

Leseprobe zu



Carlé

Die Betriebsaufspaltung

Gestaltung, Beratung, Muster

2. neu bearbeitete Auflage, 2014, ca. 383 Seiten, gebunden, Monographie / Praxisbuch / Ratgeber,
16 x 24cm

ISBN 978-3-504-32178-9

Verfügbarkeit: April 2014

64,80 €

geht, sind die der Betriebs-Personengesellschaft zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter als Betriebsvermögen der Besitz-Personengesellschaft und nicht als Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer bei der Betriebs-Personengesellschaft zu qualifizieren.¹

VI. Personelle Verflechtung

1. Grundsätzliche Voraussetzungen

- 343 **Einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille:** Die personelle Verflechtung zwischen dem Besitzunternehmen und der Betriebsgesellschaft meint, dass die Gesellschafter der Betriebsgesellschaft und der Inhaber des Besitzunternehmens bzw. die Gesellschafter der Besitzgesellschaft personenidentisch oder zumindest teilweise personenidentisch sein müssen und daher bei den Trägern des Besitzunternehmens und des Unternehmens der Betriebsgesellschaft von einem einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen ausgegangen werden kann. Aufgrund des Abschnittsprinzips sind die Voraussetzungen der personellen Verflechtung unter Berücksichtigung der Verhältnisse des Einzelfalls für jeden VZ gesondert zu ermitteln.² Zudem sind rechtsformspezifische Besonderheiten zu beachten. Die Rechtsprechung hat zur Ermittlung eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens die sog. Personengruppentheorie entwickelt.

2. Personengruppentheorie

- 344 **Beteiligungs- oder Beherrschungsidentität:** Eine personelle Verflechtung zwischen einem Besitzunternehmen und einer Betriebsgesellschaft ist gegeben, „wenn eine Person oder mehrere Personen zusammen (Personengruppe) sowohl das Besitzunternehmen als auch die Betriebsgesellschaft in dem Sinn beherrschen, dass sie in der Lage sind, in beiden Unternehmen einen einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen durchzusetzen“.³ Am deutlichsten tritt ein solcher einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille zutage, wenn sowohl am Besitzunternehmen bzw. der Besitzgesellschaft als auch an der Betriebsgesellschaft dieselben Personen im gleichen Verhältnis beteiligt sind (Beteiligungsidentität). Von einer personellen Verflechtung wird nach der Personengruppentheorie⁴ aber ebenfalls ausgegangen, wenn beide Gesellschaften von denselben Personen beherrscht wer-

1 Vgl. dazu *Strahl*, KÖSDI 1998, 11533 (11536); *Söffing/Micker*, Die Betriebsaufspaltung⁵, Rz. 907.

2 BFH v. 27.9.2006 – X R 28/03, BFH/NV 2006, 2259; v. 21.8.1996 – X R 25/93, BStBl. II 1997, 44 = FR 1997, 110.

3 BFH v. 16.5.2013 – IV R 54/11, BFH/NV 2013, 1557; v. 17.3.1987 – VIII R 36/84, BStBl. II 1987, 858 = FR 1987, 454.

4 Grundlegend BFH v. 8.11.1971 – GrS 2/71, BStBl. II 1972, 63; anders noch BFH v. 12.3.1970 – I R 108/66, BStBl. II 1970, 439.

den (Beherrschungsidentität).¹ Der Personengruppentheorie liegt die Vorstellung zugrunde, dass sich die Mitglieder der Personengruppe nicht gegenseitig „blockieren“, sondern einheitlich entscheiden (zu extrem unterschiedlichen Beteiligungsverhältnissen s. Rz. 363). Es wird von einem „vermuteten Interessengleichklang“ ausgegangen, der nur dann widerlegt ist, wenn ein konkreter Interessenwiderstreit zwischen den Mitgliedern der Personengruppe nachgewiesen werden kann.² Ein solcher Nachweis kann nur geführt werden, wenn ernstliche Meinungsverschiedenheiten aufgetreten sind, die die Annahme rechtfertigen, dass kein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille der Personengruppe (mehr) besteht.³

Maßgeblichkeit der Stimmrechte: Maßgeblich für die Frage, ob ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille durchgesetzt werden kann, ist grundsätzlich der Umfang der den betreffenden Personen in den Gesellschaften jeweils zustehenden Stimmrechte⁴ (zur personellen Verflechtung kraft Geschäftsführungsbefugnis s. Rz. 349.1 f.). Den Beteiligungsverhältnissen am Vermögen der jeweiligen Gesellschaft kommt daneben keine entscheidende Bedeutung zu.⁵ Die Stimmrechte der Gesellschafter ergeben sich aus dem jeweiligen Gesellschaftsvertrag. Besteht kein (schriftlicher) Gesellschaftsvertrag, ist auf die gesetzlichen Bestimmungen zurückzugreifen.

345

Treuhand und Nießbrauch: Wird eine Beteiligung an einer Gesellschaft von einem Treuhänder (s. Rz. 156) gehalten, sind die auf die Beteiligung entfallenden Stimmrechte dem Treugeber zuzurechnen (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO).⁶ Besteht an einer Beteiligung ein Nießbrauch, verbleiben die aus der Beteiligung folgenden Stimmrechte beim Nießbrauchbesteller, d.h. beim Gesellschafter. Dies gilt auch dann, wenn der Nießbrauchbesteller dem Nießbraucher eine widerrufliche Stimmrechtsvollmacht erteilt (zur unwiderruflichen Stimmrechtsvollmacht s. Rz. 357) oder wenn der Nießbrauchbesteller die Beteiligung treuhänderisch auf den Nießbraucher überträgt.⁷

346

Bei **Testamentsvollstreckung** ist zur Ermittlung der Stimmrechte nicht auf den Testamentsvollstrecker, sondern auf die Erben abzustellen, deren Erbe unter Testamentsvollstreckung steht. Nach Auffassung des BFH bringt der Erbe mit der Annahme der Erbschaft und der damit verbunde-

346.1

1 BFH v. 16.5.2013 – IV R 54/11, BFH/NV 2013, 1557.

2 BVerfG v. 25.3.2004 – 2 BvR 944/00, NJW 2004, 2513; BFH v. 21.8.1996 – X R 25/93, BStBl. II 1997, 44 (47) = FR 1997, 110.

3 BFH v. 7.1.2008 – IV B 24/07, BFH/NV 2008, 784.

4 BFH v. 29.8.2001 – VIII B 15/01, BFH/NV 2002, 185; Schoor, StBp. 2003, 42 (43).

5 Zu Unrecht krit. Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG⁷, § 2 Rz. 128.

6 BFH v. 10.6.1999 – IV R 21/98, BStBl. II 1999, 715 = FR 1999, 1112; v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 = FR 1991, 253 m. Anm. Schwichtenberg, FR 1991, 270.

7 BFH v. 2.7.2009 – X B 230/08, BFH/NV 2009, 1647; zum Nießbrauch an Anteilen an Personen- und Kapitalgesellschaften ausführlich: Carlé/Bauschatz, KÖSDI 2001, 12872.

nen Testamentsvollstreckung zum Ausdruck, dass er die aufgrund der Testamentsvollstreckung eintretende Beschränkung seiner Verwaltungs- und Verfügungsrechte gegen sich gelten lassen will.¹

- 347 **Erforderliche Mehrheiten:** Sind die den einzelnen Personen zustehenden Stimmrechte ermittelt, ist zu prüfen, mit welchen Mehrheiten sich die Willensbildung in der Gesellschaft vollzieht. Sieht der Gesellschaftsvertrag oder das Gesetz (z.B. § 709 Abs. 1 Halbs. 2 BGB) für die Willensbildung innerhalb der Gesellschaft ausschließlich einstimmige Beschlüsse vor, wird die Gesellschaft nur dann von einer Personengruppe beherrscht, wenn diese über sämtliche Stimmen verfügt (zur Ausnahme einer personellen Verflechtung kraft Geschäftsführungsbefugnis s. Rz. 349.1 f., zu Besonderheiten bei Einstimmigkeitsabreden in der Betriebsgesellschaft s. Rz. 352.1) oder die Voraussetzungen einer faktischen Beherrschung (s. Rz. 371) vorliegen.² Eine Vereinbarung zwischen Gesellschaftern einer Personengesellschaft, wonach sämtliche Beschlüsse einstimmig zu fassen sind, begründet keinen Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten i.S.d. § 42 AO.³ Gilt für die Beschlussfassung innerhalb der Gesellschaft hingegen kraft gesellschaftsvertraglicher Vereinbarung oder kraft Gesetzes (z.B. nach § 745 Abs. 1 BGB, § 47 Abs. 1 GmbHG, § 133 Abs. 1 AktG) grundsätzlich das Mehrheitsprinzip, liegt eine Beherrschung durch einen Gesellschafter oder eine Gesellschaftergruppe vor, wenn der Gesellschafter oder die Gesellschaftergruppe über die erforderliche Mehrheit verfügt. Nicht erforderlich ist hingegen, dass die Gesellschaftergruppe tatsächlich von ihrer Beherrschungsmöglichkeit Gebrauch macht. Es reicht aus, wenn die Gesellschaftergruppe hierzu „mit den Mitteln des Gesellschaftsrechts in der Lage“ wäre.⁴
- 348 **Erforderliche Reichweite des Mehrheitsprinzips:** Die Beschlüsse, auf die sich das Mehrheitsprinzip erstrecken muss, müssen nach Auffassung des BFH zumindest die „Geschäfte des täglichen Lebens“ umfassen.⁵ Damit ist aber lediglich gemeint, dass in den Fällen, in denen das Mehrheitsprinzip gilt, die entsprechende Mehrheit auch dann zur Beherrschung der Gesellschaft ausreicht, wenn einzelne Beschlüsse einer qualifizierten Mehrheit bedürfen (z.B. nach § 745 Abs. 3 BGB, § 53 Abs. 2 Satz 1 GmbHG). Fraglich ist aber, ob sich die mehrheitlich zu fassenden Beschlüsse auf solche erstrecken müssen, die das Nutzungsverhältnis zwischen dem Besitzunternehmen und der Betriebsgesellschaft über die we-

1 BFH v. 5.6.2008 – IV R 76/05, BStBl. II 2008, 858 = FR 2009, 82 m. Anm. Kanzler, Knatz, DStR 2009, 27.

2 BFH v. 15.3.2000 – VIII R 82/98, BStBl. II 2002, 774 = FR 2000, 818 m. Anm. Wendt.

3 BFH v. 7.12.1999 – VIII R 50-51/96, BFH/NV 2000, 601.

4 BFH v. 30.11.2005 – X R 56/04, BStBl. II 2006, 465.

5 BFH v. 30.11.2005 – X R 56/04, BStBl. II 2006, 465; v. 10.4.1997 – IV R 73/94, BStBl. II 1997, 569 = FR 1997, 728; v. 21.8.1996 – X R 25/93, BStBl. II 1997, 44 = FR 1997, 110.

