Urteil vom 28. Mai 2020, IV R 4/17

Personelle Verflechtung bei von Geschäftsführung ausgeschlossenem Nur-Besitz-Gesellschafter und bei Möglichkeit zur Umgehung des § 181 BGB durch geschäftsführende Doppelgesellschafter

ECLI:DE:BFH:2020:U.280520.IVR4.17.0

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 15 Abs 2, GewStG § 2 Abs 1 S 2, GewStG § 6, GewStG § 7, GewStG § 10a, GewStDV § 25 Abs 1 Nr 6, BGB § 177, BGB § 181, BGB § 709 Abs 1, BGB § 710 S 1, HGB § 125 Abs 2 S 2, HGB § 150 Abs 2, AktG § 78 Abs 4, AktG § 269 Abs 4, GmbHG § 35, FGO § 40 Abs 2, FGO § 43, AO § 38, AO § 157 Abs 2, GewStG VZ 2007 , GewStG VZ 2008 , GewStG VZ 2009 , GewStG VZ 2010 , GewStG VZ 2011 , EStG VZ 2011 , GewStG § 35b Abs 2 S 2, AO § 179 Abs 1, GewStG § 36 Abs 10 S 1

vorgehend FG Köln, 06. Dezember 2016, Az: 9 K 2034/14

Leitsätze

1. Die personelle Verflechtung als Voraussetzung einer Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn die personenidentischen Gesellschafter-Geschäftsführer der Besitz-GbR und der Betriebs-GmbH die laufenden Geschäfte der Besitz-GbR bestimmen können und der Nutzungsüberlassungsvertrag der Besitz-GbR mit der Betriebs-GmbH nicht gegen den Willen dieser Personengruppe geändert oder beendet werden kann.

2. Das Doppelvertretungsverbot des § 181 BGB steht der Annahme einer Beherrschungsidentität von Gesellschafter-Geschäftsführern aus Besitz-GbR und Betriebs-GmbH nicht entgegen, wenn die gesellschaftsrechtlichen Grundlagen die Umgehung dieses Verbots durch Übertragung der Vertretung auf eine andere Person ermöglichen.

3. Die Klage gegen die Ablehnung der Feststellung eines vortragsfähigen Gewerbeverlustes ist zulässig, wenn der Kläger geltend macht, er unterhalte schon dem Grunde nach keinen Gewerbebetrieb.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 07.12.2016 - 9 K 2034/14 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GbR. Seit ihrer Gründung am 01.06.2005 sind als Gesellschafter mit einem Anteil von je 33 % R, L und F beteiligt. Den restlichen Anteil von 1 % hält W. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist die Vermietung.

2 Der Gesellschaftsvertrag (GV) der Klägerin regelt auszugsweise:

"**§ 8 Geschäftsführung, Vertretung**

(1) Zu geschäftsführenden Gesellschaftern werden [R], [L] und [F] bestellt. Die Geschäftsführer unterliegen den Weisungen der Gesellschafterversammlung.

(2) Jeweils 2 geschäftsführende Gesellschafter vertreten die Gesellschaft gemeinsam.

(3) Die Gesellschafterversammlung kann jedem geschäftsführenden Gesellschafter Einzelvertretungsbefugnis übertragen und ihn von den Beschränkungen des § 181 BGB befreien.

§ 9 Gesellschafterversammlungen, Gesellschafterbeschlüsse, Stimmrecht

(1) Die Gesellschafter entscheiden über die ihnen nach Gesetz oder Gesellschaftsvertrag zugewiesenen Angelegenheiten durch Beschlüsse, die in Gesellschafterversammlungen gefasst werden.

(...)

(7) Alle Beschlüsse sind ausnahmslos einstimmig zu fassen (Einstimmigkeitsprinzip)."

3 Eine Befreiung von den Pflichten aus § 181 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) ist für die Klägerin weder ausdrücklich noch konkludent erfolgt.

