4. Eine Unrichtigkeit des finanzgerichtlichen Urteils ergibt sich auch nicht daraus, dass die Klägerin darauf hinweist, bei der Ermittlung des Gewerbeertrags im Rahmen des bestehenden gewerblichen Grundstückshandels hätten noch Finanzierungskosten berücksichtigt werden müssen.

Die Finanzierungsaufwendungen des Jahres 2000 wurden bei der Ermittlung des laufenden Ergebnisses des gewerblichen Grundstückshandels des F. (Verlust i. H. v. 209.105,04 DM) bereits abgezogen. Einer Berücksichtigung der Finanzierungsaufwendungen der Vorjahre steht zwar nicht wie im Parallelverfahren X R 21/13 schon der Umstand entgegen, dass die Verlustvorträge der Vorjahre bereits bestandskräftig festgestellt worden sind. Aus dem nicht substantiierten Hinweis der Klägerin, es seien Finanzierungskosten zu beachten, kann jedoch nicht geschlossen werden, dass für den gewerblichen Grundstückshandel des F. Verlustvorträge gemäß § 35b Abs. 2 GewStG hätten festgestellt werden können und müssen. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass es in Bezug auf den zu ermittelnden Gewerbeertrag unsicher ist, ob und inwieweit Absetzungen für Abnutzung auf die Gebäude hätte gewährt werden können, inwieweit die Finanzierungskosten „Entgelte für Dauerschulden“ darstellen, die nach § 8 Nr. 1 GewStG in der in den Vorjahren geltenden Fassung zu 50 % dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen wären, und ob bzw. in welcher Höhe gewerbliche Gewinne aus der Einbringung von Grundstücken in den entsprechenden Vorjahren entstanden sind.

(...)

23. EStG § 15 Abs. 3 Nr. 2 (*Gewerbliche Prägung einer vermögensverwaltenden Einheits-GmbH & Co. KG*)

Die gewerbliche Prägung einer vermögensverwaltenden tätigen Einheits-GmbH & Co. KG (Anteile an der allein zur Führung der Geschäfte der KG befugten Komplementär-GmbH sind Gesamthandsvermögen der KG) entfällt nicht, wenn im Gesellschaftsvertrag vereinbart wird, dass die Kommanditisten zur Geschäftsführung und Vertretung der GmbH ermächtigt sind, soweit es um die Wahrnehmung der Rechte aus oder an den der KG gehörenden Geschäftsanteilen an der GmbH geht.

FG Münster, Urteil vom 28.8.2014, 3 K 743/13 F

Anmerkung:

Das FG Münster hat sich im Urteil vom 28.8.2014, 3 K 743/13 F, mit der ertragsteuerrechtlichen Qualifikation der in der Praxis häufig vorkommenden gewerblich geprägten Einheits-GmbH & Co. KG befasst und entschieden, dass die auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage bestimmte Zuständigkeit der Kommanditisten zur Ausübung der Gesellschaftsrechte der KG in der Gesellschafterversammlung der Komplementär-GmbH der gewerblichen Prägung gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG nicht entgegensteht. Bis zur Entscheidung über die unter dem Az. IV R 42/14 anhängigen Revision sollten aus Vorsichtsgründen in Fallkonstellationen, in denen es auf die gewerbliche Prägung der KG ankommt, Alternativgestaltungen in Erwägung gezogen werden.

1. Überblick

Die Einheits-GmbH & Co. KG zeichnet sich bekanntlich dadurch aus, dass die Kommanditgesellschaft alleiniger Gesellschafter ihrer Komplementär-GmbH ist. Sie kann aus

steuerrechtlicher Sicht sinnvoll sein, um bei komplexeren Erbnachfolgeplanungen sicherzustellen, dass es zu keiner „Zersetzung“ des Mitunternehmeranteils kommt, also die GmbH-Beteiligung und die Kommanditbeteiligung durch den Erbfall auseinandergezogen werden, was bei funktionaler Wesentlichkeit der GmbH-Beteiligung für den Mitunternehmeranteil¹ der Anwendbarkeit dem Buchwertfortführungsprivileg des § 6 Abs. 3 EStG und der erbschaftsteuerrechtlichen Verschonung der §§ 13a f. ErbStG entgegenstehen kann.²

Ist bei einer vermögensverwaltenden Einheits-GmbH & Co. KG die gewerbliche Prägung bezweckt, ist es wegen der Vorgaben des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG üblich, dass allein die Komplementär-GmbH zur Geschäftsführung befugt ist. Nach der Rechtsprechung des BGH³ hat dies zur Folge, dass ohne abweichende gesellschaftsvertragliche Regelung grundsätzlich der/die Geschäftsführer der Komplementär-GmbH die der KG als Alleingesellschafterin zustehenden Gesellschaftsrechte wahrnehmen. Eine Vielzahl von Detailfragen zur Willensbildung und Durchsetzung in einer Einheits-GmbH & Co. KG sind allerdings nicht abschließend geklärt.⁴ Zur Vermeidung der praktischen Probleme ist die Kautelarpraxis dazu übergegangen, das Verfahren zur Willensbildung und Stimmrechtsausübung in der Einheits-GmbH & Co. KG durch gesellschaftsvertragliche Regelungen zu statuieren.

