Urteil vom 16. September 2021, IV R 7/18

Beherrschungsidentität bei mittelbarer Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft an einer Besitz-Personengesellschaft

ECLI:DE:BFH:2021:U.160921.IVR7.18.0

BFH IV. Senat

GewStG § 9 Nr 1 S 2, GewStG § 9 Nr 1 S 5 Nr 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 15 Abs 2, EStG § 15 Abs 3 S 2 Nr 1, GewStG VZ 2010 , GewStG VZ 2011 , GewStG VZ 2012

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 23. Januar 2018, Az: 8 K 2233/15

Leitsätze

Auch eine Beteiligung der an der Betriebsgesellschaft beteiligten Gesellschafter an einer Besitz-Personengesellschaft, die lediglich mittelbar über eine Kapitalgesellschaft besteht, ist bei der Beurteilung einer personellen Verflechtung als eine der Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung zu berücksichtigen (Änderung der Rechtsprechung).

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 24.01.2018 - 8 K 2233/15 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, vermietete mit Vertrag vom ... 1998 die "ehemalige ..., Produktionshalle, Büroräume, Nebenräume" in X an die mit ihr über die H-GmbH verbundene (spätere) M-GmbH & Co. KG (M-KG; damals noch GmbH), die die vermietete Immobilie neben weiteren Grundstücken betrieblich nutzte. Das Mietverhältnis mit der M-KG bestand auch in den Streitjahren (2010 bis 2012) fort.

2 An der Klägerin waren bis zum Tod des als Kommanditist zu 50,7 % beteiligten A am ... 2010 als weitere Kommanditisten B zu 10 %, C zu 19,3 %, Y und D zu jeweils 10 % beteiligt sowie als Komplementärin ohne Kapitalbeteiligung die BV-GmbH, deren alleiniger Gesellschafter ebenfalls der A war.

3 A und B waren gleichzeitig zu 90 % und 10 % Anteilseigner der H-GmbH, die alleinige Kommanditistin der M-KG war. Komplementärin der M-KG war die V-GmbH, deren Anteilseignerin zu 100 % die H-GmbH war.

4 Nach dem Tod des A waren aufgrund eines mit Rückwirkung auf den ... 2010 geschlossenen Auseinandersetzungsvertrags vom ... 2010 an der Klägerin als Kommanditisten B zu 50,42 %, C zu 29,44 % und D zu 20,14 % beteiligt; Komplementärin ohne Kapitalbeteiligung war weiterhin die BV-GmbH, an der an Stelle von A jetzt B zu 60 % sowie C und D zu jeweils 20 % beteiligt waren.

5 Anteilseigner der H-GmbH, die weiterhin alleinige Kommanditistin der M-KG war, waren B zu 64 % sowie C und D zu jeweils 18 %. Komplementärin der M-KG war weiterhin die V-GmbH, an der die H-GmbH unverändert zu 100 % beteiligt war.

6 Die jeweiligen Satzungen der genannten GmbH enthielten auch in den Streitjahren die Regelung, dass für Gesellschafterbeschlüsse, die den Gesellschaftsvertrag oder die Auflösung der Gesellschaft betreffen, 75 % aller vorhandenen Stimmen erforderlich waren. Dies galt ebenfalls für Geschäfte, die der Zustimmung der

Gesellschafterversammlung bedürfen. Im Übrigen reichte die Mehrheit der abgegebenen Stimmen. Die Gesellschaftsverträge der Klägerin und der M-KG sahen keine besonderen Regelungen für Gesellschafterbeschlüsse vor.

7 Die Beteiligungen der Kommanditisten der Klägerin an der H-GmbH wurden als deren Sonderbetriebsvermögen II bei der Klägerin behandelt. In den Streitjahren erzielte die Klägerin, die von den Beteiligten als gewerblich geprägte Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren gültigen Fassung --EStG--) behandelt wurde, ausschließlich Einnahmen aus der Vermietung des Grundstücks an die M-KG. In ihren Gewerbesteuererklärungen für die Streitjahre machte die Klägerin zunächst nur Kürzungen i.S. von § 9 Nr. 1 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (GewStG) geltend. Die Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag für 2010 vom 08.06.2011, für 2011 vom 18.07.2012 und für 2012 vom 06.05.2013 ergingen erklärungsgemäß, aber unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO).

8 In der Zeit vom 19.12.2013 bis zum 25.02.2014 fand bei der Klägerin eine Außenprüfung statt. Obwohl die Klägerin während der Außenprüfung die erweiterte Kürzung i.S. von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG beantragt hatte, traf der Prüfer zur Gewerbesteuer keine Feststellungen. Im Anschluss an die Außenprüfung hob der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die in den Gewerbesteuermessbescheiden 2010 bis 2012 enthaltenen Vorbehalte der Nachprüfung durch Bescheide vom 26.06.2014 auf.

9 Nachdem die Klägerin mit Schriftsatz vom 27.06.2014 unmittelbar beim FA die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG beantragt und mit Schreiben vom 10.07.2014 ausdrücklich Einspruch gegen die Bescheide vom 26.06.2014 eingelegt hatte, lehnte das FA die Gewährung der erweiterten Kürzung mit Einspruchsentscheidung vom 06.11.2015 ab. Unter Verweis auf den Beschluss des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 17.10.2002 - I R 24/01 (BFHE 200, 54, BStBl II 2003, 355) führte das FA aus, dass wegen der im Sonderbetriebsvermögen der Kommanditisten der Klägerin gehaltenen Beteiligungen an der H-GmbH keine ausschließliche Verwaltung eigenen Grundbesitzes vorliege. Aus den Beteiligungen würden dem Grunde nach gewerbliche Einkünfte erzielt, die nicht ausschließlich auf die Grundstücksverwaltung entfielen. Darüber hinaus sei die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG zu versagen, weil das Grundstück der Klägerin aufgrund der Unternehmensstruktur zumindest zeitweise oder teilweise einem Gewerbebetrieb diene, an dem die Gesellschafter der Klägerin beteiligt seien.