4 Die Gesellschafter R, L und F halten zudem zu jeweils 1/3 die Anteile an der K-GmbH und waren in den Streitjahren 2007 bis 2011 auch deren Geschäftsführer. Die K-GmbH wird laut Eintrag in das Handelsregister durch zwei Geschäftsführer oder einen Geschäftsführer und einen Prokuristen gemeinsam vertreten.

5 Die Klägerin vermietete der K-GmbH mit zwei undatierten Mietverträgen über jeweils zehn Jahre auf einem ihr gehörenden Grundstück ab 01.07.2007 eine Halle mit Sozialräumen und einem Außenlager sowie ab 01.10.2007 ein Bürogebäude mit zwölf Stellplätzen. Die Mietverträge wurden unterzeichnet für die Klägerin von L und R und für die K-GmbH von F und R.

6 Die Klägerin erklärte im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellung) Einkünfte aus der Vermietung des Grundstücks an die K-GmbH als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Gewerbesteuererklärungen gab sie für den Streitzeitraum nicht ab.

7 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) ging für die gewerbe- und einkommensteuerrechtlichen Feststellungen des Streitzeitraums hingegen vom Vorliegen gewerblicher Einkünfte der Klägerin infolge einer Betriebsaufspaltung aus. Am 08.10.2013 stellte das FA für das Jahr 2011 laufende Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb in Höhe von 51.230,71 € gesondert und einheitlich fest. Mit Bescheiden vom 10.09.2012 setzte das FA für die Klägerin den Gewerbesteuermessbetrag für 2007 auf 8.480 € und für 2008 auf 217 € fest. Am 04.11.2013 wurde der Gewerbesteuermessbetrag für 2011 auf 931 € festgesetzt. Ein vortragsfähiger Gewerbeverlust für die Klägerin nach § 10a des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) wurde durch Bescheid vom 27.08.2012 auf den 31.12.2009 in Höhe von 38.025 € festgestellt. Bezogen auf den 31.12.2010 wurde mit Bescheid vom 27.08.2012 festgestellt, dass eine gesonderte Feststellung nach § 10a GewStG nicht durchzuführen sei, da ein vortragsfähiger Gewerbeverlust nicht bestehe. Die gegen diese Bescheide gerichteten Einsprüche blieben ausweislich der Einspruchsentscheidungen vom 17.06.2014 erfolglos.

8 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit Urteil vom 07.12.2016 statt. Es änderte den Gewinnfeststellungsbescheid 2011 dahingehend, dass als Einkunftsart statt Gewerbebetrieb nunmehr Vermietung und Verpachtung festgestellt wurde. Die gewerbesteuerlichen Bescheide sowie die ergangenen Einspruchsentscheidungen hob es auf. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, dass zwar die für die Annahme einer Betriebsaufspaltung erforderliche Beherrschungsidentität zwischen Klägerin und K-GmbH dem Grunde nach gegeben sei. Wegen eines Verstoßes gegen § 181 BGB könnten aber beide Gesellschaften nicht von derselben Gruppe an Geschäftsführern beherrscht werden.

9 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

10 Das FA beantragt,
das Urteil des FG vom 07.12.2016 - 9 K 2034/14 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

11 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

12 Das FG habe zutreffend erkannt, dass es an der personellen Verflechtung zur Annahme einer Betriebsaufspaltung fehle. Eine uneingeschränkte Befugnis zur Geschäftsführung sei sowohl bei der Klägerin wie auch der K-GmbH schon deshalb nicht gegeben, weil dort jeweils eine Gesamtvertretung bestehe, bei der GbR das Einstimmigkeitsprinzip gelte und die Geschäftsführer den Weisungen der Gesellschafterversammlung unterlägen.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Recht von der Zulässigkeit der Klage ausgegangen (dazu unter 1.). Das Urteil ist aber aufzuheben, weil das FG in der Sache das Vorliegen gewerblicher Einkünfte wegen einer Betriebsaufspaltung rechtsfehlerhaft verneint hat. Da Spruchreife vorliegt, wird die Klage abgewiesen (dazu unter 2.).

14 1. Die Klage ist zulässig. Insbesondere ist die Klägerin befugt, Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid sowie die Bescheide über die Festsetzung von Gewerbesteuermessbeträgen und die Feststellung vortragsfähiger Gewerbeverluste zu erheben.

