

## Urteil vom 08. September 2011, IV R 43/07

**Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 08.09.2011 IV R 44/07 - Betriebsaufspaltung zwischen einer eingetragenen Genossenschaft und einer GbR - Personelle Verflechtung - Rechtsnachfolger des Mitunternehmers als Inhaltsadressat und Bekanntgabeadressat des Feststellungsbescheids - Verfassungsmäßigkeit des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung**

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 2 S 1, GewStG § 2 Abs 1 S 1, EStG § 15 Abs 2 S 1, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, AO § 179 Abs 2 S 2, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 13. Juni 2007, Az: 15 K 3202/04 B

### Leitsätze

1. NV: Ist eine eingetragene Genossenschaft Rechtsträgerin des Betriebsunternehmens und zugleich Mehrheitsgesellschafterin der Besitzpersonengesellschaft, liegt die für eine Betriebsaufspaltung erforderliche enge personelle Verflechtung vor, wenn die Gesellschafter der Besitzpersonengesellschaft für Abschluss und Beendigung der Mietverträge oder Pachtverträge gemeinsam zur Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft befugt sind und dabei mit Stimmenmehrheit nach Anteilen am Kapital der Gesellschaft entscheiden .
2. NV: Wird ein Personengesellschafter als Person, die an der gesonderten Feststellung von Einkünften gegenüber mehreren Personen beteiligt ist (§ 179 Abs. 2 Satz 2 AO), im Wege der Verschmelzung auf einen anderen Rechtsträger aufgelöst und der andere Rechtsträger Gesamtrechtsnachfolger, sind die anteiligen Einkünfte des bisherigen Personengesellschafters seinem Rechtsnachfolger zuzurechnen. Mit Eintritt der Rechtsnachfolge ist der Rechtsnachfolger Inhaltsadressat und Bekanntgabeadressat eines Bescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß §§ 179 Abs. 2 Satz 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO .

### Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob die GbR II (GbR II) in den Streitjahren 1996 und 1997 kraft Betriebsaufspaltung einen Gewerbebetrieb unterhalten hat.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Rechtsnachfolgerin der GbR II. Die GbR II wurde im Dezember 1996 von der X eG und der X-GmbH gegründet, wobei die X eG zu 99 % und die X-GmbH zu 1 % am Kapital der GbR II in Gesamthöhe von insgesamt 100.000 DM beteiligt waren. Alleinige Gesellschafterin der X-GmbH war die X eG. Nach dem Gesellschaftsvertrag der GbR II lag die alleinige Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis grundsätzlich bei der X-GmbH; für den Abschluss und die Beendigung von Mietverträgen über das Grundstück und Teile des Grundstücks war jedoch gemeinsame Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis durch die X-GmbH und die X eG vorgesehen. Für Entscheidungen der Gesellschafter über die ihnen nach dem Gesellschaftsvertrag zugewiesenen Angelegenheiten war Beschlussfassung mit einfacher Stimmenmehrheit vereinbart, wobei je 1.000 DM Gesellschaftskapital eine Stimme ergaben.
- 3 Im Dezember 1996 erwarb die GbR II von der X eG Grundstücke, auf denen sich neben Wohnungen und Gewerberäumen auch Filialen der X eG befanden. Die GbR II vermietete die Grundstücke mit Wirkung zum 1. Januar 1997 an die X eG zurück.
- 4 Die X eG ist mit Wirkung zum 1. Januar 1998 auf die Y eG verschmolzen worden, die ihrerseits zum 1. Januar 1999 auf die Klägerin verschmolzen wurde. Am 29. Dezember 2000 wurde die GbR II im Wege der Anwachsung von der Klägerin übernommen, so dass sie zu diesem Zeitpunkt erlosch.
- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ im Jahr 1998 zunächst Feststellungsbescheide für die Streitjahre 1996 und 1997, in denen erklärungsgemäß Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung festgestellt

wurden. Am 10. Juni 1999 erließ das FA Änderungsbescheide für die Streitjahre, in denen es nunmehr Einkünfte aus Gewerbebetrieb feststellte. Die Gewerblichkeit der Einkünfte stützte es auf § 15 Abs. 3 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG).