2. Die Entscheidung des FG Münster

In dem vom FG Münster mit Urteil vom 28.8.2014, 3 K 743/13 F, entschiedenen Streitfall wurde eine typische GmbH & Co. KG, die als Vorratsgesellschaft von den Kommanditisten zur Vorbereitung einer vorweggenommenen Erbfolge Ende November 2007 erworben worden war, rund sechs Wochen später im Februar 2008 in eine Einheits-GmbH & Co. KG „umgewandelt“. Der Gesellschaftsvertrag der Einheits-GmbH & Co. KG (Klägerin), der sich an ein Formular aus einem gängigen Handbuch für GmbH & Co. KGs angelehnt hat, sah vor, dass nicht die Geschäftsführer der GmbH, sondern die Kommanditisten die Gesellschaftsrechte der KG in der Gesellschafterversammlung der Komplementär-GmbH ausüben. Hierzu war gesellschaftsvertraglich geregelt, dass die Kommanditisten die Gesellschaftsrechte an der Komplementärin ausüben, indem sie in einer „Kommanditistenversammlung“ über die jeweilige Maßnahme Beschluss fassen. Zum Zweck der Ausführung der Beschlüsse der Kommanditistenversammlung wurde jedem Kommanditist unter Befreiung von den Beschränkungen des § 181 BGB Vollmacht zur Vertretung der Gesellschaft erteilt.

Die Finanzverwaltung vertrat nach einer Betriebsprüfung die Rechtsauffassung, dass die Klägerin mit ihrer „Umwandlung“ in eine Einheits-GmbH & Co. KG nicht mehr die Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG erfülle und fortan die ge-

¹ Vgl. hierzu VfG. OFD Frankfurt/Main, S 2131 A – 14 – S 7213 vom 13.3.2014, juris. Inwieweit BFH, Urteil vom 16.4.2015, IV R 1/12, BStBl. II 2015, S. 705, wonach eine Minderheitsbeteiligung von weniger als 10 % (ggf. sogar von nicht mehr als 25 %) regelmäßig kein notwendiges Sonderbetriebsvermögen II darstellt, auf die Beurteilung der funktionalen Wesentlichkeit der Minderheitsbeteiligung ausstrahlt, ist offen, befürwortend Wittwer, DStR 2015, 1366.

² L. Schmidt/Kulosa, EStG, 35. Aufl. 2016, § 6 Rdnr. 648 m. w. N.

³ BGH, Urteil vom 16.7.2007, II ZR 109/06, GmbHR 2007, 1034; OLG Hamburg, Urteil vom 22.3.2013, 11 U 27/12, GmbHR 2013, 580.

⁴ Vgl. Binz/Sorg, Die GmbH & Co. KG, 11. Aufl. 2010, § 8 Rdnr. 8 ff.; Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns/Lüke in Handbuch GmbH & Co. KG, 21. Aufl. 2016, Rdnr. 2.473.

werbliche Prägung entfallt, weil die Kommanditisten gesellschaftsvertraglich jedenfalls teilweise – hinsichtlich der Wahrnehmung der Gesellschaftsrechte der KG in der Gesellschafterversammlung der Komplementär-GmbH – geschäftsführungsbefugt seien.

Es mag auf den ersten Blick überraschen, dass die Finanzverwaltung im Streitfall die Rechtsauffassung vertritt, es komme zu keiner gewerblichen Prägung der Klägerin, während die Klägerin auf ihre Qualifikation als gewerbliche Mitunternehmerschaft besteht. Hintergrund ist, dass zur Vorbereitung einer vorweggenommenen Erbfolge verschiedene Grundstücke der Kommanditisten in 2007 auf die Klägerin übertragen worden waren und es nach Ansicht der Finanzverwaltung durch die „Umwandlung“ in eine Einheits-GmbH & Co. KG zu einer erheblich stillen Reserven aufdeckenden Betriebsaufgabe im Sinne des § 16 EStG gekommen sei.

Das FG Münster hat indes mit der griffigen Begründung, die Kommanditisten führten als Vertreter der KG in der Gesellschafterversammlung die Geschäfte der Komplementär-GmbH und nicht die Geschäfte der Kommanditgesellschaft, entschieden, dass im vorliegenden Fall die Voraussetzung einer gewerblichen Prägung gegeben ist.⁵ Das letzte Wort wird der BFH haben, bei dem unter dem Az. IV R 42/14 Revision anhängig ist.