15 a) Die auf Änderung der festgestellten Einkunftsart gerichtete Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 2011 ist zulässig. Mit der Klage wurde nur die festgestellte Einkunftsart angefochten. Insoweit ist die Klägerin nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO auch klagebefugt.

16 b) Die Klägerin konnte im Wege der Klagehäufung (§ 43 FGO) auch zulässigerweise gegen die an sie gerichtete Festsetzung von Gewerbesteuermessbeträgen für die Jahre 2007, 2008 und 2011 Klage erheben.

17 c) Die Klägerin ist schließlich auch insoweit klagebefugt, als sich die Klage gegen die Bescheide vom 27.08.2012 richtet, durch die auf den 31.12.2009 ein vortragsfähiger Gewerbeverlust festgestellt und die Feststellung eines solchen vortragsfähigen Verlustes auf den 31.12.2010 abgelehnt wurde.

18 aa) Eine Klage ist nach § 40 Abs. 2 FGO nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den Verwaltungsakt oder die Ablehnung oder Unterlassung eines Verwaltungsakts oder einer anderen Leistung in seinen Rechten verletzt zu sein. Aus § 157 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) ergibt sich, dass die Rechtsverletzung durch einen Steuerverwaltungsakt aufgrund seines Entscheidungssatzes zu beurteilen ist, soweit keine gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen erfolgt. Aus der Begründung oder unselbständigen Besteuerungsgrundlagen des Verwaltungsakts ist dies grundsätzlich nicht abzuleiten (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 07.11.2000 - III R 23/98, BFHE 193, 383, BStBl II 2001, 338, unter II.1.b [Rz 47]).

19 Wendet sich ein Kläger jedoch mit der Begründung, eine Gewerbesteuerpflicht liege nicht vor, gegen einen an ihn gerichteten Verwaltungsakt, der das Vorliegen einer Gewerbesteuerpflicht voraussetzt, so kann darauf die Behauptung einer Rechtsverletzung i.S. von § 40 Abs. 2 FGO gestützt werden. Mit dieser Begründung ist deshalb auch eine Klage gegen festgestellte vortragsfähige Gewerbeverluste zulässig (BFH-Urteil vom 27.09.2006 - IV R 39, 40/05, BFH/NV 2007, 221, unter II.2.b [Rz 29]). Dies gilt in gleicher Weise, wenn das FA eine Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes nur deshalb ablehnt, weil es für den von ihm angenommenen Gewerbebetrieb für den Schluss des Erhebungszeitraums --also lediglich der Höhe nach-- keine vortragsfähigen Verluste feststellt. Stellt die hiergegen gerichtete Klage das von dem FA angenommene Vorliegen eines Gewerbebetriebs bereits dem Grunde nach in Abrede, so kann ein solcher Verwaltungsakt zulässigerweise angefochten werden. Die mögliche Rechtsverletzung für den Kläger aus dem (bestrittenen) Vorliegen eines Gewerbebetriebs ergibt sich bereits aus der daraus resultierenden Verpflichtung zur Abgabe einer Gewerbesteuererklärung nach § 14a GewStG. Eine weitere Pflicht zur Abgabe einer Gewerbesteuererklärung ergibt sich zudem aus § 25 Abs. 1 Nr. 6 der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung (GewStDV) dann, wenn zum Ende des vorangegangenen Erhebungszeitraums bereits vortragsfähige Gewerbeverluste festgestellt worden waren.

20 bb) Die Klägerin ist danach zur Klage befugt. Das FA hat in dem angegriffenen Bescheid vom 27.08.2012 festgestellt, dass eine gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes nach § 10a GewStG auf den 31.12.2010 nicht durchgeführt werde, weil ein vortragsfähiger Gewerbeverlust nicht bestehe. Dem gegenüber steht das Begehren der Klägerin, schon mangels Vorliegens eines Gewerbebetriebs kein Adressat gewerbesteuerlicher Verwaltungsakte zu werden und Träger von damit im Zusammenhang stehenden Pflichten zu sein. Eine Verpflichtung zur Abgabe einer gewerbesteuerlichen Erklärung ergäbe sich anderenfalls schon deshalb, weil zum Ende des vorangegangenen Erhebungszeitraums auf den 31.12.2009 am 27.08.2012 ein vortragsfähiger Gewerbeverlust von 38.025 € festgestellt worden war.

