

letzte Aktualisierung: 7.9.2022

BFH, Urt. v. 27.4.2022 – II R 9/20

BewG §§ 95 Abs. 1 S. 1, 97 Abs. 1 S. 1 Nr. 5, 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, 4 u. S. 2; ErbStG § 12 Abs. 5 u. 6; EStG § 15 Abs. 3 Nr. 2; KStG §§ 1 Abs. 1 Nr. 1 u. 5, 8 Abs. 1 u. 2; AO §§ 157 Abs. 2, 171 Abs. 10 S. 1, 179, 181 Abs. 1 S. 1, 182 Abs. 1 S. 1, 367; FGO § 100 Abs. 1 S. 1; BGB § 80
Stiftung & Co. KG ist keine gewerblich geprägte Personengesellschaft

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.

Urteil vom 27. April 2022, II R 9/20

Wertfeststellung einer Stiftung & Co. KG

[ECLI:DE:BFH:2022:U.270422.IIR9.20.0](#)

BFH II. Senat

BewG § 95 Abs 1 S 1, BewG § 97 Abs 1 S 1 Nr 5, BewG § 151 Abs 1 S 1 Nr 2, BewG § 151 Abs 1 S 1 Nr 4, BewG § 151 Abs 1 S 2, ErbStG § 12 Abs 5, ErbStG § 12 Abs 6, EStG § 15 Abs 3 Nr 2, KStG § 1 Abs 1 Nr 1, KStG § 1 Abs 1 Nr 5, KStG § 8 Abs 2, AO § 157 Abs 2, AO § 171 Abs 10 S 1, AO § 179, AO § 181 Abs 1 S 1, AO § 182 Abs 1 S 1, AO § 367, FGO § 100 Abs 1 S 1, BGB § 80, KStG § 8 Abs 1 S 1, EStG VZ 2013, KStG VZ 2013

vorgehend FG Münster, 27. Februar 2020, Az: 3 K 3593/16 F

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.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 27.02.2020 - 3 K 3593/16 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin zu 3. (Klägerin zu 3.) ist eine Stiftung & Co. KG, deren Gegenstand die Verwaltung eigenen und fremden Vermögens ist. Alleinige Komplementärin und allein zur Geschäftsführung und Vertretung berechtigt und verpflichtet ist eine nach § 80 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) anerkannte selbständige Familienstiftung. Alleiniger Kommanditist war der Erblasser. Mit dessen Tod im Jahre 2013 wurden die Kläger und Revisionskläger zu 1. und 2. (Kläger zu 1. und 2.) durch Sondererbfolge Kommanditisten.

- 2** Die Klägerin zu 3. gab bei dem für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt eine Feststellungserklärung nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Bewertungsgesetzes (BewG) ab. Dieses forderte bei dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--), in dessen Zuständigkeitsbereich sich der Sitz der Klägerin zu 3. befand, auf den Todeszeitpunkt des Erblassers eine gesonderte Feststellung für den Wert des Anteils am Betriebsvermögen nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG einschließlich der Angaben zu §§ 13a, 13b des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) an. Die Klägerin zu 3. kam der Aufforderung des FA, eine Erklärung zur gesonderten Feststellung des Anteils am Wert von Vermögensgegenständen und Schulden gemäß § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 BewG einzureichen, nicht nach. Die

Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) lägen nicht vor. Das FA nahm gleichwohl eine Feststellung nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 BewG vor und teilte dem Erbschaftsteuerfinanzamt mit, es sei kein begünstigungsfähiger Anteil an einem Betriebsvermögen übergegangen. Der Einspruch gegen den Feststellungsbescheid blieb erfolglos.