10 Die hiergegen gerichtete Klage hatte Erfolg. In seinem Urteil vom 24.01.2018 - 8 K 2233/15 führte das Hessische Finanzgericht (FG) aus, die Klage sei begründet, weil die Voraussetzungen des § 164 Abs. 3 Satz 3 AO für die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung in den jeweiligen Gewerbesteuermessbescheiden nach einer Außenprüfung nicht gegeben seien und die Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG in den Streitjahren vorgelegen hätten. Die erweiterte Kürzung sei auch nicht nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG ausgeschlossen. Auch liege keine der erweiterten Kürzung entgegenstehende mitunternehmerische Betriebsaufspaltung zwischen der Klägerin und der M-KG vor. Zwar sei im Streitfall infolge der Überlassung eines von der M-KG zu betrieblichen Zwecken genutzten Grundstücks von einer sachlichen Verflechtung auszugehen, jedoch fehle es an der erforderlichen personellen Verflechtung. Denn die Kommanditisten der Klägerin seien zwar mit entsprechenden Mehrheitsverhältnissen an der H-GmbH beteiligt, diese wiederum sei jedoch lediglich als Kommanditistin an der M-KG beteiligt und damit nach § 164 des Handelsgesetzbuchs (HGB) von der Geschäftsführung ausgeschlossen. Die 100 %-ige Beteiligung der H-GmbH an der Komplementärin der M-KG, der V-GmbH, genüge nicht, weil zum einen die Gesellschaftsanteile der V-GmbH nicht zum (Sonder-)Betriebsvermögen der M-KG oder deren Gesellschaftern gehörten und zum anderen ein "Durchgriff" durch eine weitere Kapitalgesellschaft nicht zulässig sei. Dieses Durchgriffsverbot stehe auch der Annahme eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens entgegen, soweit die an der H-GmbH und der M-KG beteiligten Personen zugleich an der Klägerin als potentieller Besitzgesellschaft unmittelbar als Kommanditisten und mittelbar über deren Komplementärin, die BV-GmbH, beteiligt seien. Denn bei der Klägerin könne der geschäftliche Betätigungswille nur von der BV-GmbH ausgeübt werden. Darüber hinaus bestünden keine Anhaltspunkte für eine faktische Beherrschung der M-KG.

11 Mit seiner Revision rügt das FA sinngemäß die Verletzung materiellen Rechts (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG) und eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht.

12 Es trägt vor, das FG habe zu Unrecht eine personelle Verflechtung und damit eine (mitunternehmerische) Betriebsaufspaltung zwischen der Klägerin und der M-KG verneint, die die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ausschließe. Eine personelle Verflechtung liege vor, weil ein einheitlicher Geschäfts- und Betätigungswille in Besitz- und Betriebsunternehmen durchzusetzen sei. Zwar habe das FG eine Beherrschungsidentität verneint, weil

die Personen um B an der Klägerin nur als Kommanditisten beteiligt gewesen seien und deren mittelbare Beteiligung an der M-KG über die H-GmbH nur eine kommanditistische Beteiligung vermittele. Zudem sei das FG davon ausgegangen, dass die nämliche Personengruppe auch die jeweils zur Geschäftsführung berufenen Komplementär-GmbH (BV-GmbH bzw. V-GmbH) beherrsche, bei Kapitalgesellschaften aber das Durchgriffsverbot der Annahme einer Beherrschungsidentität entgegenstehe. Maßgeblich sei jedoch, wer die Auflösung des Pachtverhältnisses über wesentliche Betriebsgrundlagen bestimmen könne, die zu den Geschäften gehöre, die über den gewöhnlichen Betrieb des Handelsgeschäfts hinausgehen. Die Auflösung solle nicht gegen den Willen der das Besitzunternehmen beherrschenden Personen möglich sein. Insoweit stünden den Kommanditisten der Klägerin und der M-KG aber --so das FA unter Bezug auf das BFH-Urteil vom 27.08.1992 - IV R 13/91 (BFHE 169, 231, BStBl II 1993, 134)-- nach § 164 HGB Mitwirkungsrechte zu. Sie könnten deshalb zumindest hinsichtlich des Pachtverhältnisses in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen, wenn ihre Mitwirkungsrechte nicht ausgeschlossen worden seien und sie in der Gesellschafterversammlung über die Mehrheit der Stimmen verfügten. Entsprechende Feststellungen habe das FG nicht getroffen. Es habe nicht ohne weitere Sachverhaltsaufklärung davon ausgehen dürfen, dass die beiden Komplementär-GmbH bereits kraft ihrer gesellschaftsrechtlichen Stellung die Klägerin und die M-KG beherrschten. Entsprechendes gelte für die Zeit bis zum Tod des A, der eine identische beherrschende Stellung wie die nachfolgende Personengruppe innegehabt habe.