- 6 Am 30. März 2001 ergingen an die GbR II gerichtete Bescheide über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag und die Gewerbesteuer sowie Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes für die Streitjahre.
- 7 An der Gewerblichkeit der GbR II gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG hielt das FA auch nach einer Außenprüfung für die Streitjahre fest. Mit Bescheiden vom 11. Dezember 2002 hob es den Vorbehalt der Nachprüfung im Gewinnfeststellungsbescheid für 1996 auf und änderte wegen der Berücksichtigung einer Gewerbesteuerrückstellung die Gewinnfeststellung für 1997 unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung. Als Feststellungsbeteiligte in dem Änderungsbescheid zur Gewinnfeststellung für 1997 waren die Klägerin und die X-GmbH aufgeführt. Ebenfalls am 11. Dezember 2002 ergingen an die GbR II gerichtete Änderungsbescheide über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag und die Gewerbesteuer sowie Änderungsbescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes für die Streitjahre. Gegen sämtliche Bescheide vom 11. Dezember 2002 legte die Klägerin namens der GbR II Einspruch ein.
- 8 Mit Bescheid an die Klägerin vom 16. Februar 2004 stellte das FA in sinngemäßer Anwendung des § 125 Abs. 5 der Abgabenordnung (AO) die Unwirksamkeit der Bescheide vom 11. Dezember 2002 über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag und die Gewerbesteuer für 1996 und 1997 sowie die Unwirksamkeit der Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1996 und auf den 31. Dezember 1997 fest. Nach Erlöschen der GbR II hätte die Bekanntgabe dieser Bescheide nicht an diese, sondern an die Klägerin als deren Rechtsnachfolgerin erfolgen müssen. Daher sei eine Nachholung der Bekanntgabe durch die Beifügung dieser Steuerbescheide notwendig. Zu den Gewinnfeststellungsbescheiden vom 11. Dezember 2002 führte das FA aus, dass diese trotz der Bezeichnung der erloschenen GbR II im Anschriftenfeld wegen Übermittlung an die Beteiligten wirksam seien. Die Beteiligten seien infolge der Rechtsnachfolge falsch bezeichnet worden. Als Anlage beigefügt waren der Bescheid vom 11. Dezember 2002 über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag und die Gewerbesteuer für 1997, der Bescheid vom 11. Dezember 2002 über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1997 sowie der Bescheid vom 30. März 2001 über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1996. Diese Bescheide waren jeweils an die Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin der GbR II gerichtet. Am 16. Februar 2004 erließ das FA weiterhin an die Klägerin einen auf § 182 Abs. 3 AO gestützten Bescheid, in dem es richtig stellte, dass die Einkünfte für 1997 anteilig nicht der Klägerin, sondern deren Rechtsvorgängerin, der X eG, als Inhaltsadressatin zuzurechnen seien. Die Klägerin sei lediglich Bekanntgabeadressatin.
- 9 Die Einsprüche der Klägerin gegen sämtliche Bescheide wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 7. Mai 2004 als unbegründet ab. Es begründete die Gewerblichkeit der GbR II mit einer Betriebsaufspaltung mit der X eG.
- 10 Während des Klageverfahrens erließ das FA am 24. Januar 2005 gemäß §§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 175 Abs. 1 Nr. 1 AO einen an die Klägerin als Rechtsnachfolgerin der GbR II gerichteten Änderungsbescheid hinsichtlich des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrags und der Gewerbesteuer für 1997. Darin wurde die betragsmäßig unveränderte Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags und der Gewerbesteuer gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 AO für vorläufig erklärt.
- 11 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit Urteil vom 14. Juni 2007 ab. Im Hinblick auf die Klage gegen die Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrags und der Gewerbesteuer für 1997 erging das Urteil zu dem der Klägerin am 16. Februar 2004 bekanntgegebenen Bescheid vom 11. Dezember 2002.
- 12 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Die Betriebsaufspaltungs-Rechtsprechung sei nicht mit dem GmbH & Co. KG-Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) vereinbar. Das richterrechtliche Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung müsse aufgrund des Prinzips der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung eng ausgelegt werden. Die Annahme einer umgekehrten Betriebsaufspaltung sei fehlerhaft, da es an einer Kapitalgesellschaft als Besitzunternehmen und einer betriebsvermögensmäßigen Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen fehle. Auf Ebene der GbR II bedürfe es keiner Umqualifikation in gewerbliche Einkünfte, da ihre Gesellschafter bereits kraft Rechtsform gewerbliche Einkünfte erzielten, das Betriebsvermögen insofern gewerbesteuerlich verhaftet bleibe und für die Gesellschafter auch keine unterschiedlichen Gewerbesteuerhebesätze gelten. Es sei vorzugswürdig, die für Zebragesellschaften entwickelten Grundsätze anzuwenden.

