

# Urteil vom 24. September 2015, IV R 9/13

## Keine Betriebsaufspaltung zwischen Eigentümer und Mieter bei Vermietung durch Erbbauberechtigten - Fehlende sachliche Verflechtung und personelle Verflechtung

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 1 Nr 1, EStG § 15 Abs 2, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 15 Abs 1 Nr 1, EStG § 15 Abs 2, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, BGB § 133, BGB § 157, BGB § 181, BGB § 709, ErbbauV § 1 Abs 1, ErbbauV § 12 Abs 1 S 1, ErbbauV § 27 Abs 1 S 1, FGO § 96 Abs 1, EStG VZ 2005, EStG VZ 2006, EStG VZ 2007, EStG VZ 2008, EStG VZ 2009

vorgehend FG Hamburg, 04. Februar 2013, Az: 3 K 190/11

## Leitsätze

Bestellt der Eigentümer an einem unbebauten Grundstück ein Erbbaurecht und errichtet der Erbbauberechtigte ein Gebäude, das er an ein Betriebsunternehmen vermietet, fehlt zwischen dem Eigentümer und dem Betriebsunternehmen die für die Annahme einer Betriebsaufspaltung erforderliche sachliche Verflechtung.

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 5. Februar 2013 3 K 190/11, die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 13. September 2011, die geänderten Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2005 und 2006 jeweils vom 4. Dezember 2009 sowie ersatzlos die Gewerbesteuermessbescheide für die Jahre 2005 bis 2009 aufgehoben.

Die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2007 bis 2009 vom 17. August 2015 werden dahingehend geändert, dass anstelle der Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 149.403 € für 2007, in Höhe von 149.388 € für 2008 und in Höhe von 149.387 € für 2009 festgestellt werden.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GbR, wurde mit notariell beurkundetem Vertrag vom ... 2003 (GbR-Vertrag) gegründet. Gesellschafter waren A, der zu 90 v.H. beteiligt war, und seine Ehefrau M mit einer Beteiligung von 10 v.H. Der Gesellschaftszweck der Klägerin bestand gemäß § 2 GbR-Vertrag in der Verwaltung eigener Grundstücke --auch durch Bestellung von Erbbaurechten-- zur Erzielung von Überschüssen. Der Vertrag enthält u.a. folgende Bestimmungen:
- 2 "§ 7 Geschäftsführung und Vertretung:  
(...)  
2. Für die erste Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft gilt folgendes: Die Gesellschafter <A> und <M> sind jeweils alleinvertretungsberechtigt und von § 181 BGB befreit. Im Innenverhältnis darf hierbei die Gesellschafterin <M> handeln bei Verhinderung des Gesellschafters <A>.  
(...)  
§ 12 Gesellschafterbeschlüsse:  
1. Gesellschafterbeschlüsse über  
- den Abschluß von Mietverträgen  
- den Abschluß von Erbbaurechtsverträgen

- den Verkauf von Grundstücken
- die Beleihung von Grundvermögen

bedürfen eines einstimmigen Gesellschafterbeschlusses, wobei Stimmenthaltungen als Nein-Stimmen gelten. Ansonsten werden Gesellschafterbeschlüsse, sofern das Gesetz oder dieser Vertrag nicht etwas anderes zwingend vorschreiben, mit einfacher Mehrheit der abgegebenen Stimmen gefasst und gelten Stimmenthaltungen als nicht abgegebene Stimmen.

2. Die Stimmen stehen den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligung am Gesellschaftsvermögen (...) zu.  
(...)

7. Der Beschlußfassung durch die Gesellschafterversammlung unterliegen neben den Gegenständen gem. § 12 Abs. 1 insbesondere:

- a) die Genehmigung der von der Geschäftsführung aufgestellten Überschussrechnung;
- b) die Entlastung der Geschäftsführung;
- c) die Änderung des Gesellschaftsvertrages;
- d) die Auflösung der Gesellschaft;
- e) alle sonstigen Fragen, welche die Geschäftsführung der Gesellschafterversammlung zur Beschlussfassung vorlegt.  
..."

