

# Urteil vom 20. Mai 2021, IV R 31/19

## Beherrschungsidentität bei treuhänderischer Bindung der mehrheitlich an einer Besitzgesellschaft beteiligten Kommanditistin

ECLI:DE:BFH:2021:U.200521.IVR31.19.0

BFH IV. Senat

GewStG § 9 Nr 1 S 2, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 15 Abs 2, AO § 39 Abs 2 Nr 1 S 2, EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , GewStG VZ 2008 , GewStG VZ 2009

vorgehend FG Köln, 17. Oktober 2019, Az: 6 K 832/16

## Leitsätze

1. Die Mehrheitsbeteiligung eines einzelnen Gesellschafters oder einer Personengruppe vermittelt diesen grundsätzlich auch bei einer KG die erforderliche Mehrheit der Stimmen in der Gesellschafterversammlung und damit die Möglichkeit, in der KG ihren Willen durchzusetzen. Trotz Mehrheitsbeteiligung kann aber aufgrund der Umstände des Einzelfalls eine Beherrschungsidentität zu verneinen sein.
2. Hat die mehrheitlich an einer Betriebsgesellschaft beteiligte Kommanditistin einer Besitzgesellschaft aufgrund der ihr als Treuhänderin gegenüber Treugebern obliegenden Treuepflicht in der Gesellschafterversammlung der Besitz-KG ihre eigenen Interessen überwiegend den Interessen der Treugeber unterzuordnen, so scheidet die Annahme einer personellen Verflechtung als Voraussetzung einer Betriebsaufspaltung aus.

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 17.10.2019 - 6 K 832/16 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 29.02.2016 aufgehoben.

Die Gewerbesteuermessbeträge 2008 und 2009 werden unter Abänderung der geänderten Gewerbesteuermessbescheide 2008 und 2009, jeweils vom 09.07.2015, jeweils auf den Betrag festgesetzt, der sich ergibt, wenn an Stelle der einfachen Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes die erweiterte Kürzung i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes gewährt wird.

Die Berechnung der Gewerbesteuermessbeträge 2008 und 2009 wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Gegenstand des Unternehmens der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), der X-GmbH & Co. KG, ist nach ihrem Gesellschaftsvertrag vom ... 1997 "der Erwerb, die Errichtung ... und die Vermietung von Grundstücken ... sowie die Beteiligung ...".
- 2 Die Kommanditanteile an der Klägerin wurden in den Streitjahren (2008 und 2009) sämtlich von der A-Holding gehalten, wobei diese in den Streitjahren zwischen 38,81 % und 48,43 % der Kommanditanteile auf eigene Rechnung, die übrigen treuhänderisch für Andere hielt. Die treuhänderische Beteiligung ... erfolgte aufgrund eines Emissionsprospekts durch Abschluss eines für sämtliche Treugeber gleichlautenden Treuhandvertrags. Durch diesen war sichergestellt, dass die A-Holding mindestens 25,1 % des Kommanditkapitals auf eigene Rechnung hielt. Im Übrigen waren die Treugeber aufgrund des Gesellschaftsvertrags berechtigt, unmittelbar an der

Gesellschafterversammlung teilzunehmen und ihre mitgliedschaftlichen Rechte dort auszuüben. Gleichermaßen war es ihnen möglich, sich in der Gesellschafterversammlung durch die A-Holding vertreten zu lassen und dieser Weisungen zur Stimmrechtsausübung zu erteilen.