**13** Die Klägerin beantragt,

- das angefochtene Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 14. Juni 2007 (Az. 15 K 3202/04 B) und
  - den Änderungsbescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1996 vom 10. Juni 1999, geändert durch Bescheid vom 11. Dezember 2002, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7. Mai 2004,
  - den Änderungsbescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1997 vom 10. Juni 1999, geändert durch Bescheid vom 11. Dezember 2002, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7. Mai 2004,
  - den Richtigstellungsbescheid zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1997 vom 16. Februar 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7. Mai 2004,
  - den Bescheid vom 11. Dezember 2002 über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag und die Gewerbesteuer 1997 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7. Mai 2004, geändert durch Bescheid vom 24. Januar 2005,
  - den Bescheid vom 30. März 2001 über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1996 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7. Mai 2004 sowie
  - den Bescheid vom 11. Dezember 2002 über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1997 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7. Mai 2004
- aufzuheben.

**14** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen. Ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille als Voraussetzung der personellen Verflechtung bei einer Betriebsaufspaltung sei nicht davon abhängig, ob das Besitzunternehmen das Betriebsunternehmen beherrscht oder umgekehrt. Die Art der Einkünfte der Gesellschafter aus einer gesamthänderischen Verbundenheit bestimme sich anhand der Tätigkeit der Personengesellschaft und nicht nach steuerlichen Folgen bei den Gesellschaftern.

**15** Mit Senatsbeschluss vom 5. Januar 2010 wurde die X-GmbH zum Revisionsverfahren hinsichtlich der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 1996 und 1997 beigelegt. Diese hat keine Anträge gestellt oder Rechtsmittel eingelegt.

## Entscheidungsgründe

**16** II. Die Revision ist teilweise begründet. Sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils, soweit dieses den Bescheid für 1997 über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag und die Gewerbesteuer vom 11. Dezember 2002 sowie den Richtigstellungsbescheid zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1997 vom 16. Februar 2004, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7. Mai 2004, betrifft. Der Richtigstellungsbescheid vom 16. Februar 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7. Mai 2004 wird aufgehoben. Im Übrigen ist die Revision als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

**17** 1. Das FG-Urteil ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, soweit es den Bescheid für 1997 über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag und die Gewerbesteuer vom 11. Dezember 2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7. Mai 2004 betrifft. Der während des finanzgerichtlichen Klageverfahrens am 24. Januar 2005 erlassene Änderungsbescheid über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag und die Gewerbesteuer für 1997 ist an die Stelle des angegriffenen Ausgangsbescheids vom 11. Dezember 2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7. Mai 2004 getreten und gemäß § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Klageverfahrens geworden. Da das FG-Urteil dennoch zum Ausgangsbescheid vom 11. Dezember 2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7. Mai 2004 ergangen ist, liegt ihm ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde mit der Folge, dass es insoweit keinen Bestand haben kann (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 28. August 2003 IV R 20/02, BFHE 203, 143, BStBl II 2004, 10, m.w.N.). Es bedarf keiner Zurückverweisung der Sache an das FG. Der Änderungsbescheid hat den Gegenstand des Rechtsstreits nicht berührt, das finanzgerichtliche Verfahren leidet auch an keinem Verfahrensmangel. Die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen sind

durch die teilweise Aufhebung des Urteils nicht entfallen. Sie bilden unverändert die Grundlage für die Entscheidung des erkennenden Senats.