13 Auch sei das FG fehlerhaft davon ausgegangen, dass die Herrschaft über die Klägerin als Besitzgesellschaft nicht mittelbar über die Komplementärin der Klägerin erfolgen könne. Zwar begründe nach Ansicht des BFH (z.B. Urteil vom 15.04.1999 - IV R 11/98, BFHE 188, 412, BStBl II 1999, 532) die mittelbare Beherrschung der Besitzgesellschaft keine personelle Verflechtung. Wenn aber eine mittelbare Beteiligung an der Betriebsgesellschaft eine solche Verflechtung begründe, müsse dies auch bei mittelbarer Beteiligung an der Besitzgesellschaft gelten.

14 Das FA beantragt sinngemäß,
die vorinstanzliche Entscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

15 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
die Revision zurückzuweisen.

16 Sie schließt sich der Begründung des angefochtenen FG-Urteils an.

17 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf mündliche Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

18 Die Revision des FA 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 hat zu Unrecht die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG gewährt. Zwar hat das FG zu Recht erkannt, dass der Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung im Streitfall weder § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG (dazu unter II.2.) noch der Umstand, dass die Beteiligungen von Kommanditisten der Klägerin an der H-GmbH als Sonderbetriebsvermögen II bei der Klägerin behandelt worden sind (dazu unter II.3.), entgegenstehen. Gleichwohl ist die erweiterte Kürzung der Klägerin nicht zu gewähren, weil zwischen der Klägerin und der M-KG in den Streitjahren eine Betriebsaufspaltung vorgelegen hat (dazu unter II.4.).

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 Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung ist gemäß § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG ausgeschlossen, wenn der Grundbesitz ganz oder zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen dient. Der Gesetzgeber sieht in diesem Fall die Voraussetzungen für eine Begünstigung des Grundstücksunternehmens nicht mehr als gegeben an, weil bei einer Nutzung des Grundstücks im Gewerbebetrieb des Gesellschafters ohne Zwischenschaltung eines weiteren Rechtsträgers die Grundstückserträge

in den Gewerbeertrag einfließen und damit der Gewerbesteuer unterliegen würden (BFH-Urteil vom 07.08.2008 - IV R 36/07, BFHE 223, 251, BStBl II 2010, 988, unter II.2., m.w.N.).

20 2. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG der Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung im Streitfall nicht entgegensteht.

21 a) Grundbesitz "dient" dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters eines Grundstücksunternehmens i.S. von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG u.a. dann, wenn er von diesem aufgrund eines Miet- oder Pachtvertrags genutzt wird (BFH-Urteil in BFHE 223, 251, BStBl II 2010, 988, unter II.2.a, m.w.N.), aber auch dann, wenn das Grundstück von einer Gesellschaft genutzt wird, an der der Gesellschafter des Grundstücksunternehmens als Mitunternehmer (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) beteiligt ist (z.B. BFH-Urteile vom 07.04.2005 - IV R 34/03, BFHE 209, 133, BStBl II 2005, 576, unter II.2.b; vom 26.06.2007 - IV R 9/05, BFHE 219, 173, BStBl II 2007, 893, unter II.3.a, jeweils m.w.N.). Als Gesellschafter i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG gilt neben dem unmittelbar Beteiligten auch derjenige, der nur mittelbar über eine Personenhandelsgesellschaft am Grundstücksunternehmen beteiligt ist (vgl. BFH-Urteil vom 15.12.1998 - VIII R 77/93, BFHE 187, 326, BStBl II 1999, 168, unter 2.b). Die mittelbare Beteiligung am Grundstücksunternehmen über eine Kapitalgesellschaft hat hingegen keine solche Wirkung; die Kapitalgesellschaft entfaltet insoweit mangels einer ausdrücklich entgegenstehenden gesetzlichen Regelung eine Abschirmwirkung, die zum Verbot des Durchgriffs auf ihre Gesellschafter führt (vgl. BFH-Urteile in BFHE 187, 326, BStBl II 1999, 168, unter 2.c; in BFHE 188, 412, BStBl II 1999, 532, unter 2.b, m.w.N.). Daran ist festzuhalten, weil sonst die rechtliche Selbständigkeit der Kapitalgesellschaft ignoriert würde.

22 b) Ausgehend von diesen Maßstäben schließt die Regelung des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG eine erweiterte Kürzung im Streitfall nicht aus. Denn das von der Klägerin vermietete Grundstück wurde von der M-KG genutzt, die selbst keine Gesellschafterin der Klägerin war. An der M-KG waren in den Streitjahren auch keine Gesellschafter der Klägerin als Mitunternehmer beteiligt, denn alleinige Kommanditistin der M-KG war die H-GmbH und Komplementärin der M-KG die V-GmbH. Dabei ist --wie das FG zu Recht erkannt hat-- unschädlich, dass vor und nach dem Tod des A einzelne Kommanditisten der Klägerin zugleich Gesellschafter der H-GmbH waren, die wiederum alleinige Anteilseignerin der V-GmbH war. Denn das sog. Durchgriffsverbot hindert in Bezug auf den Begriff des "Gesellschafters" in § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG nicht nur daran, eine mittelbare Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft am Grundstücksunternehmen einer unmittelbaren Beteiligung gleichzustellen, sondern auch im Hinblick auf das Tatbestandsmerkmal "dienen" in § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG daran, eine mittelbare Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft an dem grundstücksnutzenden Unternehmen einer mitunternehmerischen Beteiligung daran gleichzustellen.