sentliche(n) Betriebsgrundlage(n) betreffen.¹ Hiervon umfasst wären insbesondere Beschlüsse über die Begründung, Änderung, laufende Verwaltung oder Auflösung bzw. Beendigung dieses Nutzungsverhältnisses. Bei solchen Beschlüssen handelt es sich jedenfalls aus der Sicht des Besitzunternehmens nicht ohne weiteres um „Geschäfte des täglichen Lebens“,² so dass ggf. nicht auf die hierfür geltenden Mehrheitserfordernisse zurückgegriffen werden kann, sondern die Mehrheitserfordernisse maßgeblich sind, die für die das Nutzungsverhältnis betreffenden Geschäfte zu beachten sind. Eine gegenständlich beschränkte Vereinbarung über die Einstimmigkeit dieser Geschäfte reicht aber zur Vermeidung einer im Übrigen anzunehmenden Beherrschung nicht aus, wenn sich die Einstimmigkeitsvereinbarung neben den Beschlüssen über die Begründung, Änderung und Aufhebung bzw. Beendigung des Nutzungsverhältnisses nicht auch auf die Geschäfte bezieht, die zu laufenden Verwaltungsmaßnahmen der Nutzungsüberlassung erforderlich sind.³

Stellungnahme: Die Frage, welche Reichweite das Mehrheitsprinzip aufweisen muss, ist ein weiteres Beispiel für die stetige Ausweitung des Anwendungsbereichs der Betriebsaufspaltung. Im Ausgangspunkt geht es darum, ob eine Personengruppe in der Lage ist, sowohl im Besitzunternehmen als auch in der Betriebsgesellschaft einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen. Ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille muss sich voraussetzungsgemäß auf die Betätigung des Besitzunternehmens (Nutzungsüberlassung) und die Betätigung der Betriebsgesellschaft (gewerbliche Tätigkeit) erstrecken. Mit diesem Ausgangspunkt ist es schwerlich zu vereinbaren, wenn es als ausreichend angesehen wird, dass die Personengruppe lediglich in der Lage sein muss, ihren geschäftlichen Betätigungswillen bei den „Geschäften des täglichen Lebens“ durchzusetzen. Wird dazu noch berücksichtigt, dass es sich bei dem Begriff der „Geschäfte des täglichen Lebens“ nicht um einen gesellschaftsrechtlichen Begriff handelt und jedenfalls bei Kapitalgesellschaften die „Geschäfte des täglichen Lebens“ regelmäßig nicht zum Aufgabenkreis der Gesellschafter, sondern zum Aufgabenkreis der Geschäftsführung gehören (vgl. z.B. § 46 GmbHG), wird das Merkmal des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens völlig von der zweiten Voraussetzung einer Betriebsaufspaltung, der Nutzungsüberlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage, entkoppelt.⁴ Es verbleibt lediglich das Erfordernis, dass die Person oder Personengruppe über die nach dem Gesellschaftsvertrag oder – hilfsweise – nach dem Gesetz für einfache Beschlüsse erforderliche Mehrheit verfügen muss. Dies hat aber mit dem Ausgangspunkt eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens nichts mehr zu tun. Es sollte also entsprechend der früheren Rechtspre-

1 BFH v. 27.8.1992 – IV R 13/91, BStBl. II 1993, 134 = FR 1993, 59 m. Anm. Söffing, *Bode* in Blümich, EStG, § 15 Rz. 601 (Stand: November 2001).

2 S. zu weiteren Einzelheiten HG, DStR 2000, 1137; Wacker in Schmidt, EStG³², § 15 Rz. 823.

3 BFH v. 21.8.1996 – X R 25/93, BStBl. II 1997, 44 = FR 1997, 110.

4 Kritisch auch Söffing, BB 2006, 1529.

chung des BFH¹ daran festgehalten werden, dass eine Beherrschung nur dann vorliegt, wenn eine Person oder Personengruppe in der Lage ist, gerade die Beschlüsse durchzusetzen, die sich auf die Begründung, Änderung, laufende Verwaltung oder – insbesondere – Auflösung bzw. Beendigung des Nutzungsverhältnisses zwischen dem Besitzunternehmen und der Betriebsgesellschaft beziehen.

349 Qualifizierte Mehrheitsbeschlüsse: Gilt in beiden Gesellschaften das (einfache) Mehrheitsprinzip, setzt die Beherrschung des Besitzunternehmens und der Betriebsgesellschaft nicht voraus, dass die beherrschende Personengruppe in beiden Fällen über mehr als 75 % der Stimmen verfügt. Es reicht aus, wenn der Personengruppe im Besitzunternehmen und in der Betriebsgesellschaft jeweils mehr als 50 % der Stimmen zuzurechnen sind. Über eine Mehrheit für qualifizierte Beschlüsse, z.B. für eine Satzungsänderung oder auch für außergewöhnliche Geschäfte (z.B. Grundstücksgeschäfte)², braucht die Personengruppe nicht zu verfügen. Sieht allerdings der Gesellschaftsvertrag für allgemeine Beschlüsse „des täglichen Lebens“ eine qualifizierte Mehrheit vor (z.B. 75 %), beherrscht eine Personengruppe diese Gesellschaft nur dann, wenn sie über die entsprechende Mehrheit der Stimmen verfügt.³

349.1 Beherrschung kraft Geschäftsführungsbefugnis bei Gesellschaften bürgerlichen Rechts: Nach Auffassung des BFH kann die Beherrschung einer Besitz-Personengesellschaft auch dadurch begründet sein, dass ein Gesellschafter zwar nicht über die für Beschlussfassungen in der Gesellschaft erforderliche Mehrheit verfügt, er aber seinen geschäftlichen Betätigungswillen aufgrund seiner Stellung als geschäftsführender Gesellschafter der Personengesellschaft durchsetzen kann. Im Fall einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts könne ein Gesellschafter, dem die alleinige Geschäftsführung übertragen sei, sämtliche Geschäfte, auch ungewöhnlicher Art, durchführen, die der Betrieb der Gesellschaft mit sich bringe. Entscheidungen der Gesellschafterversammlung bezögen sich unter dieser Voraussetzung nur auf die sog. Grundlagengeschäfte. Um ein solches Grundlagengeschäft handele es sich aber bei der Nutzungsüberlassung der wesentlichen Betriebsgrundlage durch die Besitzgesellschaft an die Betriebsgesellschaft nicht. Könne dem geschäftsführenden Gesellschafter die Geschäftsführungsbefugnis nur aus wichtigem Grund entzogen werden, sei dieser daher in der Lage, die Gesellschaft bürgerlichen Rechts zu beherrschen.⁴ Keine Beherrschung soll nur dann gegeben sein, wenn dem geschäftsführenden Gesellschafter der Gesellschaft bürgerlichen Rechts die ihm übertragene Geschäftsführungsbefugnis ungeachtet des Vorliegens eines wichtigen Grunds allein durch solche Gesellschafter

1 BFH v. 27.8.1992 – IV R 13/91, BStBl. II 1993, 134 = FR 1993, 59 m. Anm. Söffing, *Bode* in Blümich, EStG, § 15 Rz. 601 (Stand: November 2001).

2 BFH v. 21.8.1996 – X R 25/93, BStBl. II 1997, 44 = FR 1997, 110.

3 BFH v. 10.4.1997 – IV R 73/94, BStBl. II 1997, 569 (572) = FR 1997, 728.

4 BFH v. 1.7.2003 – VIII R 24/01, BStBl. II 2003, 757 = FR 2003, 963 m. Anm. Kempermann; vgl. auch BFH v. 29.10.2007 – IV B 129/06, BFH/NV 2008, 363.

wieder entzogen werden kann, die nur an der Besitzgesellschaft, nicht aber an der Betriebsgesellschaft beteiligt sind.¹

Beherrschung kraft Geschäftsführungsbefugnis bei Personenhandelsgesellschaften: Bei Personenhandelsgesellschaften kommt eine Beherrschung kraft Geschäftsführungsbefugnis nicht ohne weiteres in Betracht. Nach Auffassung des BFH sei bei Personenhandelsgesellschaften zu beachten, dass die Geschäftsführungsbefugnis des geschäftsführenden Gesellschafters nur die Geschäfte im Zusammenhang mit dem „gewöhnlichen Betrieb des Handelsgeschäfts“ umfasse, §§ 116 Abs. 1, 164 Satz 1 HGB.² Allerdings stellt der BFH bei der Frage, auf welche Gegenstände sich die Beschlussmehrheit beziehen muss, die zur Ermittlung einer Beherrschung herangezogen werden soll, lediglich auf die Geschäfte des täglichen Lebens ab (s. Rz. 348). Darüber hinaus soll bei der Beherrschung einer Kapitalgesellschaft kraft Geschäftsführungsbefugnis (s. Rz. 349.3) ebenfalls die Geschäftsführungsbefugnis des Geschäftsführers für die Geschäfte des täglichen Lebens ausreichen. Es ist daher davon auszugehen, dass auch die Geschäftsführungsbefugnis eines geschäftsführenden Gesellschafters einer Personenhandelsgesellschaft für eine Beherrschung ausreicht, sofern dem betreffenden Gesellschafter die Geschäftsführungsbefugnis nicht gegen seinen Willen entzogen werden kann.

349.2

Beherrschung kraft Geschäftsführungsbefugnis bei Kapitalgesellschaften: Nach Auffassung der Rechtsprechung kann die Geschäftsführungsbefugnis zur Beherrschung einer Kapitalgesellschaft führen. Dies soll im Fall einer Betriebsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH der Fall sein, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH zwar nicht über die im Gesellschaftsvertrag für (allgemeine) Beschlussfassungen erforderliche Mehrheit (im Streitfall: 75 %), er aber über eine einfache Stimmenmehrheit gem. § 47 Abs. 1 GmbHG verfügt und zeitlich unbefristet zum Geschäftsführer der GmbH bestellt ist.³ Zur Begründung seiner Auffassung führt der BFH an, dass für die Frage der Beherrschung einer Gesellschaft „auf den typischen Regelfall abzustellen“ sei. Der Gesellschafter-Geschäftsführer der Betriebsgesellschaft beherrsche kraft seiner Geschäftsführerstellung die Geschäfte des täglichen Lebens der Betriebsgesellschaft, indem er gem. §§ 37 Abs. 1, 45 GmbHG zur eigenverantwortlichen Führung der Geschäfte der GmbH verpflichtet, aber auch berechtigt sei. Diese Stellung könne ihm aufgrund seiner Stimmenmehrheit gem. § 47 Abs. 1 GmbHG auch nicht gegen seinen Willen genommen werden, sofern kein wichtiger Grund für die Abberufung als Geschäftsführer vorläge. Kraft seiner Geschäftsführerstellung in der Betriebsgesellschaft sei der Gesellschafter-Geschäftsführer in der Lage, die von dem von ihm beherrsch-

349.3

1 BFH v. 24.8.2006 – IX R 52/04, BStBl. II 2007, 165 = FR 2007, 351.

2 BFH v. 1.7.2003 – VIII R 24/01, BStBl. II 2003, 757 = FR 2003, 963 m. Anm. Kempermann; vgl. dazu auch Söffing, BB 2004, 1303.