- 3** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Der Bescheid sei nicht deshalb rechtswidrig, weil die tatsächliche Feststellung nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 BewG nicht der auf § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG gestützten Anforderung entsprochen habe. Das anfordernde Finanzamt entscheide nach § 151 Abs. 1 Satz 2 BewG lediglich darüber, ob überhaupt eine gesonderte Feststellung nach § 151 Abs. 1 Satz 1 BewG zu erfolgen habe. Die Feststellung sei zutreffend nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 BewG erfolgt. Eine Stiftung & Co. KG sei keine gewerblich geprägte Personengesellschaft i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG und dieser auch nicht durch Analogie gleichzustellen. Der Anteil des Erblassers an den Vermögensgegenständen und Schulden sei zutreffend ermittelt worden. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2020, 831 veröffentlicht.
- 4** Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung formellen (§ 151 Abs. 1 Satz 2 BewG) und materiellen Rechts (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG i.V.m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 4 BewG). Vorliegend sei § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG anzuwenden.
- 5** § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gelte auch für die Stiftung & Co. KG, angesichts des gesetzgeberischen Bestrebens, gewerbliche Einkünfte weit zu definieren, zumindest analog. Die Stiftung entspreche in den für Zwecke dieser Vorschrift entscheidenden Strukturmerkmalen dem Leitbild der

Kapitalgesellschaft in § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG), namentlich in der begrenzten Kapitalausstattung (Haftungsfondsprinzip), der alleinigen Geschäftsführungsbefugnis nach außen (Exklusivitätsprinzip) und der Beschränkung der Haftung auf das Vermögen des Rechtsträgers selbst (Anonymitätsprinzip). Die Rechtsstellung von Destinatären und GmbH-Gesellschaftern könne vergleichbar gestaltet werden. Bei den Stiftungen gelte zwar der Grundsatz der Fremddisposition, doch sei die Selbstdisposition bei den Kapitalgesellschaften nicht zwingend und fehle etwa bei der Einheits-GmbH & Co. KG. Mehr noch als durch die oft nur geringen eigenen gewerblichen Einkünfte der Komplementärin sei die gewerblich geprägte Personengesellschaft durch das Fehlen einer natürlichen Person mit Vertretungsmacht gekennzeichnet. Die normative Wirkung der Willensbildung in Gestalt rechtsbehelfsfähiger Entscheidungen sei vergleichbar. Kapitalgesellschaft und Stiftung & Co. KG wiesen gleichen Verkehrsschutz durch Registerpublizität und Rechnungslegung auf.

- 6 Das Feststellungsfinanzamt sei außerdem an die Entscheidung des Erbschaftsteuerfinanzamts gebunden. Dem Feststellungsfinanzamt fehle die sachliche Zuständigkeit für eine Feststellung über einen Gegenstand, zu dem das Festsetzungsfinanzamt keine Feststellung angefordert habe. Letzteres könne das ihm durch § 151 Abs. 1 Satz 2 BewG eingeräumte Ermessen zur Entscheidung über die Bedeutung einer Feststellung nur unter Einbeziehung der Rechtsgrundlage sachgerecht ausüben und verfüge für diese Entscheidung auch über die breiteste Tatsachengrundlage. Eine abweichende Kompetenzverteilung führe zu inneren Widersprüchen. Solle etwa mit dem Erbschaftsteuerfinanzamt eine tatsächliche Verständigung über die Zuordnung eines Sachverhalts zu § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Nr. 4 BewG getroffen werden, müsste das Feststellungsfinanzamt eingebunden werden, wofür es aber an einer Zuständigkeit fehle. Zudem verfüge das Feststellungsfinanzamt zwar über die größere Sachnähe, soweit es um die eigentlichen Wertfeststellungen gehe, nicht aber,

soweit Typisierungsmuster zu beurteilen seien, die nach Maßgabe des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts vom 15.01.2008 - 1 BvL 2/04 (BVerfGE 120, 1, BGBl I 2008, 1006, unter IV.C.II.3.c bb) die Entscheidung über die Zuordnung zu einer Einkunftsart und einer damit verbundenen möglichen Gewerbesteuerpflicht prägen.

- 7** Schließlich habe die Klägerin zu 3. stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt und Gewerbesteuer entrichtet.
- 8** Die Kläger beantragen, die Vorentscheidung, den Bescheid vom 15.12.2015 über die gesonderte Feststellung des Werts von Anteilen an Vermögensgegenständen und Schulden, die mehreren Personen zustehen, sowie die Einspruchsentscheidung vom 18.10.2016 aufzuheben.
- 9** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10** Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Die angefochtene gesonderte Feststellung verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten.
- 11** 1. § 12 ErbStG sieht für die Bewertung bestimmter zum Erwerb gehörender Vermögensgegenstände gesonderte Feststellungen vor.