21 2. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Das FG hat zu Unrecht das Vorliegen gewerblicher Einkünfte und eines Gewerbebetriebs verneint. Der Prüfung stehen keine verfahrensrechtlichen Hindernisse entgegen (dazu unter a). Die Voraussetzungen gewerblicher Einkünfte auf Grundlage einer Betriebsaufspaltung (dazu unter b) liegen vor. Neben der sachlichen Verflechtung (dazu unter c) ist auch die personelle Verflechtung (dazu unter d) gegeben. Auch eine Verletzung des Verbotes der Doppelvertretung steht der personellen Verflechtung nicht entgegen (dazu unter e). Die Sache ist spruchreif und die Klage abzuweisen (dazu unter f).

22 a) Ob die Klägerin einen Gewerbebetrieb unterhalten hat, kann im Streitfall auch für die Streitjahre 2009 und 2010 geprüft werden.

23 Nach § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes (JStG) 2010 vom 08.10.2010 (BGBl I 2010, 1768) sind bei der Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes die Besteuerungsgrundlagen zwar so zu berücksichtigen, wie sie der Festsetzung des Steuermessbetrags für den Erhebungszeitraum, auf dessen Schluss der vortragsfähige Gewerbeverlust festgestellt wird, zugrunde gelegt worden sind. Diesem Gewerbesteuermessbescheid kommt insoweit Bindungswirkung zu, der Verlust aus Gewerbebetrieb ist dann nicht mehr eigenständig zu ermitteln (BFH-Urteil vom 11.12.2018 - III R 23/16, BFHE 263, 260, Rz 29). § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG i.d.F. des JStG 2010 gilt jedoch nach § 36 Abs. 10 Satz 1 GewStG i.d.F. des JStG 2010 erstmals für Verluste, für die nach dem 13.12.2010 eine Erklärung zur Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes abgegeben wird und kommt danach im Streitfall für die Jahre 2009 und 2010 noch nicht zur Anwendung.

24 b) 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 dem Betriebsunternehmen ihren Willen durchsetzen kann (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 08.11.1971 - GrS 2/71, BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63, unter V.4. [Rz 19], ständige Rechtsprechung). Ist aufgrund besonderer sachlicher und personeller Gegebenheiten eine so enge wirtschaftliche Verflechtung zwischen dem Besitzunternehmen und dem Betriebsunternehmen zu bejahen, dass das Besitzunternehmen durch die Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit über das Betriebsunternehmen am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt, so ist das Besitzunternehmen nach ständiger Rechtsprechung des BFH nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes --EStG-- (originär) gewerblich tätig (z.B. BFH-Urteile vom 08.09.2011 - IV R 44/07, BFHE 235, 231, BStBl II 2012, 136, Rz 18; vom 16.05.2013 - IV R 54/11, Rz 32; vom 17.04.2019 - IV R 12/16, BFHE 264, 306, BStBl II 2019, 745, Rz 35, und vom 30.10.2019 - IV R 59/16, BStBl II 2020, 147, Rz 33). Dann liegen bei der Besitzgesellschaft auch die Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs (§ 2 Abs. 1 Satz 2, § 6, § 7 GewStG) als Grundlage für die Festsetzung eines Gewerbesteuermessbetrags und die Feststellung eines vortragsfähigen Gewerbeverlustes (§ 10a GewStG) vor.