3 BFH v. 30.11.2005 – X R 56/04, BStBl. II 2006, 465.

ten Besitzunternehmen an die Betriebsgesellschaft zur Nutzung überlassene wesentliche Betriebsgrundlage dauerhaft als „Instrument der Beherrschung“ einzusetzen.

- 349.4 **Stellungnahme:** Die Rechtsprechung zur Beherrschung kraft Geschäftsführungsbefugnis stellt eine Fortsetzung der – inkonsistenten – Rechtsprechung zur Frage dar, auf welchen Gegenstand sich die Beschlüsse beziehen müssen, die eine Person oder Personengruppe aufgrund ihrer Mehrheit in einer Gesellschaft durchsetzen kann, um die betreffende Gesellschaft zu beherrschen. Der BFH hat sich hierzu des Kunstgriffs bedient, dass sich diese Beschlüsse auf die Geschäfte des täglichen Lebens beziehen müssen. Die Schwierigkeiten dieses – abzulehnenden (s. Rz. 348) – Kunstgriffs offenbaren sich bei der Ermittlung der Beherrschung einer Kapitalgesellschaft, da – jedenfalls – bei einer Kapitalgesellschaft die Geschäfte des täglichen Lebens nicht in der Hand der Gesellschafter liegen, sondern in der Hand der Geschäftsführung bzw. des Vorstands (§ 35 GmbHG, § 76 AktG). Wird also zur Ermittlung einer Beherrschung darauf abgestellt, ob eine Person oder Personengruppe ihren Willen bei den Entscheidungen über die Geschäfte des täglichen Lebens einer Kapitalgesellschaft durchsetzen kann, ist es konsequent, eine solche Beherrschung dann anzunehmen, wenn die Person oder Personengruppe als Geschäftsführer oder Vorstand die Geschäfte der Kapitalgesellschaft führt und ihr die Geschäftsführungsbefugnis außer im Fall des wichtigen Grunds nicht gegen ihren Willen entzogen werden kann. Gleichermaßen gilt auch bei einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts für den Fall, dass einem Gesellschafter gem. § 710 BGB die Geschäftsführung übertragen wurde (s. Rz. 349.1), und im Ergebnis auch für den geschäftsführenden Gesellschafter einer Personenhandelsgesellschaft (s. Rz. 349.2).

Diese Schlussfolgerungen leiden gleichwohl durchweg an einem Denkfehler. Ein Geschäftsführer einer GmbH ist ebenso wie ein Vorstand einer AG und ein geschäftsführender Gesellschafter einer Personen(-handels-)gesellschaft nicht seinem eigenen Interesse, sondern dem Gesellschaftsinteresse verpflichtet. Handelt der Geschäftsleiter diesem Interesse zuwider, begeht er eine Pflichtverletzung und ist der Gesellschaft ggf. zum Schadensersatz verpflichtet. Dies gilt ungeachtet dessen, ob die betreffende Handlung von der Geschäftsführungsbefugnis des Geschäftsleiters gedeckt war oder ob der Geschäftsleiter durch die in Frage stehende Handlung auch Beschränkungen seiner Geschäftsführungsbefugnis verletzt hat. Der Geschäftsleiter hat im Ergebnis und im Gegensatz zu dem Bild, das sich aus den Urteilen des BFH zur Beherrschung kraft Geschäftsführungsbefugnis ergibt gerade keine freie Hand, wenn es um Geschäftsführungshandlungen einschließlich der Begründung, laufenden Verwaltung, Änderung oder Aufhebung des Nutzungsverhältnisses zwischen dem Besitzunternehmen und der Betriebsgesellschaft geht. Eine Gesellschaft wird daher nicht durch einen Geschäftsleiter beherrscht, dem die Geschäftsführungsbefugnis nicht gegen seinen Willen entzogen werden kann, sondern durch die Gesellschafter, die kraft ihrer Stimmenmehrheit

in der Gesellschafterversammlung Beschlüsse entsprechend ihrem geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen können.

3. Rechtsformspezifische Besonderheiten

Miteigentümergemeinschaft: Handelt es sich beim Besitzunternehmen um eine Miteigentümergemeinschaft, der keine Gesellschaft bürgerlichen Rechts vorgeschaltet ist, gilt das Einstimmigkeitsprinzip des § 709 Abs. 1 Halbs. 2 BGB nicht. Nach dem gesetzlichen Leitbild des § 745 BGB wird bei Miteigentümergemeinschaften über die ordnungsgemäße Verwaltung mit Stimmenmehrheit entschieden, wobei sich die Stimmenmehrheit nach der Größe der Anteile richtet, § 745 Abs. 1 Satz 2 BGB.¹ Für eine Beherrschung einer Miteigentümergemeinschaft reicht es demnach aus, wenn eine Personengruppe – bezogen auf ihre Anteile an der Miteigentümergemeinschaft – über die Mehrheit an der Miteigentümergemeinschaft verfügt, sofern die Miteigentümer nicht ein hiervon abweichendes Mehrheitserfordernis (z.B. auch ein Einstimmigkeitserfordernis) vereinbart haben.² Dem steht nicht entgegen, dass wesentliche Änderungen des gemeinschaftlichen Gegenstands bereits nach dem gesetzlichen Leitbild der Miteigentümergemeinschaft die Einstimmigkeit erfordern.³ Entsprechendes gilt für eine Wohnungseigentümergemeinschaft nach § 10 WEG.⁴ Allerdings geht die Rechtsprechung davon aus, dass sich die Miteigentümer einer Miteigentümergemeinschaft „regelmäßig“ zumindest konkludent zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts zusammenschließen, wenn die Miteigentümer das Miteigentumsgrundstück entgeltlich an eine von ihnen beherrschte Betriebsgesellschaft zur Nutzung überlassen.⁵ In diesem Fall sind nicht die für Miteigentümergemeinschaften geltenden Mehrheitserfordernisse, sondern diejenigen für Gesellschaften bürgerlichen Rechts (s. Rz. 351) zu beachten.

Für eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts gilt – wie gezeigt (s. Rz. 347) – mangels abweichender gesellschaftsvertraglicher Regelung das in § 709 Abs. 1 Halbs. 2 BGB niedergelegte Einstimmigkeitsprinzip. Gleiches gilt nach § 119 Abs. 1 HGB für offene Handelsgesellschaften.⁶ Bei beiden Rechtsformen ist eine Beherrschung folglich unter Zugrundelegung des gesetzlichen Leitbilds nur dann gegeben, wenn neben der betreffenden Personengruppe keine weiteren Gesellschafter vorhanden sind. Bei einer offenen Handelsgesellschaft gilt dies unabhängig davon, dass sich die Geschäftsführungsbefugnis eines handlungsberechtigten Gesellschafters

1 BFH v. 2.12.2004 – III R 77/03, BStBl. II 2005, 340 = FR 2005, 638.

2 BFH v. 19.10.2007 – IV B 163/06, BFH/NV 2008, 212 (zur Vereinbarung eines Einstimmigkeitserfordernisses).

3 BFH v. 10.4.1997 – IV R 73/94, BStBl. II 1997, 569 = FR 1997, 728.

4 BFH v. 10.4.1997 – IV R 73/94, BStBl. II 1997, 569 = FR 1997, 728; *Söffing/Micker*, Die Betriebsaufspaltung⁵, Rz. 316.

5 BFH v. 18.8.2005 – IV R 59/04, BStBl. II 2005, 830 = FR 2006, 23 m. Anm. *Wendt*.

6 *Söffing/Micker*, Die Betriebsaufspaltung⁵, Rz. 441.

nach § 116 HGB auf alle Handlungen erstreckt, die der Betrieb des Handelsgewerbes der Gesellschaft mit sich bringt. Maßgeblich für die Frage der Beherrschung ist grundsätzlich nicht die Geschäftsführungsbefugnis, sondern die Stimmrechtsmacht (zur Beherrschung kraft Geschäftsführungsbefugnis s. Rz. 349.1 f.).¹

352 Kommanditgesellschaft: Ist die Besitz- oder Betriebsgesellschaft als KG organisiert, ist der Komplementär dieser Gesellschaft nicht bereits kraft seiner alleinigen Geschäftsführungsbefugnis nach § 164 Satz 1 HGB beherrschender Gesellschafter. Auch hier gilt, dass eine Person oder eine Personengruppe die Gesellschaft nur beherrscht, wenn sie in der Gesellschafterversammlung der Kommanditgesellschaft über die nach dem Gesellschaftsvertrag erforderliche Mehrheit bzw. in Ermangelung einer gesellschaftsvertraglichen Regelung über alle Stimmen verfügt.² Entgegen seinem Wortlaut begründet § 164 Satz 1 Halbs. 2 HGB nicht nur lediglich ein Widerspruchsrecht der Kommanditisten, sondern enthält das Erfordernis, dass sämtliche Gesellschafter über Handlungen beschließen, die über den gewöhnlichen Betrieb des Handelsgewerbes der Gesellschaft hinausgehen.³ Etwas anderes kann nur dann angenommen werden, wenn die Mitwirkungsrechte der Kommanditisten (Widerspruchsrecht nach § 164 Satz 1 Halbs. 2 HGB, Kontrollrecht nach § 166 HGB) von vornherein ausgeschlossen sind.⁴

352.1 Für eine GmbH gilt, dass eine Beherrschung vorliegt, wenn ein Gesellschafter über die nach § 47 Abs. 1 GmbHG erforderliche Mehrheit verfügt. Können Beschlüsse der Gesellschafterversammlung einer GmbH kraft gesellschaftsvertraglicher Vereinbarung nur einstimmig gefasst werden, liegt eine Beherrschung grundsätzlich nur dann vor, wenn ein Gesellschafter oder eine Gesellschaftergruppe über die gesamten Stimmen verfügt. Für die Annahme einer Beherrschung der Gesellschaft reicht es nicht aus, wenn ein Mehrheitsgesellschafter zugleich Geschäftsführer der Gesellschaft ist und der Geschäftsführer das Nutzungsüberlassungsverhältnis kraft seiner Organstellung auch ohne Gesellschafterbeschluss ändern kann.⁵ Maßgeblich ist vorbehaltlich einer faktischen Beherrschung oder eines Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten nicht die Geschäftsführungsbefugnis, sondern das in der Gesellschafterversammlung unter Berücksichtigung des Gesellschaftsvertrags bestehende Mehrheitsverhältnis.