Über deren Erfordernis dem Grunde nach entscheidet das Erbschaftsteuerfinanzamt, über die Qualifikation des Feststellungsgegenstands nach den Kategorien des § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 4 BewG das Feststellungsfinanzamt.

- 12** a) Nach § 12 Abs. 5 ErbStG ist inländisches Betriebsvermögen, für das ein Wert nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG festzustellen ist, mit dem auf den Bewertungsstichtag festgestellten Wert anzusetzen. Nach § 12 Abs. 6 ErbStG ist ein Anteil an Wirtschaftsgütern und Schulden, für die ein Wert nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 BewG festzustellen ist, mit dem darauf entfallenden Teilbetrag des auf den Bewertungsstichtag festgestellten Werts anzusetzen. § 151 Abs. 1 Satz 1 BewG seinerseits schreibt bestimmte Wertfeststellungen i.S. von § 179 der Abgabenordnung (AO) vor, wenn die Werte für die Erbschaftsteuer oder eine andere Feststellung im Sinne dieser Vorschrift von Bedeutung sind. Dazu gehört nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG der Wert des Betriebsvermögens oder des Anteils am Betriebsvermögen (§§ 95, 96, 97), nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 BewG der Anteil am Wert von anderen als in den Nr. 1 bis Nr. 3 genannten Vermögensgegenständen und von Schulden, die mehreren Personen zustehen.
- 13** b) Gemäß § 151 Abs. 1 Satz 2 BewG trifft das für die Festsetzung der Erbschaftsteuer oder die Feststellung nach Satz 1 Nr. 2 bis 4 zuständige Finanzamt die Entscheidung über eine Bedeutung für die Besteuerung und damit über die Feststellung dem Grunde nach. Dazu gehört nicht die Frage, ob die Feststellung nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder nach Nr. 4 BewG durchzuführen ist. Hierüber entscheidet das zur Wertfeststellung berufene Finanzamt in eigener Zuständigkeit.
- 14** aa) Für das Feststellungsverfahren nach § 151 BewG gelten nach § 181

Abs. 1 Satz 1 AO die Vorschriften über die Durchführung der Besteuerung sinngemäß. Dazu gehört auch § 157 Abs. 2 AO. Danach bildet die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen einen mit Rechtsbehelfen nicht selbständig anfechtbaren Teil des Steuerbescheids, soweit die Besteuerungsgrundlagen nicht gesondert festgestellt werden. Die sinngemäße Anwendung auf das Feststellungsverfahren bedeutet, dass die Feststellung der Feststellungsgrundlagen einen nicht selbständig anfechtbaren Teil des Feststellungsbescheids bildet, soweit dessen Feststellungsgrundlagen nicht ihrerseits gesondert festgestellt werden.

- 15** bb) Ob ein Vermögenswert ein Betriebsvermögen oder einen Anteil hieran i.S. von § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG darstellt oder ob es sich vielmehr um einen Anteil am Wert von anderen Vermögensgegenständen i.S. von § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 BewG handelt, ist Tatbestandsvoraussetzung und damit Feststellungsgrundlage des Wertfeststellungsbescheids nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Nr. 4 BewG i.S. von § 181 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 157 Abs. 2 AO. Diese Feststellungsgrundlage bildet nach § 181 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 157 Abs. 2 AO einen mit Rechtsbehelfen nicht selbständig anfechtbaren Teil des Wertfeststellungsbescheids, soweit sie ihrerseits nicht gesondert festgestellt wird. Sie ist als Rechtmäßigkeitsvoraussetzung im jeweiligen Rechtsbehelfsverfahren sowie im Klageverfahren gegen den jeweiligen Wertfeststellungsbescheid vollständig zu prüfen (§ 367 Abs. 2 Satz 1 AO und § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 16** cc) Nach § 179 Abs. 1 AO werden abweichend von § 157 Abs. 2 AO die Besteuerungsgrundlagen durch Feststellungsbescheid gesondert festgestellt, soweit dies in der AO oder sonst in den Steuergesetzen bestimmt ist. Über § 181 Abs. 1 Satz 1 AO gilt dies auch für die

