Beschluss vom 15. Juni 2011, X B 255/10

Keine Betriebsaufspaltung bei Einstimmigkeitsprinzip in der Besitz-GbR

BFH X. Senat

EStG § 15 Abs 2, BGB § 710

vorgehend FG München, 10. November 2010, Az: 11 K 824/08

Leitsätze

1. NV: Überlässt eine GbR, an der Eheleute zu je 1/2 beteiligt sind, eine wesentliche Betriebsgrundlage an eine GmbH, an der allein der Ehemann beteiligt ist, erfüllt dies mangels personeller Verflechtung nicht die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung.

2. NV: Eine den Grundsätzen des § 710 BGB entsprechende Übertragung der gesamten GbR-Geschäftsführungsbefugnis durch den nicht an der GmbH beteiligten Ehegatten auf den anderen Ehegatten ist nicht gegeben, wenn der nicht an der GmbH beteiligte Ehegatte jeweils nur von Fall zu Fall stillschweigend sein Einverständnis mit Geschäftsführungsentscheidungen des anderen Ehegatten erklärt.

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) sowie ihr im Jahr 2006 verstorbener Ehemann (E) erwarben am 23. Juni 1998 zu je ½ ein Grundstück, das sie in der Folgezeit bebauten. Die Beteiligten gehen übereinstimmend davon aus, dass zwischen der Klägerin und E eine GbR bestand. Ab dem Jahr 2000 wurden Teile des Gebäudes an eine GmbH vermietet, deren alleiniger Gesellschafter und einziger Geschäftsführer E war. Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 16. Dezember 2004 übertrugen die Klägerin und E das Eigentum an dem Grundstück mit sofortiger Wirkung auf ihren Sohn (S). Dieser übernahm als Gegenleistung die mit 876.653,49 € valutierenden Verbindlichkeiten. Gleichzeitig übertrug E 50 % der GmbH-Anteile auf S.

2 In ihren Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2000 bis 2004 erklärten die Klägerin und E aus der Nutzungsüberlassung an die GmbH Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) folgte dem. Im angefochtenen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr 2004 vom 16. Januar 2007 beurteilte das FA die Grundstücksübertragung als privates Veräußerungsgeschäft und ermittelte einen Gewinn von 86.683,80 €.

3 Im Einspruchs- und Klageverfahren vertrat die Klägerin die Auffassung, die Grundstücksvermietung sei von Anfang an im Rahmen einer Betriebsaufspaltung erfolgt. Da der anlässlich der Grundstücksübertragung auf S entstandene Gewinn die Freibeträge nach § 16 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes nicht übersteige, falle aus diesem Vorgang keine Steuer an. Neben der sachlichen Verflechtung sei auch die personelle Verflechtung gegeben. Zwar gelte in der GbR grundsätzlich das Einstimmigkeitsprinzip; hier habe es zwischen der Klägerin und E aber die mündliche Absprache gegeben, dass E alle Entscheidungen hinsichtlich des Grundstücks habe treffen können. Damit sei die Geschäftsführungsbefugnis gemäß § 710 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) auf E übertragen worden. Der Klägerin hätten hingegen die Verwaltungsaufgaben oblegen. Sie habe dem E in allen Fragen rund um das Objekt beratend zur Seite gestanden und E in kaufmännischer Hinsicht unterstützt, jedoch "im Rahmen ihres rechtlich zustehenden Vetorechts" keine einzige Entscheidung des E blockiert.

4 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Die Annahme einer personellen Verflechtung scheitere schon an dem in der GbR gesetzlich geltenden Einstimmigkeitsprinzip, da die Klägerin nicht an der GmbH beteiligt gewesen sei. Eine ausdrückliche --wenn auch mündliche-- Abrede über die Übertragung der Geschäftsführungsbefugnis auf E habe nicht festgestellt werden können. Zwar könne eine solche Übertragung auch konkludent erfolgen; dies gelte aber nicht zwischen nahen Angehörigen, wo Verträge wegen des fehlenden Interessengegensatzes von vornherein klar und eindeutig geschlossen werden müssten. Die Klägerin habe lediglich von Fall zu Fall stillschweigend ihr

Einverständnis mit den Entscheidungen des E erklärt. Es sei auch kein Fall der personellen Verflechtung kraft faktischer Beherrschung der GbR durch E gegeben. Denn die kaufmännische und beratende Tätigkeit der Klägerin habe es dieser jederzeit ermöglicht, den Entscheidungen des E zu widersprechen. Auch wenn sie dies nicht getan habe, habe sie ihre Einflussmöglichkeiten ausgeübt, indem sie sich mit dem Handeln des E einverstanden erklärt habe. Dass die Klägerin keine Möglichkeit einer abweichenden Entscheidung gehabt hätte, sei nicht erkennbar.

5 Mit ihrer Beschwerde begehrt die Klägerin die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung. Klärungsbedürftig sei, ob eine Betriebsaufspaltung auch dann, wenn der Alleingesellschafter der Betriebs-GmbH nur zu 50 % an der Besitz-GbR beteiligt sei, durch eine unter nahen Angehörigen getroffene konkludente Übertragung der Geschäftsführungsbefugnisse nach § 710 BGB begründet werden könne.