25 c) Eine sachliche Verflechtung ist gegeben, wenn es sich bei dem vermieteten Wirtschaftsgut für das Betriebsunternehmen um eine wesentliche Betriebsgrundlage handelt. Bei einem Grundstück ist das der Fall, wenn es für die Betriebsführung der Betriebsgesellschaft von nicht nur geringer Bedeutung ist. Das ist stets anzunehmen, wenn das Grundstück der räumliche und funktionale Mittelpunkt der Geschäftstätigkeit des Betriebsunternehmens ist (BFH-Urteil vom 01.07.2003 - VIII R 24/01, BFHE 202, 535, BStBl II 2003, 757, unter II.2.a [Rz 11]). Diese Voraussetzung ist im Streitfall durch die erfolgte Grundstücksüberlassung erfüllt. Da darüber zwischen den Beteiligten kein Streit besteht, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.

26 d) Die Klägerin ist mit der K-GmbH auch personell verflochten.

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. 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 (z.B. BFH-Urteil vom 16.05.2013 - IV R 54/11, Rz 34). 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 in BFHE 235, 231, BStBl II 2012, 136, Rz 25, und vom 24.09.2015 - IV R 9/13, BFHE 251, 227, BStBl II 2016, 154, Rz 27, m.w.N.).

28 bb) Die Beteiligung von Gesellschaftern an Besitz- und Betriebsunternehmen ergibt noch keine personelle Verflechtung, wenn in der Besitzgesellschaft das Einstimmigkeitsprinzip gilt und nicht alle Gesellschafter der Besitzgesellschaft auch an der Betriebsgesellschaft beteiligt, mithin "Nur-Besitzgesellschafter" vorhanden sind. Denn die in beiden Gesellschaften herrschende Person oder Personengruppe kann dann rechtlich ihren Willen in der Besitzgesellschaft nicht mehr durchsetzen. Das gilt jedenfalls dann, wenn das Einstimmigkeitsprinzip auch die laufende Verwaltung der vermieteten Wirtschaftsgüter, die sogenannten Geschäfte des täglichen Lebens, einschließt (vgl. BFH-Urteile vom 21.01.1999 - IV R 96/96, BFHE 187, 570, BStBl II 2002, 771, und in BFHE 251, 227, BStBl II 2016, 154, Rz 28).

29 Eine personelle Verflechtung kann sich jedoch ergeben, wenn eine Person oder Personengruppe zwar nicht nach den Beteiligungsverhältnissen, aber nach ihren Befugnissen zur Geschäftsführung bei der Besitz- wie auch der Betriebsgesellschaft in Bezug auf die die sachliche Verflechtung begründenden Wirtschaftsgüter ihren Willen durchsetzen kann (vgl. BFH-Urteil vom 16.05.2013 - IV R 54/11, Rz 36). Beherrschungsidentität liegt in diesem Zusammenhang vor, wenn einer Person oder Personengruppe die alleinige Geschäftsführungsbefugnis für die laufende Verwaltung einschließlich der Nutzungsüberlassung in dem Besitz- und Betriebsunternehmen übertragen ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 202, 535, BStBl II 2003, 757, unter II.2.b cc [Rz 19]; BFH-Beschluss vom 23.12.2003 - IV B 45/02, juris, unter 2.a [Rz 12]; BFH-Urteile vom 24.08.2006 - IX R 52/04, BFHE 215, 107, BStBl II 2007, 165, unter II.1. [Rz 17], und in BFHE 235, 231, BStBl II 2012, 136, Rz 26). Die Beherrschungsidentität führt in derartigen Konstellationen dann zu einer personellen Verflechtung, wenn die hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlagen bestehenden Nutzungsüberlassungsverträge nicht gegen den Willen der Person oder Personengruppe aufgelöst werden können, die das Besitzunternehmen beherrscht, und diese Person oder Personengruppe zugleich alle Geschäfte der laufenden Verwaltung beherrscht.

30 cc) Bezogen auf den Streitfall ist das FG danach zu Recht davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen einer personellen Verflechtung dem Grunde nach vorlagen. Denn die Mietverträge über das Bürogebäude mit Stellplätzen, eine Halle mit Sozialräumen sowie ein Außenlager konnten gegen den Willen der aus R, L und F bestehenden Personengruppe nicht aufgehoben werden (dazu unter (1)) und diese Personengruppe beherrschte als Geschäftsführer der GbR und der K-GmbH auch die laufende Verwaltung der Nutzungsverhältnisse (dazu (2)).