Feststellungsgrundlagen von Feststellungsbescheiden. Die nach § 179 Abs. 1 AO ergehenden Feststellungsbescheide haben nach § 182 Abs. 1 Satz 1 AO Bindungswirkung für Folgebescheide und sind Grundlagenbescheide i.S. von § 171 Abs. 10 Satz 1 AO. Bindende Grundlagenbescheide liegen aber nur vor, wenn die Bindungswirkung gesetzlich angeordnet ist (vgl. Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11.04.2005 - GrS 2/02, BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679 [Zebragesellschaft], unter C.4.a; BFH-Urteil vom 03.07.2014 - III R 30/11, BFHE 246, 477, BStBl II 2015, 157, Rz 36 bis 38). Das bedeutet, dass die Grundlagen eines Feststellungsbescheids ihrerseits nur dann Gegenstand einer (weiteren) gesonderten Feststellung werden, wenn es eine gesetzliche Anordnung dafür gibt. In einem solchen Falle ist der Feststellungsbescheid im Verhältnis zu der letztgenannten (weiteren) gesonderten Feststellung Folgebescheid.

- 17** dd) Nach § 151 Abs. 1 Satz 2 BewG trifft das Festsetzungsfinanzamt die Entscheidung über die Bedeutung für die Besteuerung und damit die Durchführung des Feststellungsverfahrens. Daraus folgt nicht, dass das Festsetzungsfinanzamt auch die Entscheidung über die Rechtsnatur des Feststellungsgegenstands trifft. Für die Bezeichnung eines Vermögens, dessen Wert festzustellen ist, muss dessen Rechtsnatur regelmäßig nicht benannt werden. Vielmehr genügt eine unverwechselbare Beschreibung der betreffenden Vermögenseinheit. Aber auch im Übrigen ermächtigt § 151 Abs. 1 Satz 2 BewG das anfordernde Finanzamt nicht, den Feststellungsgegenstand zu qualifizieren. Die Vorschrift nennt die Art des Feststellungsgegenstands nicht explizit. Diese ist auch weder notwendige Voraussetzung noch taugliches Ermessenskriterium für die Entscheidung über die Bedeutung der Feststellung für die Besteuerung. Eine eigenständige Prüfungscompetenz des die Bewertung anfordernden Festsetzungsfinanzamts, für welche Art Vermögensgegenstand die Bewertung vorzunehmen ist, widerspräche vielmehr dem Vereinfachungszweck der gesonderten Feststellung und steht damit auch einer teleologischen Extension der Vorschrift

entgegen. Das Feststellungsfinanzamt besitzt regelmäßig die größere Sachnähe, um die Tatbestandsvoraussetzungen der jeweiligen Wertfeststellungen zu beurteilen. Das gilt für die Werte selbst ebenso wie für die tatsächlichen Umstände, die die Rechtsnatur der im Bezirk dieses Finanzamts belegenen zu bewertenden Einheit bestimmen. Dazu gehören auch die konstitutiven Merkmale der gewerblich geprägten Personengesellschaft i.S. von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. Gerade deren gesellschaftsrechtliche Verhältnisse, die ihr nach der gesetzgeberischen Konzeption in typisierender Weise gewerbliche Prägung verleihen, können sachgerecht nur durch das für die Personengesellschaft zuständige Finanzamt beurteilt werden.

- 18** ee) Das verfahrenspraktische Bedürfnis nach Verständigungsvereinbarungen lässt keine andere Beurteilung zu. Die Beteiligung des jeweils zuständigen Amtsträgers (vgl. BFH-Urteil vom 27.06.2018 - X R 17/17, BFH/NV 2019, 97, Rz 17) orientiert sich ohne Weiteres an den vorgehend beschriebenen und gesetzlich vorgegebenen Zuständigkeitsabgrenzungen.
- 19** 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. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG ist nicht anwendbar.
- 20** a) Die vermögensverwaltende Stiftung & Co. KG ist keine gewerblich geprägte Personengesellschaft i.S. von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG (ebenso --für Ertragsteuern und zum Bewertungsrecht-- Urteile des FG des Saarlandes vom 18.11.2010 - 1 K 2455/06, EFG 2011, 2067, Rz 34, und des Hessischen FG vom 14.11.2012 - 10 K 625/08, Deutsches Steuerrecht 2013, 1011, Rz 85; Kraeusel/Feldgen, eKomm Fassung vom