- 3** Persönlich haftende Gesellschafterin der Klägerin war die B-GmbH, die am Kapital der Klägerin nicht beteiligt war. Alleinige Gesellschafterin der B-GmbH war die A-Holding.
- 4** Die Geschäftsführung der Klägerin oblag gemäß § 9 des Gesellschaftsvertrags ausschließlich der Komplementärin (B-GmbH). Sie war von den Beschränkungen des § 181 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) befreit. Die Geschäftsführung erstreckte sich auf alle Rechtsgeschäfte, die zur Erreichung des Gesellschaftszwecks erforderlich sind, insbesondere die bereits im Investitionsplan genannten. Geschäftsführungsmaßnahmen, die über den gewöhnlichen Betrieb der Gesellschaft hinausgingen, bedurften der Zustimmung der Gesellschafterversammlung, es sei denn, ihre unverzügliche Ergreifung war für die Belange der Gesellschaft erforderlich.
- 5** Die Zustimmung zu Geschäften, die über den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb hinausgingen, bedurfte regelmäßig der einfachen Mehrheit (§ 11 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrags), in besonderen Fällen einer qualifizierten Mehrheit von 75 % (§ 11 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrags) der anwesenden bzw. vertretenen Stimmen. Zu den Geschäften i.S. des § 11 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrags zählten insbesondere der Erwerb, die Veräußerung und Belastung von Grundstücken, soweit dies nicht im Investitionsplan vorgesehen war, die Vermietung und Verpachtung der Objekte, soweit es sich nicht um die Vermietung gemäß der Zweckbestimmung im Emissionsprospekt handelte, sowie die Kündigung von Gebäude- und Grundstücksmietverträgen.
- 6** Zwischen der Geschäftsführung der A-Holding und der B-GmbH bestand weitgehende Personenidentität.
- 7** Vermittelt durch eine 100 %-ige Beteiligung an der H-GmbH hielt die A-Holding zudem sämtliche Aktien an der X-AG (AG), die wiederum alleinige Kommanditistin der M-GmbH & Co. KG (M-KG) war. Zwischen der A-Holding und der H-GmbH sowie zwischen der H-GmbH und der AG bestanden Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge. Komplementärinnen der M-KG waren die S-GmbH, die Y-GmbH, sowie die V-GmbH, deren sämtliche Geschäftsanteile wiederum von der AG gehalten wurden. Zwischen der AG und der S-GmbH bestand ebenfalls ein Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag.
- 8** Die Klägerin vermietete der M-KG eine Immobilie, in der ein ... betrieben wurde. Der Mietvertrag vom 03.11.1997 wurde beginnend ab dem 01.01.1998 für die Dauer von 20 Jahren geschlossen. Nach Ablauf dieser Zeit verlängerte sich die Mietdauer automatisch um jeweils fünf Jahre, wenn nicht zuvor eine der Vertragsparteien den Mietvertrag mit einer zwölfmonatigen Frist kündigte. Im Übrigen konnte die Klägerin den Mietvertrag aufgrund Zahlungsrückstands von einer Monatsmiete oder bei allgemeiner Einstellung der Zahlungen durch die Mieterin kündigen. Die anfänglich vereinbarte Miete unterlag einer Indexanpassung auf Anforderung eines Vertragsteils.
- 9** In ihren Gewerbesteuererklärungen 2008 und 2009 nahm die Klägerin jeweils die erweiterte Kürzung bei einem Grundstücksunternehmen i.S. des § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 des Gewerbesteuergesetzes in der in den Streitjahren gültigen Fassung (GewStG) in Anspruch. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dem zunächst in seinen Gewerbesteuermessbescheiden für 2008 vom 25.03.2010 und für 2009 vom 22.02.2011, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--) standen.
- 10** Nach einer Außenprüfung versagte das FA mit nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheiden --nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) tragen die maßgeblichen Eingabewertbögen das Datum vom 17.06.2015-- die erweiterte Kürzung. Zur Begründung wurde im Prüfungsbericht ausgeführt, dass die Klägerin aufgrund einer zwischen ihr und der M-KG bestehenden Betriebsaufspaltung gewerblich tätig werde. Die A-Holding sei imstande, sowohl bei der Klägerin als auch bei der M-KG ihren einheitlichen geschäftlichen Willen durchzusetzen, wodurch eine personelle Verflechtung dieser Gesellschaften begründet werde. Die Vermietung einer wesentlichen Betriebsgrundlage an die M-KG begründe zudem die erforderliche sachliche Verflechtung.
- 11** Der Einspruch der Klägerin wurde im Wesentlichen damit begründet, dass keine Beherrschung der Klägerin durch die A-Holding vorgelegen habe. Die A-Holding habe die Mehrheit der Kommanditanteile an der Klägerin lediglich treuhänderisch gehalten, sodass sie in der Gesellschafterversammlung der Klägerin ihren Willen nicht habe durchsetzen können. Mithin fehle es an der für eine Betriebsaufspaltung erforderlichen personellen Verflechtung. Die Beherrschung der Klägerin durch die A-Holding könne auch nicht daraus abgeleitet werden, dass die A-Holding Alleingesellschafterin der Komplementärin (B-GmbH) sei. Wegen der rechtlichen Verselbständigung der B-GmbH als juristische Person entfalte diese --wie sich aus dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 27.08.1992 - IV R 13/91

(BFHE 169, 231, BStBl II 1993, 134) ergebe-- abschirmende Wirkung. Der Einspruch hatte keinen Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 29.02.2016).