23 3. Das FG ist im Ergebnis zu Recht auch davon ausgegangen, dass der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht entgegensteht, dass Kommanditisten der Klägerin (bis zu seinem Tod der A sowie B, anschließend B, C und D) an der H-GmbH --der alleinigen Kommanditistin der M-KG und alleinigen Gesellschafterin der V-GmbH, diese wiederum Komplementärin der M-KG-- beteiligt gewesen sind und diese Beteiligungen bei der Klägerin als (notwendiges) Sonderbetriebsvermögen II behandelt worden sind.

24 a) Es kann u.a. offenbleiben, ob das Halten einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, bei der Beteiligungsbezüge grundsätzlich gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu Einkünften aus Kapitalvermögen führen, die aber bei einer gewerblich geprägten Personengesellschaft gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert werden, --wie es das FG unter Bezug auf das BFH-Urteil vom 03.08.1972 - IV R 235/67 (BFHE 106, 331, BStBl II 1972, 799, unter II.3.) vertreten hat-- für die erweiterte Kürzung im Streitfall unschädlich ist, weil nur solche Geldgeschäfte die Kürzungsmöglichkeit für die Erträge aus der Verwaltung und Nutzung von Grundvermögen beseitigen, die "ihrer Natur nach" gewerblichen Charakter haben.

25 b) Denn eine Personengesellschaft "verwaltet" --anders als bei zum Sonderbetriebsvermögen I und damit zum "Betriebsvermögen des Unternehmers" gehörendem Grundbesitz ihrer Gesellschafter, der der Personengesellschaft als "eigener" Grundbesitz i.S. von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zuzurechnen ist (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.09.2018 - GrS 2/16, BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262, Rz 76 ff.), und anders als bei einer im Gesamthandsvermögen gehaltenen Beteiligung-- eine als Sonderbetriebsvermögen II behandelte Beteiligung eines ihrer Gesellschafter an einer Kapitalgesellschaft nicht. Verwaltet wird eine solche Beteiligung vielmehr von dem Gesellschafter, als dessen Sonderbetriebsvermögen II sie behandelt wird. Denn die Beteiligung eines Mitunternehmers an einer Kapitalgesellschaft ist (notwendiges) Sonderbetriebsvermögen II, wenn der Mitunternehmer seine bei der Kapitalgesellschaft bestehende Machtstellung in den Dienst des Unternehmens der Personengesellschaft stellt (z.B. BFH-Urteil vom 28.05.2020 - IV R 17/17, BFHE 269, 158, Rz 18, m.w.N.). Damit ist

weder tatsächlich noch rechtlich die Verwaltung dieser Beteiligung durch die betreffende Personengesellschaft verbunden. Deshalb ist es in dieser Situation ausgeschlossen, dass die Personengesellschaft insoweit eine der erweiterten Kürzung entgegenstehende, nicht in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG als unschädlich aufgeführte Tätigkeit ausübt.

26 4. Der Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG steht im Streitfall jedoch entgegen, dass in den Streitjahren zwischen der Klägerin als Besitzunternehmen und der M-KG als Betriebsunternehmen eine Betriebsaufspaltung bestanden hat. Zwar ist das FG nach der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung --auch des erkennenden Senats-- davon ausgegangen, dass --im Gegensatz zu einer mittelbaren Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft an der Betriebsgesellschaft-- durch eine mittelbare Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft an der Klägerin als Besitz-Personengesellschaft keine personelle Verflechtung begründet werden kann. An dieser Rechtsprechung hält der erkennende Senat unter Berücksichtigung der von ihm eingeholten Stellungnahmen des I. und des III. Senats des BFH jedoch nicht mehr fest.

27 a) Die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist 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).

28 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. 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 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.).

29 Eine solche sachliche und personelle Verflechtung ist im Streitfall zu bejahen.

30 aa) 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 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.). Zu Recht ist deshalb das FG davon ausgegangen, dass die Klägerin der M-KG mit Vertrag vom 01.08.1998 in Gestalt des vermieteten Grundstücks eine wesentliche Betriebsgrundlage überlassen hat.

31 bb) Auch die Voraussetzungen einer personellen Verflechtung (dazu II.4.b bb (1)) liegen im Streitfall vor. Zur Beurteilung einer personellen Verflechtung zwischen der Klägerin und der M-KG sind bei den Gesellschaftern A bzw. nach dessen Tod B, C und D auch deren mittelbare Beteiligungen sowohl an der Klägerin als Besitzgesellschaft als auch an der M-KG als Betriebsgesellschaft zu berücksichtigen (dazu II.4.b bb (2)). Ausgehend davon ergibt sich aus den vom FG getroffenen Feststellungen, dass die Beteiligungsverhältnisse bezogen auf A bzw. nach dessen Tod bezogen jedenfalls auf die aus B, C und D bestehende Personengruppe zur Beherrschungsidentität hinsichtlich der Klägerin und der M-KG geführt haben (dazu II.4.b bb (3)). Stellt man auf A bzw. für die Zeit nach dessen Tod auf die genannte Personengruppe ab, konnten diese Personen in den Streitjahren auf die BV-GmbH und die H-GmbH auch insoweit maßgeblichen Einfluss nehmen, als nach den Feststellungen des FG für Gesellschafterbeschlüsse, die den Gesellschaftsvertrag oder die Auflösung beider Gesellschaften betrafen, 75 % aller vorhandenen Stimmen erforderlich waren, und dies auch für Geschäfte galt, die der Zustimmung der Gesellschafterversammlung bedurften.