3. Beratungserwägungen

Die Einheits-GmbH & Co. KG ist gesellschaftsrechtlich ein komplexes Gebilde. Eine Vielzahl der damit zusammenhängenden gesellschaftsrechtlichen Fragen sind bisher höchstrichterlich ungeklärt und im Schrifttum umstritten.⁶ So ist z. B. unklar, ob die Kommanditisten, die in der Einheitsgesellschaft die Rechte aus den GmbH-Geschäftsanteilen ausüben, eine Geschäftsführungsbefugnis sui generis ausüben und wie diese Geschäftsführungsbefugnis dogmatisch abzuleiten ist.⁷ Durch § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, der an das Gesellschaftsrecht anknüpft,⁸ kann hieraus ein konkretes steuerrechtliches Problem werden, wenn ein Betriebsprüfer, der im Regelfall lediglich über rudimentäre gesellschaftsrechtliche Kenntnisse verfügt, für seine steuerrechtlichen Feststellungen vorgreifliche gesellschaftsrechtliche Würdigungen anzustellen hat. Steuerrechtliche Probleme drohen allerdings nur dann, wenn es für die Gestaltung wie im Streitfall auf die gewerbliche Prägung der Kommanditgesellschaft ankommt. Übt die Einheits-GmbH & Co. KG indes eine originär gewerbliche Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG aus, bestehen aus steuerrechtlicher Sicht keine besonderen Risiken.

Im vorliegenden Fall ist aus einer harmlosen „steuerneutralen“ vorweggenommenen Erbfolge mittels einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG ein für die Beteiligten seit nunmehr vier Jahren andauerndes Abenteuer geworden, das zwar mit einem für die Steuerpflichtigen guten Etappensieg ausgegangen ist. Aber das Revisionsurteil, mit dem wohl frühestens im Frühjahr 2017 gerechnet werden darf, steht noch aus, so dass es für die Steuerpflichtigen spannend bleibt. Dabei war bereits im Jahr 2007, in dem die maßgeblichen notariellen Verträge geschlossen worden sind, bekannt, dass die gewerbliche Prägungseignung einer Einheits-GmbH & Co. KG nicht unproblematisch ist.⁹ Für die Steuerpflichtigen dürfte es besonders ärgerlich sein, dass ohne sich aufdrängenden sachlichen Grund die vorhandene „typische GmbH & Co. KG-Konstruktion“, bei der die Anteile an der Komplementär-GmbH von den Kommanditisten im ertragsteuerrechtlichen Sonderbetriebsvermögen gehalten werden, in eine Einheits-GmbH & Co. KG „umgewandelt“ wurde. Erst diese „Umwandlung“ im Februar 2008 führte nach Auffassung des beklagten Finanzamts zur gewinnrealisierenden Betriebsaufgabe.

Für die Beratungspraxis verdeutlicht dieser Fall, dass nicht alles, was zivilrechtlich konstruierbar ist, steuerrechtlich stets eine gute Idee ist: Auch wenn bei der Gestaltung von vorweggenommenen Erbfolgen und Gesellschaftsverträgen das gedeihliche Zusammenwirken der Vertragsparteien im Vordergrund steht, sitzt doch der Fiskus als kritischer Beobachter stets mit am Tisch. Bei der Gestaltung von vorweggenommenen Erbfolgen stellt der Gesichtspunkt der „Barrierefreiheit“ ein hohes Gut dar, da sich die Vertragsparteien im Regelfall nicht auf das Abenteuer einer aufreibenden Betriebsprüfung mit anschließender finanzgerichtlicher Auseinandersetzung, die, wie der Besprechungsfall zeigt, viele Jahre dauert, einlassen wollen.

Übt die Kommanditgesellschaft eine vermögensverwaltende Tätigkeit aus und kommt es auf deren gewerbliche Prägung an, sollte bis zur Revisionsentscheidung des BFH stets (selbst-) kritisch hinterfragt werden, ob die zweifelsohne bestehenden Vorzüge einer Einheits-GmbH & Co. KG das (Betriebs-)Prüfungsrisiko rechtfertigen. Zusätzlich können die steuerlichen Risiken dadurch verringert werden, dass bei der Einheits-GmbH & Co. KG ggf. auf das „Beiratsmodell“ zurückgegriffen wird, das nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht zum Verlust der gewerblichen Prägung führen soll.¹⁰ Einfacher und gestaltungssicherer ist und bleibt in diesen Fällen die typische GmbH & Co. KG als praxiserprobte Gestaltungsalternative.

Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater
Dr. Ralf Demuth, Köln

⁵ FG Münster, Urteil vom 28.8.2014, 3 K 743/13 F, EFG 2015, 121.

⁶ Vgl. hierzu z. B. *Grunewald* in MünchKomm-HGB, 3. Aufl. 2012, § 161 HGB Rdnr. 98.

⁷ Vgl. z. B. *Spiegelberger*, ZEV 2003, 391; *Scholz/K. Schmidt*, GmbHG, 10. Aufl. 2010, Anh. § 45 Rdnr. 59.

⁸ BFH, Urteil vom 23.2.2011, I R 52/10, BFH/NV 2011, 1354; BFH, Urteil vom 23.5.1996, IV R 87/93, BStBl. II 1996, S. 523; BFH, Urteil vom 11.12.1986, IV R 222/84, BStBl. II 1987, S. 553; *L. Schmidt/Wacker*, EStG, 35. Aufl. 2016, § 15 Rdnr. 222.

⁹ *Carlé/Carlé*, GmbHR 2001, 100.

¹⁰ R 15.8 Abs. 6 Satz 4 EStR 2012.