- 3 A war Eigentümer mehrerer in B belegener Grundstücke, die er in derselben notariellen Urkunde am ... 2003 in die Klägerin einbrachte.
- 4 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom ... 2005 (EV) bestellte die Klägerin zugunsten der C-GmbH, deren Alleingesellschafter und alleinvertretungsberechtigter und von § 181 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) befreiter Geschäftsführer A war, ein Erbbaurecht an den eingebrachten Grundstücken für die Dauer von 49 Jahren (1. März 2005 bis 28. Februar 2054). Das Erbbaurecht wurde gemäß Abschnitt III § 1 Nr. 1 EV für die Errichtung von Einzelhandelshäusern und Gewerbebauten nebst den dazu erforderlichen Anlagen wie Parkplätze, Straßen etc. bestellt. Der Erbbauzins betrug 150.000 € pro Jahr (Abschnitt IV Nr. 1 EV mit Anpassungsklausel gemäß Abschnitt V). Bei Beendigung des Erbbaurechtes durch Zeitablauf oder durch Heimfall sollte das Erbbaurecht einschließlich etwaiger Bauwerke ohne Vergütung oder Entschädigung an die Klägerin zurückfallen (Abschnitt III §§ 6 und 9 EV).
- 5 Die C-GmbH war durch Vertrag vom ... 2002 gegründet worden. Gegenstand der Gesellschaft war der Erwerb, die Bebauung, die Erschließung und die Verwaltung eigenen Grund- und Anlagevermögens, insbesondere Erwerb, Bebauung, Erschließung und Verwaltung von Grundstücken, belegen in B.
- 6 Die C-GmbH errichtete auf dem Erbbaurecht ein kombiniertes Verwaltungs-, Lager- und Einzelhandelsverkaufsgebäude mit einer Bruttogeschossfläche von ca. 33 000 qm und vermietete mit Vertrag vom ... 2004 das nach den Vorgaben der Mieterin geplante Gebäude für den monatlichen Mietzins in Höhe von 87.000 € zzgl. Umsatzsteuer an die D-GmbH, deren Alleingesellschafter und alleinvertretungsberechtigter und von § 181 BGB befreiter Geschäftsführer ebenfalls A war, zur Nutzung als Verkaufsraum, Lager, Büro, Restauration und Parkfläche.
- 7 In den Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Streitjahre 2005 vom 1. Juni 2007 und 2006 vom 18. April 2008 wurden erklärungsgemäß Einkünfte der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 124.934 € für das Jahr 2005 und in Höhe von 149.402 € für das Jahr 2006 festgestellt.
- 8 Im Anschluss an eine Außenprüfung kam der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) zu dem Ergebnis, dass zwischen der Klägerin und der D-GmbH eine Betriebsaufspaltung bestehe.
- 9 Das FA erließ daraufhin am 4. Dezember 2009 geänderte Feststellungsbescheide für die Streitjahre 2005 und 2006, in denen es die als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärten Einkünfte nunmehr als Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 124.934 € (Jahr 2005) und in Höhe von 138.461,30 € (Jahr 2006) feststellte, sowie Gewerbesteuerermessbescheide für die Streitjahre 2005, 2006 und 2007 mit Gewerbesteuerermessbeträgen in Höhe von 3.090 € (Jahr 2005), in Höhe von 4.495 € (Jahr 2006) und in Höhe von 5.040 € (Jahr 2007). Am 2. Dezember 2010 ergingen die Gewerbesteuerermessbescheide für die Streitjahre 2008 und 2009 mit Gewerbesteuerermessbeträgen jeweils in Höhe von 4.368 €. In den Feststellungsbescheiden für das Streitjahr 2007 vom 4. Dezember 2009 und für die Streitjahre 2008 und 2009 vom 2. Dezember 2010 wurden die jeweils erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 149.403 € (Jahr 2007), in Höhe von 149.388 € (Jahr 2008) und in Höhe von 149.387 € (Jahr 2009) festgestellt.