31 (1) Die Mietverträge über das Bürogebäude mit Stellplätzen, eine Halle mit Sozialräumen sowie ein Außenlager konnten gegen den Willen der aus R, L und F bestehenden Personengruppe nicht aufgehoben werden. Dabei kann dahinstehen, ob die Kündigung eines Mietvertrags bei einer GbR wie der Klägerin zu den der Gesellschafterversammlung vorbehaltenen Grundlagengeschäften gehört oder zu den Geschäften der laufenden Verwaltung, die der Geschäftsführung obliegen. Denn W war nach § 8 Abs. 1 Satz 1 GV in Übereinstimmung mit § 709 Abs. 1, § 710 Satz 1 BGB von der Geschäftsführung der Klägerin ausgeschlossen. Gehörte die Kündigung der Mietverträge zu den Geschäften der laufenden Verwaltung, so konnte W eine Kündigung nicht gegen den Willen der aus R, L und F bestehenden Personengruppe aussprechen, da er von der Geschäftsführung der Klägerin gerade ausgeschlossen war. War die Kündigung der Mietverträge hingegen als Grundlagengeschäft der Gesellschafterversammlung vorbehalten, so konnte W sie nicht gegen den Willen der aus R, L und F bestehenden Personengruppe wirksam aussprechen, da er nur zu 1 % an der Klägerin beteiligt war und im Übrigen nach § 9 Abs. 7 GV in der Gesellschafterversammlung das Einstimmigkeitsprinzip galt.

32 (2) Als Geschäftsführern der Klägerin oblag deren laufende Verwaltung R, L und F. Dementsprechend beherrschte die aus diesen Personen bestehende Personengruppe auch die laufende Verwaltung der Mietverhältnisse. Selbst wenn nach § 8 Abs. 1 Satz 2 GV die Geschäftsführer der Klägerin den Weisungen der Gesellschafterversammlung unterliegen, konnte W auf Grundlage seiner Beteiligung an der Klägerin von nur 1 % keine entsprechenden Weisungen gegen den Willen der beherrschenden Personengruppe aus R, L und F durchsetzen, zumal für eine von der Gesellschafterversammlung der Klägerin an deren Geschäftsführung erteilte Weisung nach § 9 Abs. 7 GV auch das Einstimmigkeitsprinzip zu beachten war.

33 e) Das Urteil ist aufzuheben, da das FG rechtsfehlerhaft davon ausgegangen ist, dass § 181 BGB der personellen Verflechtung im Streitfall entgegenstehe.

34 aa) Nach § 181 BGB kann ein Vertreter, soweit ihm nicht ein Anderes gestattet ist, im Namen des Vertretenen mit sich im eigenen Namen oder als Vertreter eines Dritten ein Rechtsgeschäft nicht vornehmen, es sei denn, dass das Rechtsgeschäft ausschließlich in der Erfüllung einer Verbindlichkeit besteht. Verstößt ein Rechtsgeschäft gegen das Verbot des § 181 BGB, so bewirkt dies nicht die Nichtigkeit, sondern eine schwebende Unwirksamkeit des Rechtsgeschäfts i.S. von § 177 BGB (Urteile des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 08.10.1975 - VIII ZR 115/74, BGHZ 65, 123, unter II.2.a [Rz 17], und vom 29.11.1993 - II ZR 107/92, unter I.2. [Rz 14]). Es wird wirksam, wenn der Vertretene es genehmigt.