1 *Söffing/Micker*, Die Betriebsaufspaltung⁵, Rz. 421; **a.A.** zu Unrecht FG München v. 24.4.1996 – I K 1652/93, EFG 1996, 748 (rkr.); FG Münster v. 12.12.2002 – 5 K 2831/99 F, EFG 2003, 528 (rkr.); und zur GmbH: BFH v. 24.11.2004 – IV B 15/03, BFH/NV 2005, 545.

2 Wie hier wohl BFH v. 7.12.1999 – VIII R 50-51/96, BFH/NV 2000, 601; ausdrücklich *Söffing/Micker*, Die Betriebsaufspaltung⁵, Rz. 445.

3 *Hopt* in Baumbach/Hopt, HGB³⁵, § 164 Rz. 2.

4 BFH v. 27.8.1992 – IV R 13/91, BStBl. II 1993, 134 (136) = FR 1993, 59 m. Anm. *Söffing*.

5 **A.A.** zu Unrecht BFH v. 24.11.2004 – IV B 15/03, BFH/NV 2005, 545.

Für Aktiengesellschaften gelten die für eine GmbH geltenden Grundsätze entsprechend. Die Beherrschung einer – auch börsennotierten¹ – Aktiengesellschaft setzt unter Berücksichtigung von § 133 Abs. 1 AktG voraus, dass der betreffende Aktionär über die erforderliche Mehrheit der Stimmen verfügt. Die strukturellen Unterschiede zwischen einer GmbH und einer Aktiengesellschaft, insbesondere im Hinblick auf die hinter den Rechten der Gesellschafterversammlung einer GmbH zurückbleibenden Rechte der Hauptversammlung einer Aktiengesellschaft, rechtfertigen keine unterschiedliche Behandlung der beiden Rechtsformen.² Verfügt die Aktiengesellschaft über eigene Aktien, sind die auf diese entfallenden Stimmen mangels Stimmberechtigung bei der Ermittlung eines Beherrschungsverhältnisses nicht zu berücksichtigen.³ Eine Beherrschung einer Aktiengesellschaft durch den Mehrheitsgesellschafter kann allenfalls dann ausgeschlossen sein, wenn die Gesellschaften i.d.R. mehr als 2000 Arbeitnehmer beschäftigen und deshalb den Bestimmungen des Mitbestimmungsgesetzes⁴ unterliegen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 und 2 MitbestG).⁵ Die Verpflichtung einer Gesellschaft, nach § 76 BetrVG eine Eignungsstelle zu bilden, ändert hingegen an der Beherrschung der Gesellschaft durch den Mehrheitsgesellschafter nichts.⁶

⌚ Hinweis: Eine mit der Frage der Beherrschung einer Aktiengesellschaft vergleichbare Problematik besteht bei den für Aktiengesellschaften geltenden Grundsätzen zur Ermittlung verdeckter Gewinnausschüttungen. In dieser Hinsicht können die Strukturunterschiede zwischen Aktiengesellschaft und GmbH möglicherweise beachtlich sein, wenn sie nicht durch die tatsächliche Handhabung weitestgehend aufgehoben sind.⁷

Für eine **Societas Europaea** (SE, Europäische Gesellschaft) gelten die für Aktiengesellschaften (s. Rz. 353) dargestellten Grundsätze entsprechend. Die SE ist eine supranationale Rechtsform europäischen Rechts, deren Rechtsgrundlage sich in der SE-VO⁸ sowie im SE-Ausführungsgesetz (SE-

1 BFH v. 23.3.2011 – X R 45/09, BStBl. II 2011, 778 = FR 2011, 996 m. Anm. *Bode*, vgl. dazu *Kußmaul/Schwarz*, GmbHR 2012, 834.

2 BFH v. 23.3.2011 – X R 45/09, BStBl. II 2011, 778 = FR 2011, 996 m. Anm. *Bode*, v. 28.1.1982 – IV R 100/78, BStBl. II 1982, 479 (zur Frage, ob ein Mehrheitsaktionär beherrschender Gesellschafter einer Aktiengesellschaft ist); v. 21.9.1977 – I R 39/74, BStBl. II 1978, 67 = FR 1978, 75 (ohne Problematisierung der Unterschiede zwischen einer GmbH und einer Aktiengesellschaft); vgl. dazu *Wachter*, DStR 2011, 1599; *Stahl/Potsch*, NZG 2011, 1017.

3 BFH v. 13.12.1983 – VIII R 90/81, BStBl. II 1984, 474 = FR 1984, 316.

4 Gesetz über die Mitbestimmung der Arbeitnehmer v. 4.5.1976 (BGBI. I 1976, 1153).

5 A.A. wohl *Bode* in *Blümich*, EStG, § 15 Rz. 612 (Stand: November 2011).

6 BFH v. 28.1.1982 – IV R 100/78, BStBl. II 1982, 479 = FR 1982, 309.

7 BFH v. 18.12.2002 – I R 93/01, BFH/NV 2003, 225 (im Urteilsfall wurde eine tatsächliche Aufhebung der Strukturunterschiede bejaht).

8 Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates v. 8.10.2001, ABl. EG 2001, L 294/1 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE).

AG) findet. Nach Art. 9 der SE-VO gelten für eine SE zunächst die SE-VO selbst, danach und subsidiär die nationalen Ausführungsgesetze zur SE-VO und danach und wiederum subsidiär die Regelungen zur Aktiengesellschaft des Mitgliedstaates im Sitzstaat der SE. Die Besonderheit der SE besteht vor allem darin, dass die Gesellschaft durch entsprechende Satzungsbestimmungen dualistisch (d.h. mit einem Aufsichtsorgan und einem Leitungsorgan) oder auch monistisch (nur ein Verwaltungsorgan) ausgestaltet werden kann. Für die Frage der Beherrschung einer SE kommt es aber unabhängig davon, ob die Gesellschaft dualistisch oder monistisch ausgestaltet ist, darauf an, ob die betreffende Person oder Personengruppe über die erforderliche Hauptversammlungsmehrheit verfügt.

- 353.2 **Ausländische Gesellschaftsformen** sind zunächst anhand des Typenvergleichs daraufhin zu untersuchen, ob sie mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder mit einer Personengesellschaft vergleichbar sind.¹ Je nach Ergebnis erfolgt die Zuordnung der Gesellschaft zu den Körperschaftsteuersubjekten² oder zu den Personengesellschaften nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG. Für die Frage einer etwaigen personellen Verflechtung ist weiterhin zu klären, wie sich die Willensbildung in der Gesellschaft vollzieht. Danach ist zu entscheiden, ob eine Person oder Personengruppe in der Lage ist, in der Gesellschaft ihren geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen.
- 353.3 **Rechtsfähige Stiftungen** gem. § 80 BGB haben keine Gesellschafter. Es besteht deshalb von vornherein kein Organ der Gesellschafter bzw. Anteilseigner, das zur Entscheidung der Frage herangezogen werden kann, ob die Stiftung durch eine Person oder Personengruppe beherrscht wird. Eine personelle Verflechtung zwischen einer Stiftung und einer Kapitalgesellschaft kann aber gleichwohl gegeben sein, wenn die Stiftung Mehrheitsgeschafterin der Kapitalgesellschaft ist und die Organe der Kapitalgesellschaft sowie der Stiftung personenidentisch sind.³
- 353.4 **Nicht rechtsfähige Stiftungen** verfügen wie auch rechtsfähige Stiftungen nicht über Gesellschafter. Für das Vorliegen einer personellen Verflechtung zwischen einer nicht rechtsfähigen Stiftung und einer Kapitalgesellschaft gelten die für rechtsfähige Stiftungen bestehenden Grundsätze entsprechend (zur rechtsfähigen Stiftung s. Rz. 353.3).

1 Vgl. zum Typenvergleich nur *Lambrecht* in Gosch, KStG², § 1 Rz. 109.

2 Bei Vergleichbarkeit mit einer inländischen Kapitalgesellschaft erfolgt die Zuordnung konsequenterweise zu den Körperschaftsteuersubjekten gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG, vgl. BFH v. 17.9.1997 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437 = FR 1999, 756 m. Anm. *Kempermann, a.A.* (Zuordnung zu den Körperschaftsteuersubjekten gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG) BFH v. 6.11.1986 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972.

3 BFH v. 16.6.1982 – I R 118/80, BStBl. II 1982, 662 = FR 1982, 543; vgl. auch *Wachter, Stiftungen*, 2001, Abschn. B Rz. 138.

4. Stimmrechtsverbote

Stimmrechtsverbote bei der Besitzgesellschaft: Umstritten ist, ob bei der Ermittlung der Stimmrechtsverhältnisse Stimmrechtsverbote zu berücksichtigen sind. Die Rechtsprechung des BFH ist uneinheitlich. Einerseits wird ausgeführt, dass die Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts an der Ausübung ihrer Stimmrechte gehindert seien, wenn ein Beschluss zugleich die Interessen dieser Gesellschaft und die Interessen der Betriebsgesellschaft berührt, an der die betreffenden Gesellschafter ebenfalls beteiligt sind.¹ Hieraus wird der Schluss gezogen, dass das Stimmrechtsverbot praktisch alle Beschlüsse umfasse, die das Nutzungsüberlassungsverhältnis zwischen dem Besitzunternehmen und der Betriebsgesellschaft betreffen, so dass bereits aus diesem Grund die Annahme einer personellen Verflechtung ausscheide. Andererseits wird ausdrücklich offen gelassen, ob diese Schlussfolgerung gerechtfertigt ist.² Gesellschaftsrechtlich ist zweifelhaft, ob ein solches Stimmrechtsverbot bei Personengesellschaften überhaupt besteht.³

Stimmrechtsverbote bei der Betriebsgesellschaft: Für die spiegelbildliche Problematik etwaiger Stimmrechtsverbote bei der Betriebsgesellschaft kann, sofern diese Gesellschaft in der Rechtsform einer GmbH organisiert ist, auf eine weitestgehend gesicherte Auslegung des § 47 Abs. 4 GmbHG zurückgegriffen werden. Danach ist ein Gesellschafter einer GmbH vom Stimmrecht ausgeschlossen, wenn er persönlich haftender Gesellschafter einer Gesellschaft ist, über deren Rechtsgeschäft (Nutzungsüberlassungsverhältnis) mit der GmbH beschlossen werden soll, wenn er Alleingesellschafter dieser Gesellschaft ist, wenn es sich bei dieser Gesellschaft um eine GmbH & Co. KG handelt und der Gesellschafter alleiniger Gesellschafter der Komplementär-GmbH ist oder wenn der Gesellschafter der Betriebs-GmbH unternehmerisch beteiligter Kommanditist der Besitz-GmbH & Co. KG ist (z.B. Mehrheitsgesellschafter, geschäftsführender Kommanditist).⁴ Sind die Voraussetzungen des Stimmrechtsverbots für Geschäfte zwischen der Betriebsgesellschaft und dem Besitzunternehmen erfüllt, kann bei Ermittlung einer personellen Verflechtung nicht darauf abgestellt werden, dass im Fall einer GmbH die Geschäfte des täglichen Lebens ohnehin nur durch die Geschäftsführer getätigt würden, so dass es auf das Bestehen eines Stimmrechtsverbots nicht ankomme.⁵ Dem steht entgegen, dass sich die Beherrschung des Gesellschafters nach zutreffender Auffassung gerade auch auf die Beschlüsse erstrecken muss, die das Nutzungsverhältnis zwischen dem Be-

1 BFH v. 9.11.1993 – I R 174/79, BStBl. II 1984, 212; in diesem Urteil verkannte der I. Senat, dass der Gesellschaftsanteil und der Besitz-GbR im Wege der Sonderrechtsnachfolge auf die Mitglieder der Erbengemeinschaft im Verhältnis der Erbanteile überging, vgl. dazu Felix, GmbHR 1986, 202 (204).