- 10** Die Einsprüche blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 942 veröffentlichten Urteil als unbegründet ab. Es lägen zwischen der Klägerin als Besitzgesellschaft und der D-GmbH als Betriebsgesellschaft die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung vor. Auch sei eine Betriebsaufspaltung zwischen der Klägerin (Besitzgesellschaft) und der C-GmbH (Betriebsgesellschaft) gegeben.
- 11** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.
- 12** Mit Datum vom 17. August 2015 wurden die Feststellungsbescheide für die Streitjahre 2007 bis 2009 mit der Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 137.958,14 € für das Jahr 2007, der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 157.777,48 € für das Jahr 2008 und der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 156.791,43 € für das Jahr 2009 sowie die Gewerbesteuerermessbescheide für die Streitjahre 2007 bis 2009 mit der Festsetzung des Gewerbesteuerermessbetrags in Höhe von 4.465 € für das Jahr 2007, des Gewerbesteuerermessbetrags in Höhe von 4.662 € für das Jahr 2008 und des Gewerbesteuerermessbetrags in Höhe von 4.627 € für das Jahr 2009 geändert.
- 13** Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und den geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2005 vom 4. Dezember 2009 und den geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2006 vom 4. Dezember 2009, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13. September 2011, aufzuheben, die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2007 bis 2009 vom 17. August 2015 dahingehend zu ändern, dass anstelle der Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 149.403 € für 2007, in Höhe von 149.388 € für 2008 und in Höhe von 149.387 € für 2009 festgestellt werden, sowie die Einspruchsentscheidung vom 13. September 2011 betreffend die Gewerbesteuerermessbescheide für die Jahre 2005 bis 2009 und die Gewerbesteuerermessbescheide für die Jahre 2005 bis 2009 aufzuheben.
- 14** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 15** Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung der Vorentscheidung, der Einspruchsentscheidung vom 13. September 2011, der geänderten Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2005 und 2006 jeweils vom 4. Dezember 2009 sowie zur ersatzlosen Aufhebung der Gewerbesteuerermessbescheide für die Jahre 2005 bis 2009 und zur Änderung der Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2007 bis 2009 vom 17. August 2015 mit der Maßgabe, dass anstelle der Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 149.403 € für 2007, in Höhe von 149.388 € für 2008 und in Höhe von 149.387 € für 2009 festgestellt werden.
- 16** 1. Das Urteil des FG ist hinsichtlich der Streitjahre 2007 bis 2009 bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. Es kann insoweit keinen Bestand haben, weil an die Stelle der angefochtenen Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2007 bis 2009 sowie der Gewerbesteuerermessbescheide für die Jahre 2007 bis 2009 die während des Revisionsverfahrens erlassenen geänderten Feststellungsbescheide für die Jahre 2007 bis 2009 sowie die geänderten Gewerbesteuerermessbescheide für die Jahre 2007 bis 2009, jeweils vom 17. August 2015, getreten sind (vgl. dazu Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15. April 2010 IV R 5/08, BFHE 229, 524, BStBl II 2010, 912; vom 20. August 2013 IX R 38/11, BFHE 242, 386, BStBl II 2013, 1021, und vom 28. Mai 2015 IV R 27/12, BFHE 249, 544, BStBl II 2015, 837).
- 17** Der Senat entscheidet nach § 121 Satz 1 FGO i.V.m. § 68 Satz 1 FGO über diese zum Gegenstand des Verfahrens gewordenen Feststellungs- und Gewerbesteuerermessbescheide vom 17. August 2015 auf der Grundlage der bestehen bleibenden Feststellungen in der Sache. Die vorliegend streitigen Punkte sind unverändert geblieben; der Senat sieht daher wegen Spruchreife der Sache von einer Zurückverweisung nach § 127 FGO ab (vgl. BFH-Urteile

vom 26. Januar 2011 IX R 7/09, BFHE 232, 463, BStBl II 2011, 540, Rz 15; in BFHE 242, 386, BStBl II 2013, 1021, Rz 22, und in BFHE 249, 544, BStBl II 2015, 837, Rz 18) und entscheidet in der Sache selbst.