35 bb) Im Streitfall konnte die beherrschende Personengruppe das Doppelvertretungsverbot auf Seiten der K-GmbH jedoch dadurch beseitigen, dass ein anderer Vertreter ermächtigt wird, entsprechende Rechtsgeschäfte mit der Klägerin zu schließen. Dies konnte nach dem Gesellschaftsvertrag der K-GmbH z.B. durch Bestellung eines Prokuristen geschehen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 215, 107, BStBl II 2007, 165, unter II.1.c [Rz 20]). Bei der für die K-GmbH bestehenden Gesamtvertretungsbefugnis aus zwei Geschäftsführern oder einem Geschäftsführer zusammen mit einem Prokuristen kann in entsprechender Anwendung der Regelungen in § 125 Abs. 2 Satz 2, § 150 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs --HGB--, § 78 Abs. 4, § 269 Abs. 4 des Aktiengesetzes (AktG) auch dem bestellten Prokuristen eine Ermächtigung zum Abschluss von Verträgen erteilt werden (vgl. BGH-Urteile vom 19.06.1975 - II ZR 170/73, unter 3.a [Rz 23]; vom 16.11.1987 - II ZR 92/87, unter 1.a [Rz 9]; so auch die allgemeine Meinung in der Literatur: Altmeppen in Roth/Altmeppen, GmbHG, 9. Aufl., § 35 Rz 61 ff.; Beurskens in Baumbach/Hueck, GmbHG, 22. Aufl., § 35 Rz 39 ff.; Kleindiek in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 20. Aufl., § 35 Rz 32; Oetker in Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl., § 35 GmbHG Rz 63; Scholz/Schneider, GmbHG, 12. Aufl., § 35 Rz 93 ff.; MüKo GmbHG/Stephan/Tieves, 3. Aufl., § 35 Rz 155). Die K-GmbH hatte damit jederzeit die Möglichkeit, durch Bestellung eines Prokuristen dafür zu sorgen, dass sie bei Geschäften mit der Klägerin durch einen Prokuristen vertreten wird. Weiterhin hätte neben einem Prokuristen auch ein Mitglied der aus R, L und F bestehenden beherrschenden Personengruppe die K-GmbH vertreten können, so dass die beiden anderen Personen dieser Gruppe als Vertreter der Klägerin hätten auftreten können. § 181 BGB hätte dem Abschluss eines solchen Geschäfts mithin nicht entgegengestanden.

36 Entgegen der Ansicht der Klägerin wird dadurch der Besteuerung kein fiktiver Sachverhalt zugrunde gelegt. Die personelle Verflechtung als Tatbestandsmerkmal der Betriebsaufspaltung beruht gerade auf den rechtlichen Vereinbarungen, die einerseits das Vertragsverhältnis zwischen Besitz- und Betriebsgesellschaft, andererseits aber auch die geltenden gesellschaftsrechtlichen Regeln über das Zustandekommen und Umsetzen der Willensbildung ausmachen. Diese normative Struktur bestimmt darüber, ob ein einheitlicher Wille für beide Gesellschaften durch eine Person oder Personengruppe gebildet und durchgesetzt werden kann. Insoweit geht es bei der personellen Verflechtung nur um die strukturelle Durchsetzungsmöglichkeit eines einheitlichen Willens im Besitz- und im Betriebsunternehmen und nicht darum, ob davon im Einzelfall auch Gebrauch gemacht wurde.

37 Der Übertragung der Grundsätze des BFH-Urteils in BFHE 215, 107, BStBl II 2007, 165 auf den Streitfall steht --anders als die Klägerin meint-- auch nicht entgegen, dass im Streitfall nicht ein einzelner beherrschender Gesellschafter seinen Willen in beiden Gesellschaften durchsetzen konnte, sondern eine Personengruppe diese Position ausfüllte. Die Personengruppe ist bei der Prüfung der personellen Verflechtung der beherrschenden Person gleichzustellen (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63, unter V.4. [Rz 19], und BFH-Urteil vom 16.05.2013 - IV R 54/11, Rz 36).

38 f) Die Sache ist spruchreif. Aufgrund der Feststellungen des FG sind die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung zwischen der Klägerin und der K-GmbH für den Streitzeitraum zu bejahen. Aus der Überlassung von Wirtschaftsgütern an die K-GmbH erzielte die Klägerin deshalb gewerbliche Einkünfte. Dem Grunde nach ist das FA demnach zutreffend von einem Gewerbebetrieb ausgegangen. Der Höhe nach hat die Klägerin keine Einwendungen gegen die angefochtenen Bescheide erhoben. Die Klage ist daher abzuweisen.

39 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de