32 (1) Eine personelle Verflechtung liegt vor, wenn eine Person oder Personengruppe sowohl das Besitz- als auch das Betriebsunternehmen 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 in BFHE 269, 149, BStBl II 2020, 710, Rz 27, m.w.N.). Dies kann nicht nur bei einer --im Streitfall nicht gegebenen-- Beteiligungsidentität, sondern auch bei einer sog. Beherrschungsidentität zu bejahen sein. Eine Beherrschungsidentität wird regelmäßig durch die Mehrheitsbeteiligung von Gesellschaftern an Besitz- und Betriebsunternehmen indiziert (vgl. BFH-Urteil vom 20.05.2021 - IV R 31/19, BFHE 272, 367, BStBl II 2021, 768, Rz 24 f.).

33 (2) Bis zu seinem Tod war A, in der Folgezeit die aus B, C und D bestehende Personengruppe, sowohl unmittelbar als Kommanditist(en) als auch mittelbar über eine jeweils mehrheitliche Beteiligung an der Komplementär-GmbH (BV-GmbH) an der Klägerin als Besitzgesellschaft beteiligt. Zugleich waren die gleichen Personen auch mittelbar über eine jeweils mehrheitliche Beteiligung an der alleinigen Kommanditistin (H-GmbH) der M-KG als Betriebsgesellschaft beteiligt. Die H-GmbH wiederum war auch alleinige Gesellschafterin der Komplementär-GmbH (V-GmbH) der M-KG. Für die Beurteilung einer personellen Verflechtung zwischen der Klägerin und der M-KG sind bei den Gesellschaftern A bzw. nach dessen Tod B, C und D auch deren mittelbare Beteiligungen über Kapitalgesellschaften (BV-GmbH bzw. H-GmbH) sowohl an der Betriebsgesellschaft (M-KG) als auch --in Änderung der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung-- an der Klägerin als Besitz-Personengesellschaft zu berücksichtigen.

34 (a) Nach bisheriger Rechtsprechung des BFH kann eine Beteiligung der an der Betriebsgesellschaft beteiligten Gesellschafter an der Besitzgesellschaft, die lediglich mittelbar über eine Kapitalgesellschaft besteht, mangels Mitunternehmerstellung dieser Gesellschafter in der Besitzgesellschaft nicht zu einer personellen Verflechtung führen, weil der Besitzgesellschaft wegen des sog. Durchgriffsverbots weder die Beteiligung an der Betriebsgesellschaft noch eine damit verbundene Beherrschungsfunktion zugerechnet werden könnten (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 169, 231, BStBl II 1993, 134, unter II.2.a, und in BFHE 188, 412, BStBl II 1999, 532, unter 1.b, unter Bezug auf die BFH-Urteile vom 01.08.1979 - I R 111/78, BFHE 129, 57, BStBl II 1980, 77; vom 22.10.1986 - I R 180/82, BFHE 148, 272, BStBl II 1987, 117, und vom 20.05.1988 - III R 86/83, BFHE 153, 481, BStBl II 1988, 739; bestätigend BFH-Urteile vom 16.09.1994 - III R 45/92, BFHE 176, 98, BStBl II 1995, 75, unter II.3.e aa (2); vom 29.11.2007 - IV R 82/05, BFHE 220, 98, BStBl II 2008, 471, unter II.2.d; vom 08.09.2011 - IV R 44/07, BFHE 235, 231, BStBl II 2012, 136, Rz 24; vom 30.10.2019 - IV R 59/16, BFHE 267, 386, BStBl II 2020, 147, Rz 44, dort allerdings mit Hinweisen auf die Gegenmeinung). Zur Begründung hatte sich der --soweit ersichtlich-- erstmals mit dieser Rechtsfrage befasste I. Senat des BFH in seinem Urteil in BFHE 129, 57, BStBl II 1980, 77 (unter 1.c) unter Berufung auf das Urteil des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 24.01.1962 - 1 BvR 845/58 (BVerfGE 13, 331, unter III.3.) auf die rechtliche Selbständigkeit der Kapitalgesellschaft als juristische Person bezogen.

35 (b) Andererseits kann jedoch schon nach bisheriger Rechtsprechung, an der festzuhalten ist, die Herrschaft über das Betriebsunternehmen auch mittelbar über eine Kapitalgesellschaft ausgeübt und damit 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; in BFHE 220, 98, BStBl II 2008, 471, unter II.2.d, dort klarstellend zu BFH-Urteil in BFHE 188, 412, BStBl II 1999, 532, unter 1.b, 3. Absatz der Gründe; 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).

36 (c) Die Rechtsauffassung des BFH ist im Schrifttum auf Kritik gestoßen (z.B. Söffing, Finanz-Rundschau --FR-- 1993, 61; derselbe, FR 2002, 334, 335; Stoschek/Sommerfeld, Deutsches Steuerrecht 2012, 215; Bode in Brandis/Heuermann, § 15 EStG Rz 613; Gluth in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 EStG Rz 801; Krumm in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl., § 15 Rz 96; Schmidt/Wacker, EStG, 40. Aufl., § 15 Rz 835). Im Wesentlichen ist eingewandt worden, dass die Frage der personellen Verflechtung als eine der Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung nichts mit der Frage der rechtlichen Selbständigkeit einer Kapitalgesellschaft als juristische Person zu tun habe. Abgesehen davon könne die Frage des Durchgriffs durch eine juristische Person auf Seiten des Besitz- und des Betriebsunternehmens nur einheitlich beantwortet werden. Aber auch die für die Frage der personellen Verflechtung bedeutsamen Einflussmöglichkeiten auf Besitz- und Betriebsunternehmen könnten nur nach einheitlichen Maßstäben beurteilt werden.