- 18** 2. Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Klägerin in den Streitjahren wegen einer Betriebsaufspaltung zur D-GmbH sowie zur C-GmbH gewerbliche Einkünfte erzielt hat. Die Klägerin hat vielmehr Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes) erzielt.
- 19** a) Eine Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn einem Betriebsunternehmen wesentliche Grundlagen für seinen Betrieb von einem Besitzunternehmen überlassen werden und die hinter dem Betriebs- und dem Besitzunternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben; dieser ist anzunehmen, wenn die Person oder Personengruppe, die das Besitzunternehmen beherrscht, auch in der Betriebsgesellschaft ihren Willen durchsetzen kann (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 8. November 1971 GrS 2/71, BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63, ständige Rechtsprechung). Ob die damit umschriebenen Voraussetzungen einer sachlichen und personellen Verflechtung vorliegen, ist nach den Verhältnissen des einzelnen Falles zu entscheiden (z.B. BFH-Urteil vom 16. Mai 2013 IV R 54/11, BFH/NV 2013, 1557, Rz 32, m.w.N.).
- 20** b) Im Streitfall kann offenbleiben, ob zwischen der Klägerin und der D-GmbH eine personelle Verflechtung bestanden hat. Eine Betriebsaufspaltung kommt bereits deshalb nicht in Betracht, weil eine sachliche Verflechtung zwischen der Klägerin und der D-GmbH ausscheidet.
- 21** aa) Eine sachliche Verflechtung liegt vor, wenn das Besitzunternehmen dem Betriebsunternehmen wenigstens eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlässt. Das gilt sowohl für Nutzungsüberlassungen auf schuldrechtlicher als auch für solche auf dinglicher Grundlage. Auch die Bestellung eines Erbbaurechts an einem unbebauten Grundstück kann eine sachliche Verflechtung zwischen Eigentümer (Besitzunternehmen) und Erbbauberechtigtem (Betriebsgesellschaft) und damit eine Betriebsaufspaltung begründen (BFH-Urteile vom 19. März 2002 VIII R 57/99, BFHE 198, 137, BStBl II 2002, 662, und vom 6. November 2008 IV R 79/06, BFH/NV 2009, 730). Das gilt jedenfalls dann, wenn das Grundstück von der Betriebsgesellschaft mit Zustimmung des Besitzunternehmens mit Gebäuden oder Vorrichtungen bebaut werden soll, die für das Betriebsunternehmen eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen (BFH-Urteil in BFHE 198, 137, BStBl II 2002, 662, unter II.B.2.b bb).
- 22** bb) Nach diesen Maßstäben liegt im Streitfall keine sachliche Verflechtung zwischen der Klägerin und der D-GmbH vor, da die Klägerin der D-GmbH keine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlassen hat. Die Klägerin hat nur der C-GmbH (Erbbauberechtigte), nicht aber der D-GmbH das Erbbaurecht über 49 Jahre eingeräumt. Das zwischen der C-GmbH und der D-GmbH vereinbarte Mietverhältnis stellt gegenüber dem Erbbaurecht ein eigenständiges Nutzungsrecht und damit ein aliud dar und betraf zudem ein anderes Wirtschaftsgut. Das Erbbaurecht ist das veräußerliche und vererbliche Recht, auf einem Grundstück ein Bauwerk zu haben (§ 1 Abs. 1 des Erbbaurechtsgesetzes --Erbbaurechtsgesetz--). Mit dessen Bestellung hat die C-GmbH ein langjähriges, dingliches Nutzungsrecht an den Grundstücksflächen erhalten. Sie errichtete auf eigenes wirtschaftliches Risiko das Verwaltungs-, Lager- und Einzelhandelsverkaufsgebäude und vermietete es in eigenem Namen und auf eigene Rechnung an die D-GmbH. Das Gebäude wurde nach § 12 Abs. 1 Satz 1 Erbbaurechtsgesetz zum wesentlichen Bestandteil des Erbbaurechts (vgl. Bardenhewer in Ingenstau/Hustedt, Erbbaurechtsgesetz, 10. Aufl., § 12 Rz 4) und stand damit im Eigentum der C-GmbH. Aufgrund der durch das Erbbaurecht bewirkten wirtschaftlichen und rechtlichen Trennung von Grundstück und Gebäude ist es unzutreffend, wenn das FG (Urteil, Seite 20) davon ausgeht, dass das der C-GmbH von der Klägerin "überlassene Grundstück (...) für die D-GmbH (...) eine wesentliche Betriebsgrundlage" sei. Denn die Klägerin hat der C-GmbH nur das Erbbaurecht bestellt und diese hat der D-GmbH nicht das Grundstück überlassen, sondern das Gebäude. Dass die Einräumung des Erbbaurechts an die C-GmbH auch wirtschaftlich nicht mit der Nutzungsüberlassung des Mietobjekts von der C-GmbH an die D-GmbH gleichgesetzt werden kann, ist zudem daran erkennbar, dass der von der C-GmbH an die Klägerin jährlich zu leistende Erbbauzins 150.000 € betrug, während die D-GmbH an die C-GmbH einen Mietzins in Höhe von 1.044.000 € pro Jahr entrichtete.
- 23** cc) Anders als das FG meint, lässt sich auch aus der Rechtsprechung des X. Senats des BFH (Urteile vom 28. November 2001 X R 50/97, BFHE 197, 254, BStBl II 2002, 363; X R 49/97, BFH/NV 2002, 631) zur mittelbaren Nutzungsüberlassung eine sachliche Verflechtung im Streitfall zwischen der Klägerin und der D-GmbH nicht herleiten.
- 24** (1) Nach diesen Urteilen in BFHE 197, 254, BStBl II 2002, 363 und in BFH/NV 2002, 631 ist der für die Betriebsaufspaltung maßgebliche Einfluss auf das Betriebsunternehmen insbesondere dann anzunehmen, wenn die Personen, die die Geschicke des verpachtenden Besitzunternehmens bestimmen, in der Lage sind, über ein zwischengeschaltetes Unternehmen bei einem Betriebsunternehmen ihren Willen hinsichtlich aller wesentlichen