- 18** 2. Der erkennende Senat entscheidet aufgrund seiner Befugnis aus den §§ 121 und 100 FGO in der Sache selbst.
- 19** Das FG hat zu Recht entschieden, dass die GbR II in den Streitjahren wegen einer Betriebsaufspaltung zur X eG gewerbliche Einkünfte erzielt hat. Rechtsfehlerhaft hat das FG dagegen die Klage gegen den Richtigstellungsbescheid vom 16. Februar 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7. Mai 2004 abgewiesen.
- 20** a) Eine Personengesellschaft, die sich als Besitzgesellschaft in der Weise betätigt, dass sie ihr Anlagevermögen an eine Betriebsgesellschaft vermietet oder verpachtet, ist nach der ständigen Rechtsprechung des BFH zur Betriebsaufspaltung gewerblich tätig, wenn aufgrund besonderer sachlicher und personeller Gegebenheiten eine so enge wirtschaftliche Verflechtung zwischen der Besitzgesellschaft und dem Betriebsunternehmen besteht, dass die Besitzgesellschaft durch die Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit über das Betriebsunternehmen am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt (BFH-Urteile vom 29. Juli 1976 IV R 145/72, BFHE 119, 462, BStBl II 1976, 750; vom 16. Juni 1982 I R 118/80, BFHE 136, 287, BStBl II 1982, 662, und vom 18. März 1993 IV R 96/92, BFH/NV 1994, 15). Die vom Besitzunternehmen vermieteten oder verpachteten Wirtschaftsgüter müssen dafür zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebsunternehmens gehören (sachliche Verflechtung), und zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen muss eine enge personelle Verflechtung bestehen (BFH-Urteil vom 1. Dezember 1989 III R 94/87, BFHE 159, 480, BStBl II 1990, 500).
- 21** Ist eine eingetragene Genossenschaft Rechtsträgerin des Betriebsunternehmens und zugleich Mehrheitsgesellschafterin der Besitzpersonengesellschaft, liegt die für eine Betriebsaufspaltung erforderliche enge personelle Verflechtung vor, wenn die Gesellschafter der Besitzpersonengesellschaft für Abschluss und Beendigung der Miet- oder Pachtverträge gemeinsam zur Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft befugt sind und dabei mit Stimmenmehrheit nach Anteilen am Kapital der Gesellschaft entscheiden.
- 22** aa) Eine eingetragene Genossenschaft ist gemäß § 17 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (GenG) selbständige Trägerin von Rechten und Pflichten und damit eine eigenständige juristische Person. Eine juristische Person kann in der Lage sein, ihren einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen gleichermaßen in Besitz- und Betriebsunternehmen durchzusetzen, wenn sie Rechtsträgerin des Betriebsunternehmens und Mehrheitsgesellschafterin der Besitzpersonengesellschaft ist. Der Große Senat des BFH hat in seinem Beschluss vom 8. November 1971 GrS 2/71 (BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63, unter V.4. der Gründe) keine Einschränkung dahin vorgenommen, dass eine personelle Verflechtung nur vorliegt, wenn natürliche Personen an Besitz- und Betriebsunternehmen beteiligt sind oder diese aufgrund tatsächlicher Machtstellung beherrschen. Für einen eingetragenen gemeinnützigen Verein hat der BFH bereits entschieden, dass eine personelle Verflechtung vorliegt, wenn der Verein als Rechtsträger des Besitzunternehmens wesentliche Betriebsgrundlagen an eine GmbH vermietet, deren alleiniger Gesellschafter er ist (BFH-Urteil vom 21. Mai 1997 I R 164/94, BFH/NV 1997, 825, unter II.2. der Gründe).
- 23** bb) Einer personellen Verflechtung zwischen einer eingetragenen Genossenschaft als Rechtsträgerin des Betriebsunternehmens und einer Besitzpersonengesellschaft, an der die Genossenschaft mehrheitlich beteiligt ist, steht nicht entgegen, dass es an einer betriebsvermögensmäßigen Verflechtung zwischen beiden Unternehmen fehlt. Die Beteiligung der Genossenschaft an der Besitzpersonengesellschaft gehört nicht zum Betriebsvermögen der Genossenschaft, da nach gegenwärtiger Rechtsauffassung der Anteil an einer Personengesellschaft kein eigenständiges Wirtschaftsgut darstellt (BFH-Urteil vom 30. Oktober 2002 IV R 33/01, BFHE 201, 36, BStBl II 2003, 272, unter 2. der Gründe, m.w.N.). Eine betriebsvermögensmäßige Verflechtung in diesem Sinne ist für das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung nicht ausschlaggebend. Das Merkmal der betriebsvermögensmäßigen Verflechtung dient lediglich dazu, die Fälle einer Betriebsaufspaltung aufgrund von Beteiligungsverhältnissen von denen aufgrund eines rein tatsächlichen Herrschaftsverhältnisses abzugrenzen (BFH-Urteil vom 29. November 2007 IV R 82/05, BFHE 220, 98, BStBl II 2008, 471, unter II.2.d der Gründe). Es hat darüber hinaus keine eigenständige Bedeutung (BFH-Urteil vom 14. Mai 2009 IV R 27/06, BFHE 225, 187, BStBl II 2009, 881, unter II.1.c bb der Gründe).
- 24** cc) Eine eingetragene Genossenschaft, die Rechtsträgerin des Betriebsunternehmens und Mehrheitsgesellschafterin der Besitzpersonengesellschaft ist, kann ihren geschäftlichen Betätigungswillen in beiden Unternehmen einheitlich durchsetzen, wenn nach dem Gesellschaftsvertrag der Besitzpersonengesellschaft für den Abschluss und die Beendigung der Mietverträge die Gesellschafter nur gemeinsam geschäftsführungs- und vertretungsbefugt sind und die Beschlussfassung mit einfacher Stimmenmehrheit nach Anteilen am Kapital erfolgt.