37 (d) Der erkennende Senat hat im Streitfall nur zu entscheiden, ob er diesen Grundsätzen für den Fall weiterhin folgt, dass die Besitzgesellschaft --wie hier die Klägerin als KG-- eine Personengesellschaft ist.

38 (aa) Nach jetziger Auffassung des erkennenden Senats sind jedenfalls in diesem Fall keine sachlichen Gründe für die von der bisherigen Rechtsprechung bei der Beantwortung der Frage einer personellen Verflechtung vertretene Unterscheidung zwischen einer mittelbaren Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft am Betriebsunternehmen und einer solchen am Besitzunternehmen (hier als Personengesellschaft) ersichtlich. Zu Recht ist der BFH schon bislang davon ausgegangen, dass es die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gewährleisten kann, mittelbar über diese einen beherrschenden Einfluss auf das Betriebsunternehmen auszuüben (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 210, 345, BStBl II 2006, 457, unter II.3.d). Denn eine derartige Einflussnahme auf die Betriebsgesellschaft berührt die rechtliche Selbständigkeit der Kapitalgesellschaft, die die mittelbare Beteiligung an der Betriebsgesellschaft vermittelt, nicht. Deshalb hat auch der I. Senat des BFH, der eine mittelbare Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft am Besitzunternehmen unter Berufung auf das sog. Durchgriffsverbot als für die Frage einer personellen Verflechtung nicht maßgebend angesehen hat, zu Recht der rechtlichen Selbständigkeit der Kapitalgesellschaft als juristische Person hinsichtlich des Einflusses über eine Kapitalgesellschaft auf das Betriebsunternehmen keine Bedeutung beigemessen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 114, 98, BStBl II 1975, 112). Wenn jedoch die Herrschaft über das Betriebsunternehmen nicht auf einer unmittelbaren Beteiligung beruhen muss, sondern auch mittelbar über eine Kapitalgesellschaft als Beteiligungsgesellschaft ausgeübt werden kann, muss dies auch für eine mittelbare Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft an dem Besitzunternehmen jedenfalls insoweit gelten, als dieses eine Personengesellschaft ist. Denn für die personelle Verflechtung von Besitz- und Betriebsunternehmen kommt es --wie oben bereits ausgeführt-- allein darauf an, ob 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 Personengruppe bestimmt werden, die auch hinter dem Betriebsunternehmen steht (z.B. BFH-Urteil in BFHE 269, 149, BStBl II 2020, 710, Rz 27). Die mittelbare Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft kann jedoch sowohl im Fall des Betriebs- als auch des Besitzunternehmens --jedenfalls wenn Letzteres eine Personengesellschaft ist-- einer Person oder Personengruppe eine entsprechende Stellung vermitteln, ohne dass dadurch die rechtliche Selbständigkeit der betreffenden Kapitalgesellschaft berührt wird. Die Frage des Durchgriffs durch eine Kapitalgesellschaft ist deshalb jedenfalls in der vom erkennenden Senat zu entscheidenden Fallkonstellation für die Frage der Beherrschung eines Unternehmens --sowohl in Gestalt eines Betriebs- als auch in Gestalt eines Besitzunternehmens-- gleichermaßen ohne Bedeutung (vgl. auch Söffing, FR 2002, 334, 335). Danach ist zur Beurteilung einer personellen Verflechtung die mittelbare Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft an einer Besitz-Personengesellschaft gleich zu behandeln mit einer mittelbaren Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft an einer Betriebsgesellschaft (im Streitfall ebenfalls eine Personengesellschaft). Der erkennende Senat hält deshalb nicht mehr an seiner früheren Rechtsauffassung fest, dass eine Beteiligung der an der Betriebsgesellschaft beteiligten Gesellschafter an einer Besitz-Personengesellschaft, die lediglich mittelbar über eine Kapitalgesellschaft besteht, keine personelle Verflechtung begründen kann. Vielmehr kann in diesem Fall (auch) die Herrschaft über das Besitzunternehmen mittelbar über eine Kapitalgesellschaft ausgeübt und damit eine personelle Verflechtung begründet werden.

39 (bb) Der III. Senat des BFH hat auf Anfrage des erkennenden Senats mitgeteilt, dass er dem neuen Ansatz des IV. Senats folge und an seiner bisherigen und auf den IV. Senat gestützten Rechtsprechung nicht mehr festhalte.