6 Das FA hält die Beschwerde für jedenfalls unbegründet. Die von der Klägerin aufgeworfene Rechtsfrage sei bereits nicht entscheidungserheblich, da auch eine Übertragung der Geschäftsführungsbefugnis nichts daran ändern würde, dass E nur zu 50 % --und damit nicht beherrschend-- an der GbR beteiligt gewesen sei. Auf die Frage, ob das gesetzliche Einstimmigkeitsprinzip durch eine Übertragung der Geschäftsführungsbefugnis abbedungen werden könne, komme es danach nicht mehr an.

Entscheidungsgründe

7 II. Die Beschwerde ist unbegründet.

8 Der von der Klägerin geltend gemachte Zulassungsgrund der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) liegt --jedenfalls im Ergebnis-- nicht vor.

9 a) Allerdings könnten bei isolierter Betrachtung möglicherweise rechtliche Bedenken gegen die Auffassung des FG bestehen, zwischen nahen Angehörigen seien konkludent getroffene Vereinbarungen über die Übertragung der Geschäftsführungsbefugnis nach § 710 BGB der Besteuerung in keinem Fall zugrunde zu legen. Aus diesen rechtlichen Bedenken könnte möglicherweise auch die von der Klägerin angenommene grundsätzliche Bedeutung der entsprechenden Rechtsfrage folgen.

10 b) Gleichwohl muss die Beschwerde ohne Erfolg bleiben, da diese Rechtsfrage auf der Grundlage der weiteren Feststellungen des FG in einem künftigen Revisionsverfahren im Streitfall nicht entscheidungserheblich wäre, so dass es an der erforderlichen Klärungsfähigkeit fehlt (vgl. hierzu u.a. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14. November 2005 II B 51/05, BFH/NV 2006, 305, unter II.1.).

11 aa) Zum einen hat das FG festgestellt, dass die Klägerin stets nur von Fall zu Fall stillschweigend ihr Einverständnis mit den Entscheidungen des E erklärt hat. Damit hat es gerade keine konkludente Übertragung der Geschäftsführungsbefugnis auf E festgestellt --die es dann in möglicherweise angreifbarer Weise für steuerrechtlich unbeachtlich erklärt hätte--, sondern lediglich ein Einverständnis mit Einzelmaßnahmen der Geschäftsführung. Dies schließt eine von Anfang an bestehende, den Grundsätzen des § 710 BGB entsprechende Übertragung der gesamten Geschäftsführungsbefugnis auf E aber gerade aus. Auch die Feststellungen, die das FG im Rahmen der Prüfung einer faktischen Beherrschung der GbR durch E getroffen hat, schließen die Annahme einer konkludenten Übertragung der Geschäftsführungsbefugnis aus. Damit stimmt überein, dass auch die Klägerin in der Klagebegründung von einem ihr "rechtlich zustehenden Vetorecht" ausgeht.

12 bb) Zum anderen ist dem FA darin zuzustimmen, dass es auf die Rechtsfrage, ob auch zwischen Ehegatten eine konkludente Übertragung der Geschäftsführungsbefugnis steuerrechtlich zugrunde gelegt werden könnte, im Streitfall schon deshalb nicht ankommt, weil damit lediglich das für die GbR geltende gesetzliche Einstimmigkeitserfordernis abbedungen wäre. Demgegenüber würde die Übertragung der Geschäftsführungsbefugnis nichts daran ändern, dass der --nur mit 50 % an der GbR beteiligte-- E nicht als Mehrheitsgesellschafter der GbR anzusehen wäre.

13 In den bisherigen höchstrichterlichen Entscheidungen zur Abbedingung des Einstimmigkeitserfordernisses durch eine Übertragung nach § 710 BGB hatte der zum Geschäftsführer bestimmte GbR-Gesellschafter --ggf. gemeinsam mit weiteren Personen, die ebenfalls an der Betriebs-GmbH beteiligt waren-- zugleich die Anteilsmehrheit in der Besitz-GbR inne (vgl. BFH-Urteil vom 1. Juli 2003 VIII R 24/01, BFHE 202, 535, BStBl II 2003, 757: Beteiligung 62,5 %; BFH-Urteil vom 24. August 2006 IX R 52/04, BFHE 215, 107, BStBl II 2007, 165: GbR-Beteiligung derjenigen Personen, die auch an der Betriebs-GmbH beteiligt sind, von zumindest 54 %). Daran fehlt es im Streitfall.

Zumindest hätte die Klägerin nicht dargelegt, dass --über die bisherige Rechtsprechung hinaus-- mit einer Vereinbarung nach § 710 BGB nicht nur das Einstimmigkeitserfordernis abbedungen, sondern zugleich auch das steuerrechtliche Erfordernis einer Mehrheitsbeteiligung an der GbR durch die die Betriebs-GmbH beherrschenden Personen überspielt werden könnte.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de