- 12** Das FG Köln wies die Klage mit Urteil vom 17.10.2019 - 6 K 832/16 mit der Begründung ab, dass zwischen der Klägerin und der M-KG eine Betriebsaufspaltung vorgelegen habe. Auch eine personelle Verflechtung sei zu bejahen, weil die A-Holding, vermittelt durch die H-GmbH und die AG, jedenfalls unter Ausnutzung der durch die Beherrschungsverträge begründeten Weisungsbefugnisse in der Gesellschafterversammlung der Betriebsgesellschaft (M-KG) ihren Willen habe durchsetzen können. Die A-Holding habe aber auch bei der Klägerin als Besitzgesellschaft ihren Willen hinsichtlich der Geschäfte des täglichen Lebens durchsetzen können. Zwar sei sie nicht mehrheitlich im eigenen Namen und für eigene Rechnung an der Klägerin beteiligt und habe mithin im Rahmen der Gesellschafterversammlung der Klägerin nicht die Mehrheit der Stimmrechte gehabt. Gleichwohl habe sie, vermittelt durch ihre Beteiligung an der B-GmbH als Komplementärin der Klägerin, beherrschenden Einfluss auf die Geschäfte des täglichen Lebens gehabt. Diese Möglichkeit habe der A-Holding auch nicht durch die Gesellschafterversammlung der Klägerin entzogen werden können, denn die B-GmbH sei durch den Gesellschaftsvertrag zur Geschäftsführung und Vertretung berufen gewesen. Ihre Abberufung hätte daher einer Änderung des Gesellschaftsvertrags bedurft, die jedoch nicht gegen die Stimmen der A-Holding habe erfolgen können. Damit sei auch die Abberufung der von der A-Holding berufenen Geschäftsführer von deren Zustimmung abhängig gewesen. Es genüge die Beherrschung der Geschäfte des täglichen Lebens bezüglich des die sachliche Verflechtung begründenden Überlassungsgeschäfts. Diese Geschäfte hätten keiner Zustimmung der Gesellschafterversammlung bedurft. Dass die Kündigung des Mietverhältnisses gemäß § 11 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrags der Zustimmung bedurft, sei unerheblich, denn die Kündigung des Mietverhältnisses sei auch und insbesondere aus der Perspektive der Treugeber-Kommanditisten als Grundlagengeschäft anzusehen. Die Klägerin könne sich auch nicht auf die Abschirmwirkung der B-GmbH als Kapitalgesellschaft berufen. In seinem Urteil in BFHE 169, 231, BStBl II 1993, 134 habe der BFH die beherrschende Stellung einer natürlichen Person bezüglich einer Betriebsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG u.a. deshalb bejaht, weil sie, vermittelt durch die Komplementär-GmbH, die täglichen Geschäfte der Betriebsgesellschaft habe steuern können. Mithin sei eine abschirmende Wirkung bezogen auf die Geschäftsführung gerade nicht anzunehmen. Dies gelte umso mehr, als zwischen der Geschäftsführung der A-Holding und der B-GmbH weitreichende Personenidentität bestanden habe.
- 13** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG).
- 14** Sie ist weiterhin der Auffassung, dass mangels Beherrschung der Klägerin als Besitzgesellschaft durch die A-Holding keine personelle Verflechtung und damit keine Betriebsaufspaltung vorliege, und begründet dies u.a. damit, dass die A-Holding mangels Mehrheit der Stimmrechte nicht ihren Willen in der Gesellschafterversammlung der Klägerin habe durchsetzen können. Ihr sei es nicht möglich gewesen, z.B. auf geänderte wirtschaftliche Rahmenbedingungen der M-KG als Betriebsgesellschaft zu reagieren, wenn dies die wirtschaftlichen Interessen der Klägerin und der Treugeber beeinträchtigt hätte, zumindest nicht ohne die Gefahr des Entzugs der Geschäftsführungsbefugnis. Sie habe auch eine zur Abberufung der Geschäftsführerin erforderliche Änderung des Gesellschaftsvertrags nicht durch ihre Sperrminorität verhindern können, denn sie sei --als Folge der Ausgestaltung der Klägerin als Publikums-KG bzw. als ... in Gestalt eines geschlossenen Immobilienfonds-- aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Treuepflicht verpflichtet gewesen, einer von der Mehrheit der Treugeber beschlossenen Änderung des Gesellschaftsvertrags mit Blick auf die Komplementärin zuzustimmen. Soweit sich der einheitliche Beherrschungswille auf das Nutzungsverhältnis der wesentlichen Betriebsgrundlage beziehen müsse, dieses insbesondere nicht gegen den Willen der hinter Besitz- und Betriebsgesellschaft stehenden Person oder Personengruppe aufgelöst werden dürfe, habe die A-Holding weder als Kommanditistin noch als mittelbare Geschäftsführerin der Klägerin gegen den Willen der anderen Gesellschafter der Klägerin --der Treugeber-- einen Abschluss oder eine Kündigung eines Mietvertrags durchsetzen können. Vielmehr habe sie bei diesem und einer Reihe anderer zustimmungspflichtiger Geschäfte von den Treugebern überstimmt werden können. Aber auch soweit nach Ansicht des FG allein die Beherrschung der Geschäfte des täglichen Lebens für die personelle Verflechtung maßgebend sei, sei die Komplementärin der Klägerin nicht in der Lage gewesen, das Tagesgeschäft autonom zu beherrschen. Die Mietkonditionen seien durch den Emissionsprospekt und den in § 11 des Gesellschaftsvertrags vorgesehenen Zustimmungsvorbehalt derart vorgegeben gewesen, dass eine einseitige Einflussnahme durch die A-Holding auf die Komplementärin zur Verbesserung der Lage der Betriebsgesellschaft oder als Reaktion auf veränderte wirtschaftliche Rahmenbedingungen nicht möglich gewesen sei.
- 15** Die Klägerin beantragt,  
das Urteil des FG Köln vom 17.10.2019 - 6 K 832/16 und die Einspruchsentscheidung des FA vom 29.02.2016