2 BFH v. 1.2.1990 – IV R 91/89, BFH/NV 1990, 562.

3 Vgl. dazu bereits Felix, GmbHR 1986, 202 (204).

4 Vgl. die Zusammenstellung bei K. Schmidt in Scholz, GmbHG¹⁰, § 47 Rz. 164.

5 So aber Wacker in Schmidt, EStG³², § 15 Rz. 828.

354

355

sitzunternehmen und der Betriebsgesellschaft über die wesentliche(n) Betriebsgrundlage(n) betreffen (s. Rz. 348). Der BFH behilft sich damit, dass ein beherrschender Gesellschafter – auch wenn er bei Beschlüssen, die das Nutzungsverhältnis mit dem Besitzunternehmen betreffen, über kein Stimmrecht verfügt – über die Bestellung des Geschäftsführers der GmbH seinen Willen durchsetzen kann.¹ Darüber hinaus ist ein Stimmrechtsverbot der Gesellschafter bei der Ermittlung der personellen Verflechtung jedenfalls dann nicht zu berücksichtigen, wenn es in der „tatsächlichen Handhabung“ nicht beachtet wird.² Gleiches soll auch für ein vereinbartes, tatsächlich aber nicht durchgeführtes Stimmrechtsverbot gelten.³ Teilweise wird sogar davon ausgegangen, dass ein etwaiges Stimmrechtsverbot unerheblich⁴ bzw. die tatsächliche Nichtbeachtung eines etwaigen Stimmrechtsverbots „für den Regelfall zu vermuten“ sei.⁵

- 356 **Entsprechende Anwendung:** Die Maßgaben des § 47 Abs. 4 GmbHG lassen sich in entsprechender Anwendung auch auf Personengesellschaften übertragen.⁶ Aufgrund des für Personengesellschaften geltenden Grundsatzes der Selbstorganschaft kann der Mehrheitsgesellschafter den geschäftsführenden Gesellschafter allerdings nicht ohne weiteres auswechseln. Die von der Rechtsprechung postulierte Unbeachtlichkeit eines Stimmrechtsverbots ist aber gleichermaßen zu berücksichtigen.
- 357 **Stimmrechtsbindungsverträge:** Bei der Ermittlung der Stimmrechtsverhältnisse einer Kapitalgesellschaft sind schließlich Stimmrechtsbindungsverträge und unwiderrufliche Stimmrechtsvollmachten zu berücksichtigen.⁷ Auch bei Personengesellschaften sind Stimmrechtsbindungsverträge möglich, während Stimmrechtsvollmachten nur dann denkbar sind, wenn sie im Gesellschaftsvertrag oder durch einen entsprechenden Beschluss der Gesellschafter zugelassen werden. Grenzen für die Erteilung einer (unwiderruflichen) Stimmrechtsvollmacht zieht das für Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften geltende Abspaltungsverbot.⁸

1 BFH v. 26.1.1989 – IV R 151/86, BStBl. II 1989, 455 (456) = FR 1989, 456.

2 BFH v. 1.2.1990 – IV R 91/89, BFH/NV 1990, 562; v. 12.11.1985 – VIII R 240/81, BStBl. II 1986, 296 (298 f.) = FR 1986, 189; zustimmend Bitz in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 15 Rz. 320b (Stand: November 2012); noch weitergehend BFH v. 21.8.1996 – X R 25/93, BStBl. II 1997, 44 = FR 1997, 110: „Das Stimmverbot des § 47 Abs. 4 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) steht einer personellen Verflechtung nicht entgegen.“

3 FG München v. 24.4.1996 – 1 K 1652/93, EFG 1996, 748 (rkr.).

4 BFH v. 30.11.2005 – X R 56/04, BStBl. II 2006, 465.

5 Wacker in Schmidt, EStG³², § 15 Rz. 824.

6 Vgl. Hopt in Baumbach/Hopt, HGB³⁵, § 119 Rz. 8 (zur OHG und KG).

7 BFH v. 12.2.1998 – VIII B 22/97, BFH/NV 1998, 852; Wacker in Schmidt, EStG³², § 15 Rz. 829.

8 Vgl. zu weiteren Einzelheiten Hopt in Baumbach/Hopt, HGB³⁵, § 119 Rz. 17, 19–23.

5. Fallgruppen

a) Einteilung

Die Ermittlung einer personellen Verflechtung anhand der Personengruppentheorie lässt sich in einzelne Fallgruppen zusammenfassen. Zu unterscheiden sind Sachverhalte, in denen es sich bei dem Besitzunternehmen um ein Einzelunternehmen handelt bzw. in denen zwischen dem Besitzunternehmen und der Betriebsgesellschaft Beteiligungsidentität, Personenidentität oder Beherrschungsidentität besteht. Sind die Voraussetzungen keiner dieser Fallgruppen erfüllt, ist weiter zu prüfen, ob eine mittelbare oder faktische Beherrschung vorliegt und schließlich, wie sich etwaige verwandtschaftliche Beziehungen zwischen den Gesellschaftern (Ehegatten, Familienangehörige) auswirken.

358

b) Ein-Personen-Betriebsaufspaltung und Einheits-Betriebsaufspaltung

Ein-Personen-Betriebsaufspaltung: Handelt es sich bei dem Besitzunternehmen um ein Einzelunternehmen, kann der Einzelunternehmer auch in der Betriebsgesellschaft seinen Willen durchsetzen, wenn er an dieser Gesellschaft allein beteiligt ist oder er in der Betriebsgesellschaft über die erforderliche Mehrheit der Stimmrechte verfügt.

359

Beispiel:

A ist Inhaber des Besitzunternehmens (Einzelunternehmen) und verfügt über 60 % der Stimmen in der Gesellschafterversammlung der A GmbH (Betriebsgesellschaft), nach deren Gesellschaftsvertrag das Mehrheitsprinzip nach § 47 Abs. 1 GmbHG gilt.

Ergebnis: Eine personelle Verflechtung liegt vor. A kann sowohl im Besitzunternehmen als auch in der Betriebsgesellschaft seinen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen.

Eine Einheits-Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn Trägerin des Besitzunternehmens eine Personengesellschaft ist und die Anteile an der Betriebsgesellschaft zum Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft gehören. Die Gesellschafter der Besitz-Personengesellschaft sind ohne weiteres in der Lage, auch in der Betriebsgesellschaft (Tochtergesellschaft) ihren geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen.¹

360

c) Beteiligungsidentität zwischen Besitzpersonen- und Betriebsgesellschaft

Ein Personenzusammenschluss, der das Besitzunternehmen führt, ist ohne weiteres mit einer Betriebsgesellschaft personell verflochten, wenn in beiden Fällen dieselben Personen beteiligt und die Beteiligungsverhältnisse identisch sind.

361

¹ Söffing/Micker, Die Betriebsaufspaltung⁵, Rz. 346.

Beispiel:

An der Besitz-GbR sind A und B je zur Hälfte beteiligt. A und B stehen auch jeweils 50 % der Geschäftsanteile und Stimmrechte der A und B GmbH zu.

Lösung: Eine personelle Verflechtung liegt vor. A und B können gemeinsam sowohl in der Besitz-GbR als auch in der Betriebsgesellschaft ihren geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen. Angesichts der Beteiligungsidentität in beiden Gesellschaften ist von einem Interessengleichklang auszugehen.

d) Personenidentität

- 362 Personenidentität besteht, wenn zwar dieselben Personen an dem das Besitzunternehmen führenden Personenzusammenschluss und der Betriebsgesellschaft beteiligt sind, die Beteiligungsverhältnisse aber divergieren. Nach Auffassung des BFH liegt auch in dieser Konstellation eine „durch gleichgerichtete Interessen geschlossene Personengruppe“ vor,¹ wenngleich nicht zu erkennen ist, dass der vom BFH unterstellte Interessengleichklang im Einzelfall durchaus zweifelhaft ist.

Beispiel 1:

An der Besitz-GbR sind A zu 20 % und B zu 80 % beteiligt. Die Geschäftsanteile und Stimmrechte der A und B GmbH entfallen zu 20 % auf B und zu 80 % auf A.²

Lösung: Eine personelle Verflechtung liegt vor. A und B können gemeinsam sowohl in der Besitz-GbR als auch in der Betriebsgesellschaft ihren geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen.

Beispiel 2:

A und B sind Miteigentümer zu je 50 % des an die A und B GmbH vermieteten Grundstücks (wesentliche Betriebsgrundlage). An der A und B GmbH sind A zu 98 % und B zu 2 %³ beteiligt.

Lösung: Eine personelle Verflechtung liegt vor. A und B können gemeinsam sowohl in der Miteigentümergemeinschaft als auch in der Betriebsgesellschaft ihren geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen. Der BFH hielt es insoweit nicht für erheblich, dass B mittels seiner Beteiligung in der A und B GmbH noch nicht einmal die Minderheitsrechte gem. §§ 50, 61 Abs. 2 Satz 2 GmbHG zustanden.⁴

- 363 **Extrem unterschiedliche Beteiligungsverhältnisse:** Hingegen liegt keine personelle Verflechtung vor, wenn die Beteiligungsverhältnisse am Besitzunternehmen und an der Betriebsgesellschaft extrem unterschiedlich sind. In diesen Fällen wird von einem Interessengegensatz der beteiligten

1 BFH v. 2.3.2000 – IV B 34/00, BFH/NV 2000, 1084; v. 24.2.2000 – IV R 62/98, BStBl. II 2000, 417; v. 17.11.1992 – VIII R 36/91, BStBl. II 1993, 233 = FR 1993, 126; ähnlich auch BFH v. 14.8.2001 – IV B 120/00, BFH/NV 2001, 1561; v. 24.2.2000 – III R 104/96, BStBl. II 2000, 417; v. 29.8.2001 – VIII R 34/00, BFH/NV 2002, 185.