- 25** Als Rechtsträgerin des Betriebsunternehmens trifft die eingetragene Genossenschaft, handelnd durch ihren Vorstand als ihr organschaftlicher Vertreter (§ 24 Abs. 1 GenG), alle geschäftlichen Entscheidungen für das Betriebsunternehmen. Als Mehrheitsgesellschafterin kann die Genossenschaft zugleich, handelnd durch ihren Vorstand, in der Besitzpersonengesellschaft mit ihrer Stimmrechtsmacht die Beschlüsse herbeiführen, um den Abschluss der Miet- oder Pachtverträge mit ihr als Rechtsträgerin des Betriebsunternehmens zu bewirken oder deren einseitige Beendigung durch Kündigung seitens der Besitzpersonengesellschaft gegen ihren Willen zu verhindern.
- 26** aaa) Hierbei ist unerheblich, ob die Genossenschaft neben einer unmittelbaren Beteiligung auch über eine hundertprozentige Tochterkapitalgesellschaft an der Besitzpersonengesellschaft beteiligt ist. Die Beteiligung am Besitzunternehmen über eine hundertprozentige Tochterkapitalgesellschaft begründet keine personelle Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen. Die Kapitalgesellschaft entfaltet insoweit Abschirmwirkung und führt daher zu einem Durchgriffsverbot auf die an ihr beteiligten Personen (BFH-Urteile vom 27. August 1992 IV R 13/91, BFHE 169, 231, BStBl II 1993, 134, unter II.2.a der Gründe; vom 16. September 1994 III R 45/92, BFHE 176, 98, BStBl II 1995, 75, unter II.3.e aa (2) der Gründe, und in BFHE 220, 98, BStBl II 2008, 471, unter II.2.d der Gründe). Daher ist eine Tochterkapitalgesellschaft eine Person, die nur am Besitzunternehmen beteiligt ist (Nur-Besitzgesellschafter).
- 27** bbb) Bei der Beteiligung von Nur-Besitzgesellschaftern an der Besitzpersonengesellschaft liegt keine personelle Verflechtung mit dem Betriebsunternehmen vor, wenn im Besitzunternehmen das Einstimmigkeitsprinzip gilt (BFH-Urteil vom 9. November 1983 I R 174/79, BFHE 140, 90, BStBl II 1984, 212). 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, die nicht gegen den Willen der Person oder der Personengruppe aufgelöst werden sollen, die das Besitzunternehmen beherrscht (BFH-Urteile in BFHE 169, 231, BStBl II 1993, 134, unter II.2.b der Gründe, und vom 28. November 2001 X R 50/97, BFHE 197, 254, BStBl II 2002, 363, unter II.3. der Gründe). Sind an der Besitzpersonengesellschaft Personen beteiligt, die nicht auch hinter dem Betriebsunternehmen stehen, führt das Einstimmigkeitsprinzip dazu, dass auch eine Mehrheitsbeteiligung an der Besitzpersonengesellschaft nicht ausreicht, um im Besitzunternehmen einen mit dem Betriebsunternehmen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen.
- 28** ccc) Eine Beherrschungsidentität durch die an beiden Unternehmen beteiligte Person oder Personengruppe ist aber im Falle von Nur-Besitzgesellschaftern gegeben, wenn für die Beschlussfassung in der Besitzpersonengesellschaft das einfache Mehrheitsprinzip gilt (BFH-Urteil vom 11. Mai 1999 VIII R 72/96, BFHE 188, 397, BStBl II 2002, 722, unter II.1.a der Gründe). Gleiches gilt für den Fall, dass die alleinige Geschäftsführungsbefugnis für die laufende Verwaltung einschließlich der Nutzungsüberlassung auf die Person oder Personengruppe übertragen ist, die auch hinter dem Betriebsunternehmen steht (BFH-Urteile vom 1. Juli 2003 VIII R 24/01, BFHE 202, 535, BStBl II 2003, 757, unter II.2.b cc der Gründe, und vom 24. August 2006 IX R 52/04, BFHE 215, 107, BStBl II 2007, 165, unter II.1. der Gründe). Diese kann dann den Nur-Besitzgesellschafter als Minderheitsgesellschafter überstimmen oder im Rahmen ihrer alleinigen Geschäftsführungsbefugnis die geschäftlichen Entscheidungen in Bezug auf die zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter treffen. Sie ist damit in der Lage, beide Unternehmen in der Weise zu beherrschen, dass sie ihren geschäftlichen Betätigungswillen in beiden Unternehmen durchsetzen kann.
- 29** ddd) Gleichermaßen beherrscht der Mehrheitsgesellschafter, der zugleich Rechtsträger des Betriebsunternehmens ist, das Besitzunternehmen, wenn die Besitzpersonengesellschafter für Abschluss und Beendigung der Miet- oder Pachtverträge gemeinsam geschäftsführungs- und vertretungsbefugt sind und die Beschlussfassung mit einfacher Stimmenmehrheit nach Anteilen am Kapital erfolgt. Der Mehrheitsgesellschafter ist dann aufgrund seiner Stimmrechtsmacht in der Gesellschafterversammlung in der Lage, auch gegen den Willen des Nur-Besitzgesellschafters die seinem Geschäftswillen entsprechenden Beschlüsse der Besitzpersonengesellschaft herbeizuführen, um den Abschluss der Miet- oder Pachtverträge mit dem Betriebsunternehmen zu bewirken oder deren einseitige Beendigung gegen seinen Willen zu verhindern.
- 30** Hierbei ist es für das Vorliegen einer personellen Verflechtung unschädlich, wenn sich die gemeinsame Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis nur auf Abschluss und Beendigung der Nutzungsüberlassungsverträge bezieht und der Nur-Besitzgesellschafter hinsichtlich der laufenden Verwaltung allein geschäftsführungs- und vertretungsbefugt ist. Zwar hat der erkennende Senat entschieden, dass es an einer personellen Verflechtung fehlt, wenn an der Besitzgesellschaft ein Nur-Besitzgesellschafter beteiligt ist und das Einstimmigkeitsprinzip auch die