aufzuheben und unter Abänderung der geänderten Gewerbesteuermessbescheide 2008 und 2009, jeweils vom 09.07.2015, den Gewerbesteuermessbetrag 2008 und 2009 jeweils auf den Betrag festzusetzen, der sich ergibt, wenn an Stelle der einfachen Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG die erweiterte Kürzung i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG gewährt wird.

- 16** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 17** Es ist u.a. der Auffassung, dass es im Streitfall auf die Stimmrechtsmehrheit in der Gesellschafterversammlung nicht ankomme, weil die Beherrschung der Geschäftsführung im Sinne der Geschäfte des täglichen Lebens durch die besonderen atypischen gesellschaftsvertraglichen Rahmenbedingungen vorgegeben gewesen sei. Über die B-GmbH habe die A-Holding ihre geschäftlichen Vorstellungen im Bereich der Alltagsgeschäfte in der Klägerin als Besitzgesellschaft entfalten können. Ein Weisungsrecht der Treugeber-Kommanditisten sei insoweit nahezu ausgeschlossen. Die Stellung der A-Holding als geringfügig unterhältig beteiligte Gesellschafterin und die außergewöhnlich stark ausgestaltete Machtstellung in der Geschäftsführung --alleinige Beherrschung der Geschäfte des täglichen Lebens, zudem keine Auflösung des Mietverhältnisses gegen den Willen der A-Holding-- führe dazu, dass sich auf Dauer nur der einheitliche geschäftliche Betätigungswille der A-Holding in Besitz- und Betriebsunternehmen durchsetzen könne.

## Entscheidungsgründe

II.