26.06.2021, § 15 EStG Rz 346; Bodden in Korn, § 15 EStG Rz 160.3, Rz 295; Dötsch in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, § 97 BewG Rz 914; Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 EStG Rz 1455; Krumm in Kirchhof/Seer, EStG, 21. Aufl., § 15 Rz 138; Brandis/Heuermann/Bode, § 15 EStG Rz 277, 282; Schmidt/Wacker, EStG, 41. Aufl., § 15 Rz 216; BeckOK EStG/Schenke, 12. Ed. 01.03.2022, EStG § 15 Rz 2430).

- 21** b) Gegenstand der Feststellung nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG ist der Wert des Betriebsvermögens oder des Anteils am Betriebsvermögen. Die Vorschrift nimmt Bezug auf §§ 95 bis 97 BewG. Nach § 95 Abs. 1 Satz 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. Nach § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG bilden einen Gewerbebetrieb u.a. alle Wirtschaftsgüter, die einer Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 3 EStG mit Geschäftsleitung oder Sitz im Inland gehören. Dazu gehören auch die gewerblich geprägten Personengesellschaften i.S. von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. Andere Unternehmensformen eines Gewerbebetriebs kommen im Streitfall ersichtlich nicht in Betracht.
- 22** c) Nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gilt als Gewerbebetrieb in vollem Umfang 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). Stiftungen sind keine Kapitalgesellschaften i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 KStG zählt die unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen auf. Dazu gehören nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG die Kapitalgesellschaften

(insbesondere Europäische Gesellschaften, AG, KGaA, GmbH), ferner nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG die nichtrechtsfähigen Vereine, Anstalten, Stiftungen und anderen Zweckvermögen des privaten Rechts. Zwar öffnet § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG den Begriff der Kapitalgesellschaft ("insbesondere"). Der Gesetzgeber meinte damit aber Gesellschaften ohne deutsches oder europäisches Gründungsstatut, die aufgrund eines Typenvergleichs einer Kapitalgesellschaft entsprechen (vgl. BTDrucks 16/2710, S. 30). Ungeachtet der Reichweite der Öffnungsklausel kann § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG Stiftungen zudem schon deshalb nicht erfassen, weil Stiftungen in § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG anderweit ausdrücklich genannt sind.

- 23** d) Der Kapitalgesellschaftsbegriff des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG kann nicht durch normspezifische Auslegung auf Stiftungen erweitert werden.
- 24** aa) § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG wurde geschaffen, um der vormaligen Gepräge-theorie des BFH eine gesetzliche Grundlage zu geben. Der BFH war in früherer Zeit davon ausgegangen, dass die Tätigkeit einer GmbH & Co. KG jedenfalls dann stets einen Gewerbebetrieb darstellte, wenn die geschäftsführende GmbH der alleinige Komplementär war (grundlegend BFH-Urteil vom 17.03.1966 - IV 233, 234/65, BFHE 84, 471, BStBl III 1966, 171, Leitsatz). Er hatte sich darauf gestützt, dass einerseits die Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft stets als Gewerbebetrieb galt, dass andererseits eine Komplementärin durch persönliche Haftung und Geschäftsführung die KG prägte. Der Große Senat des BFH hatte in seinem Beschluss vom 25.06.1984 - GrS 4/82 (BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.III.3. sowie D.3.) diese Rechtsprechung aufgegeben. Mit § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG sollte die vormalige Gepräge-Rechtsprechung gesetzlich verankert werden (vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 19.07.1985, BTDrucks 10/3663, S. 6, 8, sowie Bericht des Finanzausschusses vom 10.12.1985, BTDrucks

10/4513, S. 22).