laufende Verwaltung der vermieteten Wirtschaftsgüter einschließt (BFH-Urteil vom 21. Januar 1999 IV R 96/96, BFHE 187, 570, BStBl II 2002, 771, unter 1. der Gründe). Der damit entschiedene Grundsatz, dass die an beiden Unternehmen beteiligte Person oder Personengruppe ihren geschäftlichen Betätigungswillen in der Besitzpersonengesellschaft auch im Rahmen der laufenden Verwaltung der Nutzungsüberlassung durchsetzen können muss, ist aber eingehalten, wenn der Mehrheitsgesellschafter der Besitzpersonengesellschaft personenidentisch mit dem Rechtsträger des Betriebsunternehmens ist. Denn der Mehrheitsgesellschafter kann dann in seiner Eigenschaft als Rechtsträger des Betriebsunternehmens verhindern, dass der Nur-Besitzgesellschafter innerhalb der laufenden Verwaltung der Nutzungsüberlassung nachteilige Vertragsänderungen vornimmt.

- 31** dd) Die Grundsätze der Betriebsaufspaltung sind mit dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82 (BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751) vereinbar, wonach die Art der Einkünfte der Gesellschafter einer Personengesellschaft regelmäßig durch die Tätigkeit der Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit, mithin durch die Tätigkeit der Gesellschaft selbst bestimmt wird (BFH-Urteil vom 12. November 1985 VIII R 240/81, BFHE 145, 401, BStBl II 1986, 296). Die personelle und sachliche Verflechtung zwischen Betriebs- und Besitzunternehmen führen dazu, dass sich die Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit der Besitzgesellschaft als Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt (BFH-Urteile in BFHE 119, 462, BStBl II 1976, 750; in BFHE 136, 287, BStBl II 1982, 662, und in BFHE 145, 401, BStBl II 1986, 296, unter I.2.c der Gründe). Dies gilt auch dann, wenn eine eingetragene Genossenschaft sowohl Rechtsträgerin des Betriebsunternehmens als auch Mehrheitsgesellschafterin der Besitzpersonengesellschaft ist und für die gemeinsame Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis bei Abschluss und Beendigung der Nutzungsüberlassungsverträge einfache Stimmenmehrheit nach Anteilen am Kapital gilt. Die eingetragene Genossenschaft hat dann die Möglichkeit, das Vermögen und die Ertragskraft beider Unternehmen zu koordinieren und in der Weise zu instrumentalisieren, dass sie zur Verwirklichung eines einheitlichen Zwecks eingesetzt werden. Dies ist der eigentliche Rechtfertigungsgrund für die Umqualifizierung der vermögensverwaltenden Betätigung des Besitzunternehmens in eine gewerbliche Tätigkeit (BFH-Urteil vom 29. März 2006 X R 59/00, BFHE 213, 50, BStBl II 2006, 661, unter II.3.c bb der Gründe).