40 Der I. Senat des BFH hat mitgeteilt, dass seine Rechtsprechung der vom erkennenden Senat beabsichtigten Rechtsprechungsänderung nicht entgegenstehe. Zur Begründung hat der I. Senat u.a. ausgeführt, dass sich die Divergenzanfrage des erkennenden Senats auf die Rechtsprechung des I. Senats zur Konstellation der "kapitalistischen" Betriebsaufspaltung beziehe, bei der das Besitzunternehmen, dessen Gewerbesteuer in Rede stehe, eine Kapitalgesellschaft sei. Nach Auffassung des I. Senats --in Bezug genommen werden die BFH-Urteile in BFHE 129, 57, BStBl II 1980, 77, in BFHE 148, 272, BStBl II 1987, 117 und vom 28.01.2015 - I R 20/14-- könnten einer Kapitalgesellschaft als Besitzunternehmen weder die von ihren Gesellschaftern gehaltenen Anteile an der Betriebs-GmbH noch die mit diesem Anteilsbesitz verbundene Beherrschungsfunktion "zugerechnet" werden. Dem liege ein aus dem Trennungsprinzip abzuleitendes "Durchgriffsverbot" zugrunde, das es nicht zulasse, im Rahmen der Besteuerung der Besitz-Kapitalgesellschaft für die Frage, ob ein einheitlicher Geschäfts- und Betätigungswille hinsichtlich der Tätigkeit der Betriebsgesellschaft bestehe, auf die Anteilsinhaberschaft bzw. Einflussmöglichkeiten der Gesellschafter der Besitz-Kapitalgesellschaft abzustellen. Aus dieser Rechtsprechung habe der IV. Senat in der Vergangenheit (z.B. BFH-Urteil in BFHE 169, 231, BStBl II 1993, 134) für Konstellationen der Betriebsaufspaltung mit Mitunternehmerschaften als Besitzunternehmen abgeleitet, eine Beteiligung der an dem Betriebsunternehmen beteiligten Gesellschafter an der Besitzgesellschaft, die lediglich mittelbar über eine Kapitalgesellschaft bestehe, könne nicht zu einer personellen Verflechtung führen. Einer Rechtsprechungsänderung für den hier vorliegenden Fall einer KG als Besitzunternehmen stehe jedoch das vom I. Senat für die "kapitalistische" Betriebsaufspaltung

postulierte "Durchgriffsverbot" nicht entgegen. Denn die Zurechnung der von den mittelbar über die Komplementär-GmbH an der Besitz-KG beteiligten Gesellschaftern gehaltenen Beteiligungen an dem Betriebsunternehmen berühre nicht die steuerrechtliche Sphäre der zwischengeschalteten Komplementär-GmbH. Es gehe ausschließlich um die Feststellung des einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillens der hinter der Klägerin als KG (deren Gewerbesteuer allein im Streit sei) stehenden Personen. Die Situation eines "Durchgriffs", d.h. die Berücksichtigung der Verhältnisse der Gesellschafter bei der Besteuerung einer Kapitalgesellschaft, liege folglich nicht vor.

41 Der erkennende Senat braucht nicht zu entscheiden, ob er sich dieser Beurteilung anschließen könnte. Selbst wenn man die Auffassung des I. Senats teilen würde, wäre nach den Maßstäben des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes keine Gleichbehandlung einer Personengesellschaft als Besitzgesellschaft geboten. Der in dem BVerfG-Urteil in BVerfGE 13, 331 (unter III.3.) ausgeführte und vom I. Senat des BFH in seinem Urteil in BFHE 129, 57, BStBl II 1980, 77 (unter 1.c) aufgegriffene Gedanke, dass es zum Wesen juristischer Personen wie der GmbH und der AG gehöre, dass diese Kapitalgesellschaften mit ihrer Verselbständigung gegen "Durchgriffe" auf Tatbestände im Kreis oder in der Person ihrer Gesellschafter grundsätzlich abgeschirmt seien, greift jedenfalls im Fall einer Personengesellschaft als Besitzgesellschaft nicht.

42 (e) Schon nach den bislang gültigen Maßstäben sind bei dem mehrheitlich (zu 50,7 %) an der Klägerin als Personengesellschaft beteiligten Kommanditisten A bzw. --nach dem Tod des A-- dem mehrheitlich (zu 50,42 %) an der Klägerin beteiligten Kommanditisten B hinsichtlich der Frage der Herrschaft dieser Personen über die M-KG als Betriebsgesellschaft ihre jeweils mehrheitlichen Beteiligungen (A: 90 %; B: 64 %) an der H-GmbH zu berücksichtigen, und zwar sowohl hinsichtlich der Beteiligung der H-GmbH als alleiniger Kommanditistin der M-KG als auch --anders als das FG unter Hinweis auf das Durchgriffsverbot meint-- hinsichtlich der 100 %-igen Beteiligung der H-GmbH an der Komplementärin der M-KG (V-GmbH). Wenn die Herrschaft über die Betriebsgesellschaft auch mittelbar über eine Beteiligungsgesellschaft ausgeübt werden kann, steht nämlich der Annahme einer Beherrschung der Betriebsgesellschaft auch nicht entgegen, dass die Beteiligungsgesellschaft ihrerseits an einer Kapitalgesellschaft als Komplementärin der Betriebsgesellschaft beteiligt ist. Auch in dieser Situation wird die rechtliche Selbständigkeit einer Kapitalgesellschaft durch die Annahme, auf diese Weise könne beherrschender Einfluss auf die Betriebsgesellschaft ausgeübt werden, nicht berührt. Gleiches gilt, wenn man für die Zeit nach dem Tod des A auf die insgesamt zu 100 % als Kommanditisten an der Klägerin und als Gesellschafter der H-GmbH beteiligte Personengruppe (neben B der C zu 29,44 % und der D zu 20,14 % an der Klägerin, wobei C und D jeweils auch zu 18 % an der H-GmbH beteiligt waren) abstellt.