unternehmerischen Entscheidungen durchzusetzen. Dieselben Grundsätze gelten, wenn sich die Herrschaft über das Besitzunternehmen --mittelbar-- über einen Zwischenvermieter auswirkt, der verpflichtet ist, seinerseits die wesentliche Betriebsgrundlage an das Betriebsunternehmen weiterzuvermieten.

- 25** (2) Der Streitfall ist indes mit jenen Sachverhalten nicht vergleichbar. Die C-GmbH übte mit der Bebauung eine eigene wesentliche wirtschaftliche Funktion aus und war keine Zwischenvermieterin. Zudem war sie gegenüber der Klägerin nicht zur Weitervermietung an ein bestimmtes Unternehmen verpflichtet.
- 26** c) Zwischen der Klägerin und der C-GmbH scheidet mangels personeller Verflechtung gleichfalls eine Betriebsaufspaltung aus.
- 27** aa) Eine personelle Verflechtung liegt vor, wenn eine Person oder Personengruppe beide Unternehmen in der Weise beherrscht, dass sie in der Lage ist, in beiden Unternehmen einen einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen durchzusetzen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 1. Juli 2003 VIII R 24/01, BFHE 202, 535, BStBl II 2003, 757, und vom 30. November 2005 X R 56/04, BFHE 212, 100, BStBl II 2006, 415). Für die personelle Verflechtung ist entscheidend, dass die Geschicke des Besitzunternehmens in den wesentlichen Fragen durch die Person oder Personen bestimmt werden, die auch hinter dem Betriebsunternehmen stehen (BFH-Urteil vom 8. September 2011 IV R 44/07, BFHE 235, 231, BStBl II 2012, 136, Rz 25). Zu den wesentlichen Fragen gehören insbesondere die hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlagen bestehenden Nutzungsüberlassungsverträge, die nicht gegen den Willen der Person oder der Personengruppe aufgelöst werden sollen, die das Besitzunternehmen beherrscht (BFH-Urteile vom 27. August 1992 IV R 13/91, BFHE 169, 231, BStBl II 1993, 134, unter II.2.b der Gründe; vom 21. August 1996 X R 25/93, BFHE 181, 284, BStBl II 1997, 44, unter 3. der Gründe, und in BFHE 197, 254, BStBl II 2002, 363, unter II.3. der Gründe).
- 28** bb) Nach dem gesellschaftsrechtlichen Regelstatut gilt für eine GbR das Einstimmigkeitsprinzip (§ 709 Abs. 1 BGB). Das ist nur dann anders, wenn die Gesellschafter gemäß § 709 Abs. 2 BGB im Gesellschaftsvertrag vereinbart haben, dass die Beschlüsse mit der Mehrheit der Stimmen gefasst werden können (vgl. u.a. BFH-Urteile vom 10. Dezember 1991 VIII R 71/87, BFH/NV 1992, 551; vom 11. Mai 1999 VIII R 72/96, BFHE 188, 397, BStBl II 2002, 722). Bei der Beteiligung von Nur-Besitzgesellschaftern an der Besitzpersonengesellschaft liegt keine personelle Verflechtung mit dem Betriebsunternehmen vor, wenn im Besitzunternehmen das Einstimmigkeitsprinzip gilt, da die beherrschende Person oder Personengruppe rechtlich ihren Willen in der Besitzgesellschaft nicht mehr durchsetzen kann. Das gilt jedenfalls dann, wenn das Einstimmigkeitsprinzip auch die laufende Verwaltung der vermieteten Wirtschaftsgüter, die sogenannten Geschäfte des täglichen Lebens, einschließt (BFH-Urteile vom 21. Januar 1999 IV R 96/96, BFHE 187, 570, BStBl II 2002, 771; in BFHE 235, 231, BStBl II 2012, 136).
- 29** cc) Nach diesen Maßstäben ist das FG zu Unrecht davon ausgegangen, dass A als Alleingesellschafter der C-GmbH auch in der Klägerin seinen geschäftlichen Betätigungswillen hinsichtlich des Erbbaurechts durchsetzen konnte, weil er über die Verwaltung und die Beendigung des Erbbaurechts allein hätte bestimmen können. Es hat rechtsfehlerhaft der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung zur Einstimmigkeit von Gesellschafterbeschlüssen und den Besonderheiten des Erbbaurechts keine entscheidende Bedeutung beigemessen. In einer Gesamtschau lassen die gesellschaftsvertraglichen Regelungen nur die Beurteilung zu, dass A nicht in der Lage war, in der GbR (Klägerin) in Bezug auf das Erbbaurecht seinen Willen durchzusetzen.
- 30** (1) Das FG hat den GbR-Vertrag so ausgelegt, dass Gesellschafterbeschlüsse grundsätzlich mit einfacher Mehrheit zu fassen waren, wobei A die Stimmenmehrheit in Höhe von 90 v.H. besaß. Darüber hinaus habe ihm im Innenverhältnis allein die Geschäftsführung und Vertretung der Klägerin oblegen. A hätte damit die laufende Verwaltung des Erbbaurechts allein bestimmt.
- 31** (2) Die Auslegung von Willenserklärungen gehört zwar grundsätzlich zu der dem FG obliegenden Feststellung der Tatsachen. Der BFH ist als Revisionsinstanz aber nicht gehindert, die Auslegung des FG daraufhin zu überprüfen, ob die gesetzlichen Auslegungsregeln (§§ 133, 157 BGB), die Denkgesetze und die gesetzlichen Erfahrungssätze zutreffend angewandt worden sind (vgl. BFH-Urteil vom 29. November 2007 IV R 62/05, BFHE 220, 85, BStBl II 2008, 557). Es ist der wirkliche Wille des Erklärenden zu erforschen und nicht an dem buchstäblichen Sinne des Ausdrucks zu haften. Empfangsbedürftige Willenserklärungen sind so auszulegen, wie sie der Erklärungsempfänger nach Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte unter Berücksichtigung aller ihm bekannten Umstände verstehen musste (Empfängerhorizont). Entspricht die finanzgerichtliche Auslegung diesen Grundsätzen, ist sie für den erkennenden Senat bindend, auch wenn sie zwar nicht zwingend, aber möglich war (vgl. BFH-Urteil in BFHE 220, 85, BStBl II 2008, 557).