- 32** ee) Für das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung ist es unerheblich, ob die an der Besitzpersonengesellschaft beteiligten Personen bereits kraft ihrer Rechtsform gewerbliche Einkünfte erzielen. Die Art der Einkünfte der Gesellschafter einer Personengesellschaft wird in erster Linie durch die Tätigkeit der Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit, mithin durch die Tätigkeit der Gesellschaft, bestimmt (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.III.3.a der Gründe). Die dafür maßgeblichen Grundsätze gelten unabhängig davon, welche Rechtsform ein Personengesellschafter hat (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.III.3.b bb der Gründe). Erzielt das Besitzunternehmen nach dem Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung gewerbliche Einkünfte, ist es ein eigenständiges Gewerbesteuerobjekt, das im Falle von gewerblich tätigen Besitzpersonengesellschaftern neben diese tritt.
- 33** ff) Das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung verletzt nicht den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung oder das Prinzip vom Gesetzesvorbehalt. Die ständige BFH-Rechtsprechung zum Vorliegen einer Betriebsaufspaltung bei sachlicher und personeller Verflechtung zwischen Betriebs- und Besitzunternehmen ist eine zulässige richterliche Rechtsfortbildung, mit der die auslegungsfähigen und auslegungsbedürftigen gesetzlichen Tatbestandsmerkmale eines Gewerbebetriebs i.S. des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG und § 2 Abs. 1 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes ausgefüllt werden (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 12. März 1985 1 BvR 571/81, 1 BvR 494/82, 1 BvR 47/83, BVerfGE 69, 188, BStBl II 1985, 475, unter C.I.2. der Gründe).
- 34** b) Das FG hat nach diesen Grundsätzen zu Recht entschieden, dass die GbR II in den Streitjahren wegen einer Betriebsaufspaltung zur X eG gewerbliche Einkünfte erzielt hat.
- 35** aa) Die GbR II war Besitzunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung mit der X eG. Es bestand in den Streitjahren eine sachliche Verflechtung zwischen beiden Unternehmen. Die Grundstücke, auf denen sich Filialen der X eG befanden, waren wesentliche Betriebsgrundlagen für die X eG. Die X eG und die GbR II waren auch personell miteinander verflochten. Entgegen dem FG-Urteil ist hierfür nicht die zu 1 % mittelbare Beteiligung der X eG an der GbR II über die X-GmbH maßgeblich, da die X-GmbH insoweit Abschirmwirkung gegenüber der hinter ihr stehenden X eG entfaltet. Die X eG konnte jedoch dadurch ihren geschäftlichen Willen in der GbR II durchsetzen, dass sie in Höhe von 99 % am Kapital der GbR II beteiligt war und für Abschluss und Beendigung der Mietverträge über die Grundstücke die Gesellschafter gemeinsam geschäftsführungs- und vertretungsbefugt waren, wobei die

Beschlussfassung mit einfacher Stimmenmehrheit nach Anteilen am Kapital erfolgte. Dadurch verfügte die X eG in der GbR II über die Stimmrechtsmacht, um die entsprechenden Gesellschafterbeschlüsse zum Abschluss der Grundstücksmietverträge herbeizuführen und deren einseitige Beendigung durch die GbR II gegen ihren Willen zu verhindern.