- 18** Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung der Vorentscheidung und der Einspruchsentscheidung und zur Änderung der angefochtenen Gewerbesteuermessbescheide in dem beantragten Umfang. Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass im Streitfall eine Betriebsaufspaltung der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG entgegensteht.
- 19** 1. Nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um 1,2 % des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden Grundbesitzes gekürzt (sog. einfache Kürzung). An Stelle der Kürzung nach Satz 1 tritt nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auf Antrag bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichten und veräußern, die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt (sog. erweiterte Kürzung). Die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist --über die hier unstreitig nicht gegebenen Fälle der Versagung der Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG hinaus-- grundsätzlich ausgeschlossen, wenn die Verwaltung oder Nutzung des eigenen Grundbesitzes die Grenzen der Gewerblichkeit überschreitet. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn das Grundstücksunternehmen infolge einer Betriebsaufspaltung als Besitzunternehmen (originär) gewerbliche Einkünfte erzielt. Denn der Zweck der sog. Besitzgesellschaft ist in diesen Fällen von vornherein nicht auf die Vermögensverwaltung, sondern auf die Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr und die Partizipation an der durch die Betriebsgesellschaft verwirklichten Wertschöpfung gerichtet. Die Überlassung eines Grundstücks im Rahmen einer Betriebsaufspaltung wird deshalb als gewerbliche Tätigkeit beurteilt und schließt eine erweiterte Kürzung aus (z.B. BFH-Urteile vom 22.01.2009 - IV R 80/06, BFH/NV 2009, 1279, unter II.1.a, m.w.N.; vom 22.06.2016 - X R 54/14, BFHE 254, 354, BStBl II 2017, 529, Rz 21).
- 20** 2. 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. 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 § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes --EStG-- (originär) gewerblich tätig (z.B. BFH-Urteil vom 28.05.2020 - IV R 4/17, BFHE 269, 149, BStBl II 2020, 710, Rz 24, m.w.N.).