2 BFH v. 29.8.2001 – VIII R 34/00, BFH/NV 2002, 185.

3 BFH v. 24.2.1994 – IV R 8-9/93, BStBl. II 1994, 466 = FR 1994, 470 m. Anm. Söffing.

4 BFH v. 24.2.1994 – IV R 8-9/93, BStBl. II 1994, 466 (468) = FR 1994, 470 m. Anm. Söffing.

Personen der Art ausgegangen, dass ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille nicht mehr angenommen werden kann.¹

Beispiel:

An der Besitz-GbR sind A zu 5 % und B zu 95 % beteiligt. Die Geschäftsanteile und Stimmrechte der A und B GmbH entfallen zu 5 % auf B und zu 95 % auf A.

Lösung: Es liegt keine personelle Verflechtung vor. Zwar können A und B gemeinsam sowohl in der Besitz-GbR als auch in der Betriebsgesellschaft ihren geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen. Angesichts der extrem unterschiedlichen Beteiligungsverhältnisse ist aber von einem Interessenwiderstreit der beiden Gesellschafter auszugehen.

e) Beherrschungsidentität

Die Voraussetzungen einer personellen Verflechtung liegen im Fall eines 364 Personenzusammenschlusses weiterhin vor, wenn dieselbe Person oder Personengruppe sowohl das Besitzunternehmen als auch die Betriebsgesellschaft beherrscht (Beherrschungsidentität).

Beispiel:

An der Besitz-GbR sind neben weiteren Gesellschaften der Gesellschafter A zu 30 % und der Gesellschafter B zu 25 % beteiligt. Die Geschäftsanteile und Stimmrechte der Z GmbH entfallen zu 20 % auf A und zu 40 % auf B. In beiden Gesellschaften sind Beschlüsse über die „Geschäfte des täglichen Lebens“ mit einfacher Mehrheit zu fassen.

Lösung: Eine personelle Verflechtung liegt vor. A und B sind gemeinsam in der Lage, sowohl in der Besitz-GbR als auch in der Betriebsgesellschaft ihren geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen.

Stimmrechtsbindungsverträge: Auch bei der Ermittlung der Beherrschungsidentität sind Stimmrechtsbindungsverträge und unwiderrufliche Stimmrechtsvollmachten zu berücksichtigen. Die Voraussetzungen der Beherrschungsidentität liegen demnach nicht vor, wenn durch wirkliche Stimmrechtsbindungsverträge zugunsten Dritter ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille nicht durchgesetzt werden kann. Gleichermaßen gilt, wenn kraft Gesetzes oder Gesellschaftsvertrags in der Besitzgesellschaft das Einstimmigkeitsprinzip gilt und ein Nur-Besitzunternehmer Beschlüsse in der Besitzgesellschaft blockieren kann.²

Beispiel:

Wie vor, nur hat der Gesellschafter B über sein Stimmrecht in der Z GmbH mit einem dritten Anteilseigner einen Stimmrechtsbindungsvertrag abgeschlossen, wonach er sich verpflichtet hat, jeweils mit dem dritten Anteilseigener zu stimmen.

¹ *Söffing/Micker*, Die Betriebsaufspaltung⁵, Rz. 403.

² BFH v. 15.3.2000 – VIII R 82/98, BFH/NV 2000, 1304 = FR 2000, 818 m. Anm. *Wendt*.

Lösung: Es liegt keine personelle Verflechtung vor. A und B können zwar in der Besitz-GbR gemeinsam ihren geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen. Aufgrund des Stimmrechtsbindungsvertrags zu Lasten von B in der Betriebsgesellschaft beherrschen A und B diese Gesellschaft aber nicht.

Schließlich kann eine Beherrschungsidentität – ausnahmsweise – dadurch ausgeschlossen sein, dass eine Personengruppe zwar über die zur Durchsetzung von Beschlüssen in beiden Gesellschaften erforderliche Mehrheit verfügt, die Beherrschung der beiden Gesellschaften durch diese Personengruppe aber durch „Regelungen zur Geschäftsführung“ ausgeschlossen wird.¹

f) Mittelbare Beherrschung

- 366 **Mittelbare Beherrschung über eine Personengesellschaft:** Den für das Vorliegen einer personellen Verflechtung maßgeblichen Einfluss auf das Besitzunternehmen oder die Betriebsgesellschaft kann auch eine mittelbare Beteiligung begründen. Dies gilt uneingeschränkt, wenn die mittelbare Beteiligung über eine Personengesellschaft gehalten wird (zur Einheits-Betriebsaufspaltung s. Rz. 360).²

Beispiel:

A ist alleiniger Inhaber des Besitzunternehmens. Er ist als Kommanditist mit 80 % an der A GmbH & Co. KG und zu 100 % an deren Komplementärin beteiligt. Die A GmbH & Co. KG ist ihrerseits alleinige Gesellschafterin der Betriebsgesellschaft B GmbH.

Lösung: Eine personelle Verflechtung liegt vor. A kann sowohl im Besitzunternehmen als auch – mittelbar über die A GmbH & Co. KG – in der Betriebsgesellschaft seinen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen.

- 367 **Mittelbare Beherrschung der Besitzgesellschaft über eine Kapitalgesellschaft:** Unter Berufung auf das Durchgriffsverbot hat der BFH³ hingegen im nachfolgenden Fall das Vorliegen einer personellen Verflechtung verneint.

Beispiel:

An der A GmbH & Co. KG ist A als alleiniger Kommanditist beteiligt. Die Komplementärin (A GmbH) wird ebenfalls von A beherrscht. Der A GmbH & Co. KG wird von der B GmbH & Co. KG eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlassen. Kommanditistin der B GmbH & Co. KG ist die C GmbH, deren alleiniger Anteilseigner A ist. Komplementärin der B GmbH & Co. KG ist die B GmbH, die von der C GmbH beherrscht wird.

1 BFH v. 16.5.2013 – IV R 54/11, BFH/NV 2013, 1557.

2 BFH v. 18.4.2006 – VIII B 83/05, BFH/NV 2006, 1464.

3 BFH v. 27.8.1992 – IV R 13/91, BStBl. II 1993, 134 (135) = FR 1993, 59 m. Anm. Söffing; zum Durchgriffsverbot auch BFH v. 8.9.2011 – IV R 44/07, BStBl. II 2012, 136 = FR 2012, 174; v. 26.2.1998 – III B 170/94, BFH/NV 1998, 1258, und bereits BFH v. 22.10.1986 – I R 180/82, BStBl. II 1987, 117 = FR 1987, 69.

Lösung: Der BFH hielt im Beispielsfall zwar A für den beherrschenden Gesellschafter der A GmbH & Co. KG, da er als alleiniger Kommanditist und beherrschender Gesellschafter der Komplementärin in der Lage sei, in der Gesellschaft seinen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen. Im Gegensatz dazu sei A aber nicht Gesellschafter der B GmbH & Co. KG. Vielmehr sei die C GmbH Gesellschafterin und Mitunternehmerin der B GmbH & Co. KG. Die Beteiligung des A an der A GmbH & Co. KG könne der B GmbH & Co. KG ebenso wenig zugerechnet werden wie dessen beherrschende Funktion in der A GmbH & Co. KG. Dies ergebe sich aus dem für Kapitalgesellschaften geltenden Durchgriffsverbot.

In einem weiteren Urteilsfall¹ wurden diese Ausführungen bestätigt.

Beispiel:

Einzige Kommanditistin der A GmbH & Co. KG war die B GmbH. Alleinige Gesellschafterin der B-GmbH war zunächst die G und später eine GmbH, an der G allein beteiligt war. Die A GmbH & Co. KG vermietete G ein Geschäftshaus.

Lösung: Der BFH wies erneut darauf hin, dass es zur Annahme einer personellen Verflechtung nicht ausreiche, „wenn der Mehrheitsgesellschafter des als Personengesellschaft organisierten Besitzunternehmens nur über eine Kapitalgesellschaft mittelbar beteiligt“ sei. Insoweit entfalte die Kapitalgesellschaft eine Abschirmwirkung, die zum Verbot des Durchgriffs auf ihre Gesellschafter führe.

Mittelbare Beherrschung der Betriebsgesellschaft über eine Kapitalgesellschaft: Demgegenüber ging der BFH für eine Betriebsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH davon aus, dass der für den einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen maßgebliche Einfluss auch durch eine mittelbare Beteiligung begründet werden könne, wenn der Inhaber des Besitzunternehmens zu 100 %² bzw. 99,95 %³ an einer GmbH und diese wiederum zu 100 % an der Betriebs-GmbH beteiligt ist. Das Durchgriffsverbot hindere die Annahme einer personellen Verflechtung in diesen Fällen nicht.

368

Reichweite des Durchgriffsverbots: In der Literatur wird teilweise die Auffassung vertreten, dass eine Kapitalgesellschaft stets Abschirmwirkung entfalte, indem den Anteilseignern dieser Kapitalgesellschaft keine beherrschende Stellung in der von der Kapitalgesellschaft beherrschten Gesellschaft zukommen könne. Dies gelte unabhängig davon, ob es sich bei der von der Kapitalgesellschaft beherrschten Gesellschaft um die Besitz- oder die Betriebsgesellschaft handele.⁴ Nach der Gegenauuffassung⁵ steht ein solches Durchgriffsverbot der Annahme einer mittelbaren Beherrschung nicht entgegen. Die Rechtslage bei der Organschaft nach § 14

369

1 BFH v. 15.4.1999 – IV R 11/98, BStBl. II 1999, 532 = FR 1999, 959 m. Anm. *Wendt*.

2 BFH v. 22.1.1988 – III B 9/87, BStBl. II 1988, 537.

3 BFH v. 14.8.1974 – I R 136/70, BStBl. II 1975, 98.

4 So *Salzmann*, DStR 2000, 1329 (1332).

5 Wacker in Schmidt, EStG³², § 15 Rz. 835, *Bode* in Blümich, EStG, § 15 Rz. 613 (Stand: November 2011); *Blitz* in Littmann/Blitz/Pust, EStG, § 15 Rz. 321 (Stand: November 2012); *Söffing/Micker*, Die Betriebsaufspaltung⁵, Rz. 477; wohl auch *Fichtelmann*, Betriebsaufspaltung im Steuerrecht¹⁰, 152.

Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 KStG zeige, dass auch eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft dazu geeignet sei, die Beherrschung der Gesellschaft zu begründen, an der die Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Zudem sei eine unterschiedliche Beurteilung der Beherrschung einer Besitzgesellschaft einerseits und einer Betriebsgesellschaft andererseits nicht gerechtfertigt.¹

- 370 **Stellungnahme:** Zutreffend ist, dass kein einleuchtender Grund für eine unterschiedliche Ermittlung der Beherrschung der Besitzgesellschaft einerseits und der Betriebsgesellschaft andererseits ersichtlich ist. Fraglich ist demnach nur noch, ob eine durch die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft vermittelte mittelbare Beherrschung in beiden Fällen zur Annahme einer personellen Verflechtung geeignet ist oder das Durchgriffsverbot in beiden Fällen dazu führt, dass die mittelbare Beherrschung unberücksichtigt bleibt. Zur Entscheidung dieser Frage kann nicht auf die körperschaftsteuerrechtliche Zurechnungsnorm in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 KStG zurückgegriffen werden. Hierbei handelt es sich um eine Spezialvorschrift des Organschaftsrechts, der kein allgemeiner Rechtsgrundsatz entnommen werden kann. Im Ergebnis muss es dabei bleiben, dass die Eigenschaft einer Kapitalgesellschaft als eigenständige juristische Person zur Annahme eines Durchgriffsverbots führt und mit hin eine personelle Verflechtung nicht rechtfertigt. Eine personelle Verflechtung kommt in diesen Fällen nur nach den Grundsätzen der faktischen Beherrschung in Betracht.

g) Faktische Beherrschung

- 371 **Ausnahmefall faktische Beherrschung:** Eine personelle Verflechtung kann durch faktische Beherrschung des Besitzunternehmens und der Betriebsgesellschaft begründet werden. Eine faktische Beherrschung kommt indes nur in seltenen Ausnahmefällen in Betracht.² An ihre Annahme sind strenge Anforderungen zu stellen. Eine faktische Beherrschung liegt vor, wenn die Unterordnung des Gesellschafters, der mittels seines Stimmrechts das Vorliegen einer personellen Verflechtung nach den vorstehenden Grundsätzen verhindert, durch die übrigen Gesellschafter aus wirtschaftlichen oder anderen Gründen erzwungen werden kann.³ Hierzu reicht ein allein auf schuldrechtlichen Rechtsbeziehungen beruhender wirtschaftlicher Druck⁴ ebenso wenig aus wie eine maßgeb-

1 Vgl. dazu auch *Stoscheck/Sommefeld*, DStR 2012, 215.

2 BFH v. 23.1.2002 – IX B 117/01, BFH/NV 2002, 777; v. 12.10.1988 – X R 5/86, BStBl. II 1989, 152 (154) = FR 1989, 80; v. 15.3.2000 – VIII R 82/98, BFH/NV 2000, 1304 = FR 2000, 818 m. Anm. *Wendt*; vgl. auch H 15.7 Abs. 6 EStH 2012 („Faktische Beherrschung“); *Söffing/Micker*, *Die Betriebsaufspaltung*⁵, Rz. 573.

3 BFH v. 15.3.2000 – VIII R 82/98, BFH/NV 2000, 1304 = FR 2000, 818 m. Anm. *Wendt*; *Märkle*, BB 2000, Beil. 7 zu Heft 30, 7.

4 BFH v. 15.3.2000 – VIII R 82/98, BFH/NV 2000, 1304 = FR 2000, 818 m. Anm. *Wendt*; vgl. zur Frage einer faktischen Beherrschung aufgrund der Stellung als Großgläubiger BFH v. 27.8.1992 – IV R 13/91, BStBl. II 1993, 134 (136) = FR 1993, 59 m. Anm. *Söffing*.

liche Einflussnahme auf die kaufmännische oder technische Betriebsführung, wie sie etwa dem Geschäftsführer einer GmbH oder dem Vorstand einer AG zusteht (zur personellen Verflechtung kraft Geschäftsführungsbeifugnis s. Rz. 349.1 f.).¹ Schließlich kann aufgrund eines jahrelangen konfliktfreien Zusammenwirkens zwischen den Gesellschaftern nicht auf eine faktische Beherrschung durch einen oder mehrere Gesellschafter geschlossen werden.² Erforderlich ist vielmehr eine faktische Einwirkung auf die zur Beherrschung führenden Stimmrechte.³

Keine personelle Verflechtung nahm der BFH in dem Fall an, dass Gesellschafter des Besitzunternehmens die Ehemänner waren, die bei der Betriebsgesellschaft angestellt waren, während die Ehefrauen Anteilseignerinnen der Betriebsgesellschaft waren und im Gesellschaftsvertrag der Betriebsgesellschaft bestimmt war, dass bei Beendigung des Anstellungsvertrags des jeweiligen Ehemanns der Geschäftsanteil seiner Ehefrau eingezogen werden konnte.⁴ Ebenso wenig liegt eine faktische Beherrschung vor, wenn Trägerin des Besitzunternehmens eine GbR ist, deren zu jeweils 50 % beteiligten Gesellschaftern bindende Übertragungsangebote der Gesellschafter der Betriebsgesellschaft (GmbH) vorliegen und nur einer der beiden Besitzgesellschafter Geschäftsführer der Betriebsgesellschaft ist. Das FG Münster⁵ und ihm folgend der BFH⁶ führten hierzu aus, dass die Übertragungsangebote für sich genommen nicht zur Annahme einer faktischen Beherrschung ausreichten. Auch wenn mittels seiner Geschäftsführerstellung eine beherrschende Stellung des einen Besitzgesellschafters in der Betriebsgesellschaft denkbar sei, könne dieser Gesellschafter in der Besitzgesellschaft infolge seiner lediglich hälftigen Beteiligung seinen geschäftlichen Betätigungswillen nicht durchsetzen.

Beispiele einer faktischen Beherrschung: Von einer faktischen Beherrschung ist auszugehen, wenn dem alleinigen Inhaber des Besitzunternehmens, der gleichzeitig Geschäftsführer der Betriebsgesellschaft ist, eine Option zusteht, jederzeit die Mehrheit der Anteile an der Betriebsgesellschaft (GmbH) erwerben zu können,⁷ oder wenn der alleinige Inhaber des Besitzunternehmens mittels einer Vollmacht unter Befreiung von den Beschränkungen des § 181 BGB die Möglichkeit hat, zu seiner Beteiligung von 49 % an der Betriebsgesellschaft (GmbH) jederzeit eine wei-

1 BFH v. 29.8.2001 – VIII B 15/01, BFH/NV 2002, 185.

2 BFH v. 11.5.1999 – VIII R 72/96, BStBl. II 2002, 722 = FR 1999, 903 m. Anm. *Weber-Greller*.

3 BFH v. 15.3.2000 – VIII R 82/98, BFH/NV 2000, 1304 = FR 2000, 818 m. Anm. *Wendt*.

4 BFH v. 15.10.1998 – IV R 20/98, BStBl. II 1999, 445 (446) = FR 1999, 304 m. Anm. *Söffing*.

5 FG Münster v. 22.5.2001 – 12 K 4977/97, EFG 2001, 1035 (NZB durch BFH v. 23.1.2002 – IX B 117/01, BFH/NV 2002, 777 zurückgewiesen).

6 BFH v. 23.1.2002 – IX B 117/01, BFH/NV 2002, 777.

7 Vgl. FG Rh.-Pf. v. 6.10.1995 – 3 K 2180/93, EFG 1996, 330 (Rev. durch BFH v. 17.8.1999 – X R 152/95, n.v. als unbegründet zurückgewiesen).

tere Beteiligung von 49 % zu erwerben und die Stimmrechte aus der Beteiligung des Vollmachtgebers auszuüben, selbst wenn die Vollmacht widerruflich ist.¹ Ebenso liegt eine faktische Beherrschung vor, wenn die Gesellschafter, die in der Besitzgesellschaft bestimmenden Einfluss ausüben, als Mitglieder des Organs einer Stiftung, die Mehrheitsgesellschafterin der Betriebsgesellschaft ist, auch in dieser Gesellschaft ihren Willen durchsetzen können (zur rechtsfähigen Stiftung s. Rz. 353.3 f.).² Eine faktische Beherrschung ist darüber hinaus denkbar, wenn entgegen den gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen infolge eines Rechtsirrtums oder durch dauernde Übung ein die erforderliche Mehrheit vermittelndes Stimmrecht zugestanden wird.

⌚ **Hinweis:** In der Praxis wird vor allem von Seiten der Betriebsprüfung oftmals vorschnell auf eine bestehende faktische Beherrschung hingewiesen. Die aufgeführten Beispiele zeigen aber, dass es sich dabei – wie auch von der Rechtsprechung betont – um Ausnahmefälle handelt. Dementsprechend kann der Annahme einer faktischen Beherrschung in den allermeisten Fällen mit Erfolg entgegengetreten werden.

h) Ehegatten

- 374 **Zusammenrechnungsverbot und Wiesbadener Modell:** Für Ehegatten gelten neben den Grundsätzen der faktischen Beherrschung keine weiteren Besonderheiten.³ Die Anteile von Ehegatten am Besitzunternehmen und an der Betriebsgesellschaft dürfen im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG bei der Prüfung der Frage, ob eine personelle Verflechtung vorliegt, nicht zusammengerechnet werden.⁴ Keine Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn das Besitzunternehmen allein dem einen Ehegatten gehört, während die Anteile an der Betriebsgesellschaft ausschließlich dem anderen Ehegatten zuzurechnen sind (Wiesbadener-Modell).⁵
- 375 **Keine Vermutung gleichgerichteter Interessen:** Nach der Rechtsprechung des BVerfG⁶ besteht keine Vermutung dafür, dass Ehegatten gleichgerich-

1 BFH v. 29.1.1997 – XI R 23/96, BStBl. II 1997, 437 (439) = FR 1997, 342; dazu *Hermanns*, GmbHR 1999, 469 (471); ähnlich auch BFH v. 15.11.2001 – VIII B 45/01, BFH/NV 2002, 345.

2 BFH v. 16.6.1982 – I R 118/80, BStBl. II 1982, 662 = FR 1982, 543.

3 Zur personellen Verflechtung bei Gütergemeinschaft BFH v. 26.11.1992 – IV R 15/91, BStBl. II 1993, 876; *Fichtelmann*, EStB 2001, 140.

4 Anders noch BFH v. 24.2.1981 – VIII R 159/78, BStBl. II 1981, 379 = FR 1981, 285.

5 BFH v. 30.7.1985 – VIII R 263/81, BStBl. II 1986, 359 = FR 1986, 66; v. 9.9.1986 – VIII R 198/84, BStBl. II 1987, 28 = FR 1986, 598; einschränkend *Wacker* in *Schmidt*, EStG³², § 15 Rz. 847 für den Fall, dass der Ehemann seiner Ehefrau das Besitzunternehmen oder die Anteile an der Betriebsgesellschaft schenkt und die Schenkung unter freiem Widerrufsvorbehalt steht.