- 32** (3) Diese Grundsätze zugrunde gelegt, hat das FG im Streitfall gegen §§ 133, 157 BGB verstoßen. A konnte hinsichtlich der Durchführung und der Beendigung des Erbbaurechts seinen Willen in der Klägerin rechtlich nicht durchsetzen.
- 33** Anders als es das FG gesehen hat, lässt sich aus § 7 Nr. 2 GbR-Vertrag --das FG spricht versehentlich von "§ 7 Abs. 3 Satz 2 des Vertrages"-- nicht herleiten, dass A im Innenverhältnis alleine die Geschäftsführung der Klägerin oblag. Denn der Regelungsgehalt der Vertragsklausel ist nicht klar bestimmbar. Sie kann sowohl dahingehend interpretiert werden, dass sie lediglich eine Klarstellung für den gesetzlichen Regelfall der gemeinschaftlichen Geschäftsführung der Gesellschafter (§ 709 Abs. 1 BGB) enthält, als auch dahingehend, dass M nur bei Verhinderung des Gesellschafters A handeln darf. Die Auslegung ergibt daher insoweit kein eindeutiges Ergebnis. Im Streitfall deutet zwar die Regelung des § 12 Nr. 1 Satz 2 GbR-Vertrag auf das Vorliegen einer personellen Verflechtung hin, soweit danach Gesellschafterbeschlüsse, sofern das Gesetz oder der Vertrag nicht etwas anderes zwingend vorschreiben, mit einfacher Mehrheit der abgegebenen Stimmen gefasst werden. Käme es allein auf das in § 12 Nr. 1 Satz 2 GbR-Vertrag statuierte Mehrheitsprinzip an, könnte A, der über 90 v.H. der Stimmen bei der Klägerin verfügte, auch dort seinen Willen durchsetzen. Diese Sichtweise misst jedoch der im Streitfall vorliegenden Regelung des § 12 Nr. 1 Satz 1 GbR-Vertrag zur Einstimmigkeit von Gesellschafterbeschlüssen hinsichtlich des Abschlusses von Erbbaurechtsverträgen und den Besonderheiten des Erbbaurechts nur ungenügende Bedeutung bei. Denn die Beherrschung muss sich insbesondere auf das Nutzungsverhältnis hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlage beziehen. Dies richtet sich nach den tatsächlichen Umständen des Einzelfalles.
- 34** Auf einen Einfluss des A auf die laufende Verwaltung des bestellten Erbbaurechts ist dabei nicht entscheidend abzustellen, da im Streitfall nach Abschluss des Erbbaurechtsvertrages kaum Verwaltungsgeschäfte anfielen. Der Verwaltung des Erbbaurechts ist in diesem Fall nur geringe Bedeutung beizumessen. Entscheidend gegen eine Beherrschungsidentität durch A spricht indes, dass bei der Klägerin nach § 12 Nr. 1 Satz 1 GbR-Vertrag ein einstimmiger Gesellschafterbeschluss von A und M zum Abschluss des Erbbaurechtsvertrages erforderlich war, und A auch keine rechtliche Möglichkeit hatte, dessen Beendigung vor dem vereinbarten Zeitablauf nach 49 Jahren alleine herbeizuführen. Dem FG ist nicht darin zu folgen, dass A als Geschäftsführer und Mehrheitsgesellschafter der Klägerin und Alleingesellschafter der C-GmbH die Möglichkeit hatte, den Erbbaurechtsvertrag jederzeit durch den Abschluss eines Aufhebungsvertrages oder durch die Schaffung der Voraussetzungen für einen Heimfall und die Ausübung des Heimfallrechts zu