- 25** bb) Ungeachtet der Frage, ob im Rahmen von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ein von § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG abweichendes Begriffsverständnis dem Grunde nach überhaupt möglich ist, weist eine Stiftung & Co. KG, bei der die geschäftsführende Stiftung alleinige Komplementärin ist, die konstitutiven Merkmale der Gepräge Theorie nicht auf. Deren Ausgangspunkt war der Umstand, dass die allein unbeschränkt haftende und geschäftsführende Komplementärin zwingend Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, wenn sie Kapitalgesellschaft ist. Mit dieser Eigenschaft prägt sie die KG unter der weiteren, für sich allein aber gerade nicht ausreichenden Voraussetzung, dass eine zur Vertretung der GmbH & Co. berechnigte natürliche Person fehlt. Anders als eine GmbH erzielt eine Stiftung nicht kraft Rechtsform Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Gemäß § 8 Abs. 2 KStG sind bei unbeschränkt Steuerpflichtigen i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Stiftungen sind Steuerpflichtige i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG und fallen nicht in den Anwendungsbereich des § 8 Abs. 2 KStG. Die Qualifizierung der Einkünfte einer Stiftung bestimmt sich demzufolge gemäß § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG nach den einschlägigen Bestimmungen des EStG.
- 26** cc) Für eine analoge Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG oder des § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG i.V.m. §§ 95, 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG fehlt es nicht nur an einer gesetzlichen Lücke, sondern auch an einer Vergleichbarkeit der Sachverhalte. Tragender Grund der früheren Rechtsprechung und des heutigen Gesetzes sind nicht die von den Klägern genannten Strukturmerkmale. Vielmehr ist der Umstand entscheidend, dass die Kapitalgesellschaft von Rechts wegen gewerbliche Einkünfte erzielt. Zwar kann eine ausländische Gesellschaft auch dann, wenn sie nach ausländischem Recht keine Einkünfte aus

Gewerbebetrieb kraft Rechtsform erzielt, als Kapitalgesellschaft qualifiziert werden und auf dieser Grundlage eine Personengesellschaft gewerblich prägen (BFH-Urteil vom 14.03.2007 - XI R 15/05, BFHE 217, 438, BStBl II 2007, 924, unter II.1.a). Ist die Komplementärin aber nicht als Kapitalgesellschaft zu qualifizieren und erzielt sie selbst auch keine gewerblichen Einkünfte, fehlt auch bei weiter Auslegung der Anknüpfungspunkt für eine gewerbliche Prägung der Personengesellschaft. Die auf § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG beschränkte und Nr. 5 nicht umfassende Verweisung des § 8 Abs. 2 KStG zeigt vielmehr, dass der Wille des Gesetzgebers nicht dahin geht, allen anonymisierten Strukturen Einkünfte aus Gewerbebetrieb zuzuschreiben. Eine Analogie kommt daher nicht in Betracht.

- 27** 3. Nach diesen Maßstäben verletzt der angefochtene Bescheid die Kläger nicht in ihren Rechten.
- 28** Das FA war nicht daran gebunden, dass das Erbschaftsteuerfinanzamt eine Wertfeststellung nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG angefordert hatte, sondern hatte selbst zu entscheiden, ob die Wertfeststellung nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Nr. 4 BewG vorzunehmen ist.
- 29** Die Feststellung nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 BewG ist materiell-rechtlich zutreffend, da die Klägerin zu 3. als Stiftung & Co. KG insbesondere keine gewerblich geprägte Personengesellschaft ist, die eine Feststellung nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG gerechtfertigt hätte. Soweit sie bisher seitens der Finanzverwaltung ertragsteuerrechtlich als Personengesellschaft i.S. von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG behandelt worden sein sollte, bindet das im vorliegenden Verfahren nicht.

30 Im Übrigen haben sich die Kläger im Rahmen des Revisionsverfahrens sowohl hinsichtlich der Wertansätze als auch hinsichtlich des Anteils des Erblassers gegen die inhaltliche Richtigkeit der Feststellung --die Rechtsgrundlage vorausgesetzt-- nicht mehr gewandt.

31 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

↓ [Download als PDF \[www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/pdf/STRE202210114?type=1646225765\]](https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/pdf/STRE202210114?type=1646225765)