- 36** bb) Die Einkünfte der GbR II sind bereits im Jahr 1996 sowohl im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung als auch für gewerbsteuerliche Zwecke als gewerbliche Einkünfte kraft Betriebsaufspaltung zu qualifizieren.
- 37** Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung, auf die das FG in seinem Urteil Bezug genommen hat, wurden die Grundstücke bereits am 31. Dezember 1996 infolge der zuvor abgeschlossenen Kaufverträge von der X eG an die GbR II übergeben. Zu diesem Zeitpunkt gingen Eigenbesitz, Gefahr, Lasten und Nutzen und damit das wirtschaftliche Eigentum an den Grundstücken auf die GbR II über (vgl. BFH-Urteile vom 10. Juni 1988 III R 18/85, BFH/NV 1989, 348, unter II.B.1. der Gründe, und vom 12. Oktober 2006 II R 26/05, BFH/NV 2007, 386, unter II.2.a aa der Gründe). Dementsprechend wurden im Jahresabschluss der GbR II für 1996, auf den das FG-Urteil ebenfalls Bezug genommen hat, anteilig Abschreibungen für die auf den Grundstücken befindlichen Gebäude vorgenommen. Für den Beginn des Abzugs von Anschaffungskosten im Rahmen der Absetzung für Abnutzung (AfA) kommt es auf den Zeitpunkt der Anschaffung im Sinne der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an (BFH-Urteil vom 14. April 2011 IV R 52/09, BFHE 233, 257, unter II.2.c der Gründe.) Die AfA für den Monat Dezember des jeweiligen Wirtschaftsjahres ist auch dann vorzunehmen, wenn der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums am letzten Kalendertag eines Jahres erfolgt. Mit dem AfA-Beginn fällt der Beginn des Gewerbebetriebs für gewerbsteuerliche Zwecke zusammen (BFH-Urteil in BFHE 233, 257, unter II.2.c der Gründe).
- 38** c) Der Richtigstellungsbescheid vom 16. Februar 2004 ist rechtswidrig, weil die Voraussetzungen des § 182 Abs. 3 AO nicht vorlagen und die vorgenommene Richtigstellung, dass die Einkünfte der GbR II für 1997 anteilig der X eG als Inhaltsadressatin zuzurechnen sind, fehlerhaft ist. Der Bescheid verletzt die Klägerin in ihren Rechten und ist daher aufzuheben (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 39** aa) Durch Bescheid gemäß § 182 Abs. 3 AO kann bei einer gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gegenüber mehreren Beteiligten (§ 179 Abs. 2 Satz 2 AO) die unrichtige Bezeichnung eines Feststellungsbeteiligten korrigiert werden, wenn ein Feststellungsbescheid nach Eintritt einer Rechtsnachfolge noch an den Rechtsvorgänger ergangen ist und diesem die Einkünfte anteilig zugerechnet wurden (BFH-Urteil vom 21. Mai 1992 IV R 47/90, BFHE 168, 217, BStBl II 1992, 865, unter 3.b der Gründe). Nach der Verschmelzung der X eG auf die Y eG zum 1. Januar 1998 und deren Verschmelzung auf die Klägerin zum 1. Januar 1999 war im Änderungsbescheid zur Gewinnfeststellung 1997 vom 11. Dezember 2002 richtigerweise die Klägerin als Rechtsnachfolgerin der X eG als Feststellungsbeteiligte an der GbR II aufgeführt. Wird ein Personengesellschafter als Person, die an der gesonderten Feststellung von Einkünften gegenüber mehreren Personen beteiligt ist (§ 179 Abs. 2 Satz 2 AO), im Wege der Verschmelzung auf einen anderen Rechtsträger aufgelöst und der andere Rechtsträger Gesamtrechtsnachfolger, sind die anteiligen Einkünfte des bisherigen Personengeschafters seinem Rechtsnachfolger zuzurechnen. Mit Eintritt der Rechtsnachfolge ist der Rechtsnachfolger Inhalts- und Bekanntgabeadressat eines Bescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß §§ 179 Abs. 2 Satz 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO. Er tritt als Feststellungsbeteiligter vollumfänglich in die bisherige Rechtsposition des Rechtsvorgängers ein (BFH-Beschluss vom 20. Oktober 2009 IV B 63/09, BFH/NV 2010, 178, unter 1. der Gründe).
- 40** bb) Aus demselben Grund ist der Richtigstellungsbescheid darüber hinaus rechtswidrig, weil die anteiligen Einkünfte der Klägerin als Rechtsnachfolgerin der X eG noch der X eG als Inhaltsadressatin zugerechnet werden.

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