beenden. Eine solche Auffassung berücksichtigt nicht die Besonderheiten des Erbbaurechts und des GbR-Vertrages. Ist das Erbbaurecht --wie im Streitfall für 49 Jahre-- für bestimmte Zeit bestellt, dann endet es mit dem Ablauf dieser Zeit (§ 27 Abs. 1 Satz 1 ErbbauRG). Sobald das Erbbaurecht --wie im Streitfall-- im Grundbuch eingetragen und damit zur Entstehung gelangt ist, können gesetzliche oder vertragliche Rücktritts- oder Kündigungsrechte gemäß § 1 Abs. 4 ErbbauRG nicht mehr ausgeübt werden; es verbleibt nur die Ausübung eines etwaigen Heimfallanspruchs nach § 2 Nr. 4 ErbbauRG (Bardenhewer in Ingenstau/Hustedt, a.a.O., § 11 Rz 53). Unbeschadet dessen, dass mit der Eintragung im Grundbuch der Bestand des Erbbaurechts für seine gesamte, von Anfang an vorgesehene Dauer gesichert (vgl. v. Oefele/Winkler, Handbuch des Erbbaurechts, 5. Aufl., Rz 2.139) und A deshalb bereits rechtlich die einseitige Beendigung nicht möglich war, ergibt sich auch aus dem in § 2 GbR-Vertrag geregelten Gesellschaftszweck der Klägerin, der die Verwaltung eigener Grundstücke insbesondere durch die Bestellung von Erbbaurechten vorsieht, dass eine Beendigung des Erbbaurechtsvertrages durch A den Grundlagengeschäften zuzurechnen ist, weil eine solche die Erfüllung des Gesellschaftszwecks unmöglich machen würde. Da § 12 Nr. 1 Satz 1 GbR-Vertrag mit seinen dem Einstimmigkeitserfordernis unterliegenden Beschlussgegenständen an die Verfolgung des dargestellten Gesellschaftszwecks anknüpft, ist die Regelung dahingehend auszulegen, dass die den Gesellschaftszweck der Klägerin vereitelnden Geschäfte nach § 12 Nr. 1 Satz 1 GbR-Vertrag eines einstimmigen Gesellschafterbeschlusses bedürfen. Dieses Einstimmigkeitserfordernis umfasst auch die Beendigung als *actus contrarius* zum Abschluss eines Erbbaurechtsvertrages. Aus der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (z.B. Urteil vom 17. September 2013 II ZR 68/11, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungsreport Zivilrecht 2014, 349, unter II.2.a aa (2), m.w.N.), wonach eine im Gesellschaftsvertrag vorgesehene Mehrheitsentscheidung auch für die Grundlagen der Gesellschaft berührende Maßnahmen ausreichend sein kann, folgt kein anderes Ergebnis, weil die Auslegung von § 2 und § 12 Nr. 1 Satz 1 GbR-Vertrag im Streitfall gerade ergibt, dass die Beendigung des Erbbaurechtsvertrages nicht nur einer Mehrheitsentscheidung, sondern einem einstimmig zu fassenden Gesellschafterbeschluss unterfallen soll.
- 35** Im Übrigen geht das FG bei seiner Würdigung unzutreffend davon aus, dass es unerheblich sei, ob der Abschluss eines Aufhebungsvertrages oder die Schaffung der Voraussetzungen für einen Heimfall wirtschaftlich sinnvoll gewesen wären. Diese Sichtweise lässt außer Acht, dass die Beurteilung, ob A seinen Willen auch in der Klägerin (GbR) hinsichtlich des Erbbaurechtsverhältnisses durchsetzen konnte, anhand der tatsächlichen Umstände zu treffen