43 Soweit A bzw. B --neben ihrer Stellung als Kommanditisten der Klägerin-- zugleich über ihre Beteiligung an der BV-GmbH (A zu 100 %; B zu 60 %) als alleinige und allein zur Geschäftsführung befugte Komplementärin der Klägerin auch mittelbar an der Klägerin als Besitzgesellschaft beteiligt waren, sind nach den nunmehr zugrunde gelegten Maßstäben in den Streitjahren bei diesen Personen für die Beurteilung einer personellen Verflechtung von Besitz- und Betriebsunternehmen auch ihre mittelbaren Beteiligungen über die BV-GmbH an der Klägerin zu berücksichtigen. Gleiches gilt, wenn man für die Zeit nach dem Tod des A auf die insgesamt zu 100 % sowohl als Kommanditisten an der Klägerin als auch als Gesellschafter an deren Komplementär-GmbH (BV-GmbH) beteiligte Personengruppe (als Kommanditisten neben B der C zu 29,44 % und der D zu 20,14 %, wobei C und D jeweils zu 20 % auch an der BV-GmbH beteiligt waren) abstellt.

44 (3) Ausgehend hiervon haben im Streitfall die Beteiligungsverhältnisse bezogen auf A bzw. nach dessen Tod jedenfalls bezogen auf die aus B, C und D bestehende Personengruppe zur Beherrschungsidentität hinsichtlich der Klägerin und der M-KG geführt.

45 (a) Nach den vorgenannten Maßstäben konnten diese Personen zum einen auf die M-KG als Betriebsgesellschaft über ihre Mehrheitsbeteiligung an der H-GmbH, die ihrerseits zu 100 % sowohl als Kommanditistin an der M-KG als auch als Gesellschafterin an der V-GmbH als Komplementärin der M-KG beteiligt war, maßgeblichen Einfluss nehmen. Als alleinige Kommanditistin des Betriebsunternehmens und alleinige Gesellschafterin von deren Komplementärin (V-GmbH) konnte die H-GmbH auch die Entscheidungen über eine Auflösung des hinsichtlich der hier wesentlichen Betriebsgrundlage ("Grundstück") bestehenden Nutzungsüberlassungsvertrags und alle Geschäfte der laufenden Verwaltung des vermieteten, die sachliche Verflechtung begründenden Wirtschaftsguts beherrschen. A als Mehrheitsgesellschafter bzw. nach dessen Tod B, C und D als alleinige Gesellschafter der H-GmbH konnten wiederum beherrschenden Einfluss auf die H-GmbH ausüben und damit mittelbar die maßgeblichen Entscheidungen bei der M-KG beherrschen. Dabei konnten A bzw. die genannte Personengruppe die den Gesellschaftsvertrag oder die Auflösung der H-GmbH betreffenden Gesellschafterbeschlüsse bestimmen, da sie --wie nach den Gesellschaftsvertrag (auch) der H-GmbH erforderlich-- über mehr als 75 % aller vorhandenen Stimmen verfügten.

Insoweit konnte auch die Beteiligungsstruktur auf Seiten der Betriebsgesellschaft nicht gegen den Willen der genannten Personen verändert werden. Letzteres ist zwar für die Annahme einer personellen Verflechtung nicht erforderlich, kann jedoch als ein zusätzliches Indiz für eine solche Verflechtung gewertet werden.

46 (b) Zum anderen konnten der A bzw. in der Zeit nach dessen Tod die aus B, C und D bestehende Personengruppe auch auf die Klägerin als Besitzgesellschaft beherrschenden Einfluss nehmen. Einerseits waren A zu 50,7 % bzw. nach dessen Tod die aus B, C und D bestehende Personengruppe zu 100 % als Kommanditisten an der Klägerin beteiligt. Andererseits waren A bzw. nach dessen Tod die aus B, C und D bestehende Personengruppe zu 100 % an der BV-GmbH als Komplementärin der Klägerin beteiligt. Insoweit konnten diese Personen auch auf die Klägerin als Besitzgesellschaft maßgeblichen Einfluss nehmen. Mangels entgegenstehender Feststellungen des FG schließt dies im Streitfall auch die Entscheidungen über eine Auflösung des hinsichtlich der hier wesentlichen Betriebsgrundlage ("Grundstück") bestehenden Nutzungsüberlassungsvertrags und alle Geschäfte der laufenden Verwaltung des vermieteten, die sachliche Verflechtung begründenden Wirtschaftsguts ein. Dabei konnten A bzw. die genannte Personengruppe auch die den Gesellschaftsvertrag oder die Auflösung der BV-GmbH betreffenden Gesellschafterbeschlüsse bestimmen, da sie --wie nach dem Gesellschaftsvertrag (auch) der BV-GmbH erforderlich-- auch hier über mehr als 75 % aller vorhandenen Stimmen verfügten. Insoweit konnte die Beteiligungsstruktur auf Seiten der Besitzgesellschaft nicht gegen den Willen der genannten Personen verändert werden. Auch Letzteres ist zwar für die Annahme einer personellen Verflechtung nicht erforderlich, kann jedoch als ein zusätzliches Indiz für eine solche Verflechtung verstanden werden.

47 (c) Umstände, die trotz der mehrheitlichen Beteiligungen der genannten Person bzw. Personengruppe gegen eine Beherrschungsidentität sprechen könnten, hat das FG nicht festgestellt.

48 (d) Unter den im Streitfall vorliegenden Umständen ist deshalb davon auszugehen, dass in den Streitjahren die Geschicke des Besitzunternehmens (Klägerin) in den wesentlichen Fragen durch die Person bzw. Personen bestimmt wurden, die auch hinter dem Betriebsunternehmen (M-KG) standen.

49 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de