoch weder das Finanzamt noch das Finanzgericht. So sei die Stiftung & Co. KG unstrittig nicht originär gewerblich tätig. Des Weiteren komme auch eine analoge Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG nicht in Betracht, da es an einer hierfür erforderlichen Regelungslücke fehle.

---

\* Dipl.-Finanzwirt, Steuerberater Lars Wichmann, LL.M., ist als Prokurist bei der Märkischen Revision GmbH in Essen tätig. Seine Tätigkeitsschwerpunkte liegen in der steuerlichen Gestaltungs- und Umstrukturierungsberatung und in der Beratung zu Grundsatzfragen im Steuerrecht.

Nach der dem § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG zugrundeliegenden Gepräge-Rechtsprechung werde eine GmbH & Co. KG vor allem deshalb als gewerblich tätig eingestuft, da der kraft Rechtsform gewerbliche Charakter der Einkünfte der allein haftenden und geschäftsführungsbefugten GmbH auch die Einkünfte aller Gesellschafter bestimme (vgl. BFH-Urteile v. 17.3.1966 - IV 233/65, IV 234/65, BStBl 1966 III S. 171, und v. 3.8.1972 - IV R 235/67, BStBl 1972 II S. 799). Eine Stiftung erziele demgegenüber nicht kraft Rechtsform gewerbliche Einkünfte gem. § 8 Abs. 2 KStG und entspräche mangels mitgliedschaftlicher Verfassung als unabhängiges, selbständiges Rechtssubjekt auch nicht dem Typus einer Kapitalgesellschaft i. S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG.

Das Finanzgericht ließ schließlich zur Fortbildung des Rechts die Revision zu (Az. beim BFH: II R 9/20).  
S. 1673

## Der Kommentar

### Positiver Beitrag zum Normverständnis des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG

Das Urteil des FG Münster ist für Betroffene, welche im Rahmen ihrer steuerlichen Nachfolgeplanung auf das Vorliegen einer gewerblich geprägten Stiftung & Co. KG gesetzt haben, sicherlich unvorteilhaft. Derartige Konstellationen dürften – ob der bisher unklaren Rechtslage – im Rahmen der Gestaltungsberatung jedoch eher eine untergeordnete Rolle gespielt haben, so dass sich die Anzahl „Betroffener“ in Grenzen halten sollte.

Dem hingegen wird die Entscheidung des Finanzgerichts in der überwiegenden Zahl der Fälle positive Resonanz finden, da sie einen Teil zur Rechtsfortbildung beitragen kann. Das Finanzgericht befasst sich umfassend mit dem aufgeworfenen Rechtsproblem und knüpft schlüssig an die zum Anwendungsbereich des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG durch die Kläger vorgebrachten Argumente an (BFH, Urteil v. 14.3.2007 - XI R 15/05, BStBl 2007 II S. 924; FG Münster, Urteil v. 28.8.2014 - 3 K 744/13 F, NWB QAAA-E-81267). Seine Argumentation überzeugt sowohl hinsichtlich des eindeutigen Wortlauts des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG als auch hinsichtlich der Berücksichtigung historischer und teleologischer Auslegungsansätze.

§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG findet danach vorbehaltlich einer gegensätzlichen Beurteilung durch den BFH keine Anwendung auf sonstige juristische Personen (z. B. rechtsfähige Stiftung, eingetragener Verein) i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG. Es erscheint angesichts der dargelegten Aspekte jedoch unwahrscheinlich, dass der II. Senat des BFH das Urteil des FG Münster im Rahmen des anhängigen Revisionsverfahrens aufhebt.

Eine höchstrichterliche Bestätigung der fehlenden Prägungswirkung einer Stiftung ist vor dem Hintergrund ihres klarstellenden Charakters zu begrüßen. Zudem könnte eine Entscheidung des BFH einen weiteren Beitrag zum Normverständnis des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG leisten.

### Auswirkungen auf die Gestaltungsberatung

Obwohl bei einer Stiftung & Co. KG im Gegensatz zu einer GmbH & Co. KG (z. B. durch geschäftsführende Kommanditisten) die gewerbliche (Ent-)Prägung nicht mehr frei gestaltbar ist, bildet die Stiftung & Co. KG in geeigneten Fällen ein interessantes Gestaltungsinstrument. Die Stiftung & Co. KG bietet sich konsequenterweise an, wenn eine gewerbliche Prägung nicht gewünscht ist. Sie wird weiterhin eingesetzt, wenn es darum geht, die Nachfolge in und die Kontrolle über ein Vermögen zu trennen.

**Praxishinweis:**

Die Stiftung & Co. KG kann genutzt werden, um die Mitbestimmung der Arbeitnehmer zu beschränken, da eine Stiftung im Unterschied zu Kapitalgesellschaften nicht dem Mitbestimmungsgesetz unterliegt.

Soweit eine Stiftung & Co. KG im Rahmen der Nachfolgeplanung verschonungsfähiges Betriebsvermögen i. S. des § 13b ErbStG darstellen soll, kann die erforderliche steuerliche Gewerblichkeit der Gesellschaft weiterhin beispielsweise mithilfe einer gewerblichen Infizierung gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG konstruiert werden. Vor diesem Hintergrund ergeben sich durch das Urteil des FG Münster keine schwerwiegenden Einschränkungen auf die Gestaltungsalternativen bei der Stiftung & Co. KG.

**Fundstelle(n):**

NWB 2020 Seite 1672 - 1673

NWB OAAAH-49949