ist. Dies schließt es aus, rein hypothetische, lebensfremde oder fernliegende Geschehensabläufe, für deren Eintritt keine Anhaltspunkte bestehen, zu berücksichtigen. Die vom FG angenommenen Möglichkeiten des A, den Erbbaurechtsvertrag jederzeit durch Abschluss eines Aufhebungsvertrages oder Schaffung der Voraussetzungen für einen Heimfall und die Ausübung des Heimfallrechts zu beenden, sind im Streitfall lediglich hypothetischer Natur. Für den tatsächlichen Eintritt solcher Maßnahmen bestehen keine Anhaltspunkte. Vielmehr widersprechen sie dem Gesellschaftszweck der Klägerin und hätten erhebliche wirtschaftliche Nachteile für die Klägerin und die C-GmbH zur Folge.

- 36** 3. Scheidet im Streitfall somit eine sachliche Verflechtung mit der D-GmbH und eine personelle Verflechtung mit der C-GmbH und damit in beiden Fällen die Annahme einer Betriebsaufspaltung aus, hat die Klägerin im Rahmen des Erbbaurechtsverhältnisses lediglich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Das Urteil des FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen und daher insgesamt aufzuheben.
- 37** 4. Die Sache ist spruchreif. Die geänderten Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2005 und 2006, jeweils vom 4. Dezember 2009, sowie die Gewerbesteuermessbescheide für die Jahre 2005 bis 2009 werden aufgehoben und in den Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2007 bis 2009 vom 17. August 2015 werden anstelle der Einkünfte aus Gewerbebetrieb antragsgemäß Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 149.403 € für 2007, in Höhe von 149.388 € für 2008 und in Höhe von 149.387 € für 2009 festgestellt.
- 38** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)