- 21** a) Die Beteiligten und ihnen folgend das FG sind zu Recht davon ausgegangen, dass eine sachliche Verflechtung im Streitfall zu bejahen ist. Eine solche 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 des Betriebsunternehmens von nicht nur geringer Bedeutung ist. Das ist stets anzunehmen, wenn das Grundstück der räumliche und funktionale Mittelpunkt der Geschäftstätigkeit des Betriebsunternehmens ist (z.B. BFH-Urteil in BFHE 269, 149, BStBl II 2020, 710, Rz 25, m.w.N.). Das im Streitfall vermietete und für einen ... genutzte Grundstück stellte eine wesentliche Betriebsgrundlage der M-KG dar.
- 22** b) Das FG hat jedoch wie das FA zu Unrecht eine personelle Verflechtung bejaht.
- 23** 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. Zu den wesentlichen Fragen gehören insbesondere die hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlagen bestehenden Nutzungsüberlassungsverträge (sachliche Verflechtung), die nicht gegen den Willen der Person oder der Personengruppe sollen aufgelöst werden können, die das Besitzunternehmen beherrscht (z.B. BFH-Urteile in BFHE 169, 231, BStBl II 1993, 134, unter II.2.b; in BFHE 269, 149, BStBl II 2020, 710, Rz 27, m.w.N.).
- 24** Dies kann nicht nur bei einer --im Streitfall nicht gegebenen-- Beteiligungsidentität zu bejahen sein, bei der an beiden Unternehmen dieselben Personen im gleichen Verhältnis beteiligt sind (vgl. z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 08.11.1971 - GrS 2/71, BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63, unter V.4.). Eine personelle Verflechtung kann auch bei fehlender Beteiligungsidentität vorliegen, wenn der Mehrheitsgesellschafter oder die Mehrheits-Personengruppe in beiden Unternehmen ihren geschäftlichen Willen durchsetzen können (Beherrschungsidentität; z.B. BFH-Beschluss vom 23.12.2003 - IV B 45/02, juris, unter 2.a). So geht die höchstrichterliche Rechtsprechung bei einem Unternehmen in der Rechtsform einer KG (wie hier die Klägerin) im Grundsatz davon aus, dass in dieser Gesellschaft (nur) derjenige seinen Willen durchsetzen kann, der auch über die erforderliche Mehrheit der Stimmen in der Gesellschafterversammlung der KG verfügt (BFH-Urteil in BFHE 169, 231, BStBl II 1993, 134, unter II.2.b, zu einer Betriebs-Personengesellschaft).
- 25** Soweit der erkennende Senat in seinem Urteil in BFHE 269, 149, BStBl II 2020, 710 (Rz 29) ausgeführt hat, dass sich eine personelle Verflechtung ergeben könne, "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", sollte damit nicht zum Ausdruck gebracht werden, dass bei Prüfung der Beherrschungsidentität der Frage der Mehrheitsbeteiligung an Besitz- und Betriebsunternehmen keine Bedeutung (mehr) zukommt. Dies ergibt sich zum einen schon aus dem Bezug auf das BFH-Urteil vom 16.05.2013 - IV R 54/11 (Rz 36), wo ausdrücklich vom Gegenteil die Rede ist. Zum anderen waren nach dem der Entscheidung in BFHE 269, 149, BStBl II 2020, 710 zugrunde liegenden Sachverhalt drei Gesellschafter gemeinsam (als Personengruppe) jeweils mehrheitlich an Besitz- und Betriebsunternehmen beteiligt, wobei eine Beherrschungsidentität trotz dieser Beteiligungsverhältnisse von jenem FG wegen eines von diesem angenommenen Verstoßes gegen § 181 BGB verneint worden war.
- 26** Ob die Voraussetzungen der personellen Verflechtung erfüllt sind, ist allerdings anhand der tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalls festzustellen (z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63, unter V.4.; BFH-Urteil vom 16.05.2013 - IV R 54/11, Rz 36 am Ende). Nicht in jedem Fall kann nämlich schon allein aufgrund einer Mehrheitsbeteiligung an Besitz- und Betriebsunternehmen auf eine personelle Verflechtung geschlossen werden. Vielmehr kann trotz einer nominellen Mehrheitsbeteiligung die Beherrschung durch den Mehrheitsgesellschafter zu verneinen sein. Deshalb können besondere Umstände des Einzelfalls auch bei einer Mehrheitsbeteiligung von Gesellschaftern an Besitz- und Betriebsunternehmen die Prüfung erfordern, ob diese Umstände der Durchsetzung eines einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillens in beiden Unternehmen und damit einer personellen Verflechtung entgegenstehen. Eine solche Situation kann u.a. bei einem treuhänderischen Halten der Beteiligung gegeben sein. So gebietet es die dem Treuhänder gegenüber dem Treugeber obliegende Treuepflicht, dass er in der Gesellschafterversammlung seine eigenen Interessen den Interessen des Treugebers unterordnet (BFH-Urteil vom 17.03.1987 - VIII R 36/84, BFHE 150, 356, BStBl II 1987, 858, unter II.3.b, zur Treuhand an einem GmbH-Anteil).
- 27** bb) Nach diesen Maßstäben liegt im Streitfall keine personelle Verflechtung vor. Zwar hat das FG zu Recht bei der

Beurteilung der personellen Verflechtung auch die mittelbare Beteiligung der A-Holding über eine Kapitalgesellschaft an der M-KG als Betriebsgesellschaft berücksichtigt (1). Ungeachtet der vom FG entgegen der Auffassung der Klägerin bejahten Frage, ob bei der Beurteilung einer personellen Verflechtung auch eine mittelbare Beteiligung der A-Holding über eine Kapitalgesellschaft (B-GmbH) an der Klägerin als Besitzgesellschaft berücksichtigt werden kann (2), scheidet die Annahme einer personellen Verflechtung bereits daran, dass die A-Holding in den Streitjahren nicht in der Lage war, ihren Willen in der Klägerin durchzusetzen (3).