6 BVerfG v. 12.3.1985 – 1 BvR 571/81, 494/82, 47/83, BStBl. II 1985, 475 (480).

tete wirtschaftliche Interessen verfolgen.¹ Die Annahme „gleichgerichteter Interessen“ von Ehegatten muss wie auch sonst durch besondere Beweisanzeichen unterlegt werden, die nicht allein aus dem Bestehen einer ehelichen Lebensgemeinschaft hergeleitet werden können. Solche Beweisanzeichen sind nach Auffassung des BFH z.B. zwischen den Ehegatten bestehende Stimmrechtsbindungsverträge oder eine mehrere Unternehmen der Ehegatten umfassende planmäßige Gestaltung.²

Keine Beweisanzeichen für gleichgerichtete Interessen sind demgegenüber jahrelanges konfliktfreies Zusammenwirken innerhalb der Gesellschaft, Herkunft der Mittel für die Beteiligung der Ehefrau aus der Betriebsgesellschaft des Ehemanns, „Gepräge“ der Betriebsgesellschaft durch den Ehemann, Erbeinsetzung der Ehefrau durch den Ehemann als Alleinerbin, gesetzlicher Güterstand der Zugewinngemeinschaft, beabsichtigte Alterssicherung der Ehefrau, Geschäftsführung des Ehemanns in der Gesellschaft der Ehefrau.³

376

i) Abkömmlinge

Faktische Beherrschung: Beteiligungen von Eltern und volljährigen Kindern sind ebenfalls nur nach den Grundsätzen der faktischen Beherrschung zusammenzurechnen.⁴ Sind minderjährige Kinder beteiligt, gilt dann etwas anderes, wenn Beweisanzeichen dafür vorliegen, dass die Rechte aus den Anteilen im Gleichklang mit den Rechten aus den elterlichen Anteilen ausgeübt werden. Davon soll nach Auffassung der Finanzverwaltung⁵ ausgegangen werden können, wenn einem Elternteil oder beiden Elternteilen und einem minderjährigen Kind an beiden Unternehmen jeweils zusammen die Mehrheit der Stimmrechte zuzurechnen sind. Beherrschen die Eltern eine Gesellschaft allein, die andere aber nur zusammen mit dem minderjährigen Kind, soll ebenfalls eine personelle Verflechtung vorliegen, wenn das Vermögenssorgerecht beiden Elternteilen zusteht. Grundsätzlich keine personelle Verflechtung liegt vor, wenn nur ein Elternteil an dem einen Unternehmen die Mehrheit der Stimmrechte, am anderen Unternehmen diese aber nur zusammen mit dem minderjährigen Kind hält. Eine personelle Verflechtung soll in diesem Fall nur anzunehmen sein, wenn entweder das Vermögenssorgerecht allein beim beteiligten Elternteil oder aber bei beiden Elternteilen liegt und zusätzlich zur ehelichen Lebensgemeinschaft gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen verfolgt werden. Davon ist in der Praxis regelmäßig auszugehen.⁶

377

1 Anders noch BFH v. 10.11.1982 – I R 178/77, BStBl. II 1983, 136 = FR 1983, 124.

2 BFH v. 26.10.1988 – I R 228/84, BStBl. II 1989, 155 (156) = FR 1989, 148; v. 24.7.1986 – IV R 98-99/85, BStBl. II 1986, 913.

3 BFH v. 26.10.1988 – I R 228/84, BStBl. II 1989, 155 (156) = FR 1989, 148.

4 BFH v. 14.12.1993 – VIII R 13/93, BStBl. II 1994, 922 (924) = FR 1994, 673; v. 7.11.1985 – IV R 65/83, BStBl. II 1986, 364 (366) = FR 1986, 213.

5 R 15.7 Abs. 8 EStR 2012.

6 Vgl. Carlé in Korn, EStG, § 15 Rz. 460 (Stand: März 2008).

j) Nur-Besitzgesellschafter

- 378 **Einstimmigkeitsprinzip:** Ist ein Gesellschafter nur an der Besitz-, nicht aber an der Betriebsgesellschaft beteiligt (sog. Nur-Besitzgesellschafter) und gilt in der Besitzgesellschaft kraft Gesetzes nach § 709 Abs. 1 BGB oder kraft vertraglicher Vereinbarung (z.B. auch bei einer Miteigentümergemeinschaft)¹ das Einstimmigkeitsprinzip, ist die Annahme einer personellen Verflechtung zwischen dem Besitzunternehmen und der Betriebsgesellschaft nur nach den Grundsätzen der faktischen oder mittelbaren Beherrschung möglich, im Übrigen aber ausgeschlossen (zur personellen Verflechtung kraft Geschäftsführungsbefugnis s. Rz. 349.1 f.).² Ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) ist in der Vereinbarung einstimmiger Beschlussfassungen nicht zu sehen.³ Die Finanzverwaltung hat sich dieser Auffassung der Rechtsprechung zunächst widersetzt,⁴ letztlich aber doch angeschlossen. Nach Auffassung des FG München kann ein Nur-Besitzgesellschafter sogar dann an der Annahme einer personellen Verflechtung hindern, wenn der Nur-Besitzgesellschafter mit 0 % an der Besitzgesellschaft beteiligt ist.⁵

k) Nur-Betriebsgesellschafter

- 379 Sind an der Betriebsgesellschaft Gesellschafter beteiligt, die nicht auch an dem Besitzunternehmen beteiligt sind, liegt gleichwohl eine personelle Verflechtung vor, wenn die übrigen Gesellschafter in der Lage sind, sowohl im Besitzunternehmen als auch in der Betriebsgesellschaft ihren geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen. Können Beschlüsse der

1 BFH v. 29.10.1987 – VIII R 5/87, BStBl. II 1989, 96 = FR 1988, 107.

2 BFH v. 16.5.2013 – IV R 54/11, BFH/NV 2013, 1557; v. 15.6.2011 – X B 255/10, BFH/NV 2011, 1859; v. 15.3.2000 – VIII R 82/98, BGH/NV 2000, 1304 = FR 2000, 818 m. Anm. *Wendt*; v. 7.12.1999 – VIII R 50-51/96, BFH/NV 2000, 601; v. 21.1.1999 – IV R 96/96, BGH/NV 1999, 1033 = FR 1999, 596 m. Anm. *Söffing*; v. 29.10.1987 – VIII R 5/87, BStBl. II 1989, 96 = FR 1988, 107; v. 9.11.1983 – I R 174/79, BStBl. II 1984, 212 (213); zweifelnd BFH v. 21.8.1996 – X R 23/93, BStBl. II 1997, 44 (47).

3 BFH v. 7.12.1999 – VIII R 50-51/96, BFH/NV 2000, 601; *Schoor*, StBp. 2003, 42 (44).

4 BMF v. 23.1.1989 – IV B 2 - S 2241 - 1/89, BStBl. I 1989, 39 = StEK EStG § 15 Nr. 169; vgl. auch noch OFD Frankfurt v. 10.5.2012 – S 2240 A - 28 - St II 21, ESt-Kartei HE § 15 F 3 K 1, Tz. 2.2.6.: „Entgegen dieser Rechtsauffassung sind die zur bisherigen Rechtsprechung des BFH ergangenen Nichtanwendungserlasse des BMF ... bis auf Weiteres anzuwenden. Danach ist auch in den Fällen einer Einstimmigkeitsabrede eine personelle Verflechtung anzunehmen, wenn die Mehrheitspersonengruppe tatsächlich in der Lage ist, ihren Willen in dem Besitzunternehmen durchzusetzen. Bis zum Erlass eines weiteren BMF-Schreibens sind alle Einspruchsverfahren zu dieser Rechtsfrage gem. § 363 Abs. 2 Satz 2 AO ruhen zu lassen.“

5 FG München v. 24.11.2009 – 12 K 1094/09, DStRE 2011, 1053 (rkr.) auch unter Hinweis darauf, dass ein Anteil von 0 % an einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts gesellschaftsrechtlich möglich sei.

Betriebsgesellschaft kraft Gesetzes oder vertraglicher Vereinbarung nur einstimmig gefasst werden, gelten nach Auffassung der Rechtsprechung die für Nur-Besitzgesellschafter geltenden Grundsätze (s. Rz. 378) nicht zwangsläufig entsprechend.¹ Jedenfalls werde eine personelle Verflechtung nicht dadurch ausgeschlossen, dass in der Betriebs(kapital-)gesellschaft kraft satzungsmäßiger Vereinbarung das Einstimmigkeitsprinzip gelte, der Nur-Betriebsgesellschafter aber keinen Einfluss auf das Nutzungsüberlassungsverhältnis zur Besitzgesellschaft habe, da sich dieses aufgrund einer entsprechenden vertraglichen Vereinbarung „automatisch“ verlängere.²

Stellungnahme: Die unterschiedliche Behandlung von Konstellationen mit einem Nur-Besitz- bzw. einem Nur-Betriebsgesellschafter ist abzulehnen. Das seitens der Rechtsprechung angeführte Argument, der nur an der Betriebskapitalgesellschaft beteiligte Gesellschafter könne keinen Einfluss auf die Nutzung oder Verwertung der an die Betriebsgesellschaft vermieteten Wirtschaftsgüter nehmen, verfängt nicht. Das Merkmal der personellen Verflechtung beinhaltet im Ausgangspunkt die Feststellung eines Interessengleichklangs zwischen den Personen einer Personengruppe, die sowohl das Besitzunternehmen als auch die Betriebsgesellschaft beherrscht. Dieser Ausgangspunkt wird verlassen, wenn statt des Interessengleichklangs eine Verlängerungsklausel im Nutzungsüberlassungsvertrag zur Ermittlung einer personellen Verflechtung herangezogen wird. Kann festgestellt werden, dass eine vertragliche Gestaltung (insbesondere im Rahmen des Vertragsverhältnisses über die Nutzungsüberlassung der wesentlichen Betriebsgrundlage) dazu dient, das gesellschaftsvertraglich vereinbarte Einstimmigkeitsprinzip ins Leere laufen zu lassen, kann nach den Grundsätzen der faktischen Beherrschung eine personelle Verflechtung vorliegen. Die personelle Verflechtung kann aber nicht darauf gestützt werden, dass das Einstimmigkeitsprinzip zur Vermeidung einer personellen Verflechtung für die Betriebsgesellschaft anders zu verstehen ist als für die Besitzgesellschaft.

380

VII. Mehrfache Betriebsaufspaltung

Gesonderte Betriebsaufspaltungen: Ein Besitzunternehmen kann ebenso mit mehreren Betriebsgesellschaften sachlich und personell verflochten sein wie auch eine Betriebsgesellschaft mit mehreren Besitzunternehmen. Hierbei handelt es sich nicht um eine Sonderform der Betriebsaufspaltung, sondern um jeweils gesondert zu beurteilende Betriebsaufspaltungen.³ Eine Zusammenfassung mehrerer Besitzunternehmen in einem Unternehmen kommt nur dann in Betracht, wenn die jeweiligen Nut-

381

1 BFH v. 24.11.2004 – IV B 15/03, BFH/NV 2005, 545.

2 BFH v. 24.11.2004 – IV B 15/03, BFH/NV 2005, 545.

3 BFH v. 11.11.1983 – IV R 117/80, BStBl. II 1983, 299 = FR 1983, 196.