- 28** (1) Die Beteiligten und ihnen folgend das FG sind zu Recht davon ausgegangen, dass die A-Holding die M-KG als Betriebsgesellschaft mittelbar über ihre 100 %-ige Beteiligung an der H-GmbH, diese wiederum zu 100 % beteiligt an der AG als alleiniger Kommanditistin der M-KG, sowie die in diesem Zusammenhang mit den Komplementärinnen der M-KG abgeschlossenen Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge beherrschen konnte. Schon nach bisheriger Rechtsprechung des BFH, an der festzuhalten ist, kann die Herrschaft über das Betriebsunternehmen auch mittelbar über eine Kapitalgesellschaft ausgeübt und damit --unter der Voraussetzung der gleichzeitigen Beherrschung des Besitzunternehmens-- eine personelle Verflechtung begründet werden (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 14.08.1974 - I R 136/70, BFHE 114, 98, BStBl II 1975, 112; in BFHE 169, 231, BStBl II 1993, 134, unter II.1.b, m.w.N.; vom 28.11.2001 - X R 50/97, BFHE 197, 254, BStBl II 2002, 363, unter II.4.a; vom 20.07.2005 - X R 22/02, BFHE 210, 345, BStBl II 2006, 457, unter II.3.d; vom 29.11.2007 - IV R 82/05, BFHE 220, 98, BStBl II 2008, 471, unter II.2.d; vom 05.06.2008 - IV R 76/05, BFHE 222, 284, BStBl II 2008, 858, unter II.2.b; vom 29.11.2017 - X R 8/16, BFHE 260, 224, BStBl II 2018, 426, Rz 48). Nachdem zwischen den Beteiligten insoweit auch im Revisionsverfahren kein Streit besteht, sieht der Senat von weiteren Ausführungen ab.
- 29** (2) Ob der Annahme der Beherrschung der Klägerin als Besitzgesellschaft durch die A-Holding entgegensteht, dass die A-Holding zwar auch alleinige Gesellschafterin der allein zur Geschäftsführung berufenen Komplementärin der Klägerin (B-GmbH) gewesen ist, diese jedoch die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft hat, kann im Streitfall dahingestellt bleiben. Insoweit kann hier offen bleiben, ob an der bisherigen Rechtsprechung des BFH festzuhalten ist, dass eine Beteiligung der an der Betriebsgesellschaft beteiligten Gesellschafter an der Besitzgesellschaft, die lediglich mittelbar über eine Kapitalgesellschaft besteht, wegen des sog. Durchgriffsverbots --entgegen der Ansicht des FG-- nicht zur Beurteilung einer personellen Verflechtung herangezogen werden kann.
- 30** (3) Denn das FG hat jedenfalls verkannt, dass die aus gesellschaftsrechtlicher Sicht mehrheitlich an der Klägerin beteiligte A-Holding --ungeachtet des Umstands, dass treuhändisch gehaltene Gesellschaftsanteile (hier Kommanditanteile) steuerrechtlich nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO dem Treugeber zuzurechnen sind-- nach Maßgabe der im Streitfall getroffenen Regelungen im Emissionsprospekt, in den Treuhandverträgen und im Gesellschaftsvertrag der Klägerin in den wesentlichen Fragen, insbesondere in Bezug auf den hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlage "Grundstück" bestehenden Nutzungsüberlassungsvertrag, bei der Klägerin als Besitzunternehmen nicht ihren Willen durchsetzen konnte. Denn insbesondere die Kündigung von Gebäude- und Grundstücksmietverträgen war nach dem Gesellschaftsvertrag mit einfacher Mehrheit der in der Gesellschafterversammlung anwesenden und/oder vertretenen Stimmen zustimmungspflichtig. Dabei konnte die A-Holding jedoch nach dem Gesellschaftsvertrag über keine eigene Stimmenmehrheit verfügen, sondern allenfalls gemeinsam mit den Stimmen der Treugeber. Selbst wenn bzw. soweit die A-Holding die zur eigenen Teilnahme an der Gesellschafterversammlung berechtigten Treugeber dort vertreten hätte, hätte sie deren Weisungen zur Stimmrechtsausübung folgen müssen. Deshalb hätte der Mietvertrag mit der M-KG als rechtliche Grundlage des die sachliche Verflechtung begründenden Nutzungsverhältnisses --selbst wenn dies im Hinblick auf die Interessenlage der Treugeber unwahrscheinlich erscheint-- auch gegen den Willen der A-Holding aufgelöst werden können.
- 31** 3. Ist deshalb im Streitfall eine Betriebsaufspaltung zu verneinen, liegen die Voraussetzungen der erweiterten Kürzung vor. Unter Berücksichtigung dessen sind die angefochtenen Gewerbesteuermessbescheide zu ändern. Die Übertragung der Berechnung des Gewerbesteuermessbetrags 2008 und 2009 auf das FA beruht auf § 100 Abs. 2 Satz 2, § 121 FGO.
- 32** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

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