Urteil vom 01. Dezember 2015, VII R 34/14

Keine Anwendung der Personengruppentheorie zur Begründung eines für die Eigentümerhaftung erforderlichen Grund- oder Stammkapitals

BFH VII. Senat

AO § 74 Abs 1, AO § 74 Abs 2

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 29. Juni 2014, Az: 14 K 101/13

Leitsätze

Mit der für die Betriebsaufspaltung entwickelten Personengruppentheorie lässt sich eine wesentliche Beteiligung an einem Unternehmen i.S. des § 74 Abs. 2 Satz 1 AO durch Zusammenrechnung der von mehreren Familienmitgliedern gehaltenen Anteile nicht begründen.

Tenor

Die Revision des Finanzamts gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 30. Juni 2014 14 K 101/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat das Finanzamt zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war als Kommanditist zu 13,125 % an einer KG und als Gesellschafter an einer GmbH unmittelbar zu 2,92 % und mittelbar zu 12 % (insgesamt zu 14,92 %) beteiligt. Weitere Kommanditisten der KG und Gesellschafter der GmbH waren mehrere, drei Familienstämmen zugehörende Angehörige des Firmengründers. Der GmbH hatte die KG ihrem wesentlichen Unternehmenszweck entsprechend im Wege einer Betriebsaufspaltung Teile ihres Betriebsvermögens, und zwar diverse Grundstücke und Gegenstände (Betriebs- und Geschäftsausstattung) für einen Pachtzins von 6,75 % des Rohertrags der GmbH verpachtet. Die GmbH übernahm darüber hinaus die öffentlichen Abgaben und Steuern mit Ausnahme der seitens der Verpächter zu tragenden Einkommen- und Vermögensteuern (sog. Steuer-Pacht). In den Jahren von 2006 bis 2008 war der Kläger als Geschäftsführer der GmbH für bestimmte Ressorts zuständig. Mit der Begründung, dass zum 14. April 2009 fälligen Verbindlichkeiten in Höhe von 7,5 Mio. € liquide Mittel in Höhe von lediglich 1 Mio. € gegenüberstünden, stellte die GmbH am 8. April 2009 einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Mit Beschluss des Insolvenzgerichts vom 29. Juni 2009 wurde über das Vermögen der GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet. Über die Umsatzsteuer Januar bis Juni 2009 erließ der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) gegen die GmbH einen Feststellungsbescheid, der Gegenstand eines beim Bundesfinanzhof (BFH) anhängigen Revisionsverfahrens ist (V R 36/15).

2 Seit Anfang der 1980er Jahre waren die KG und die GmbH mit dem FA einvernehmlich davon ausgegangen, dass zwischen der KG als Organträgerin und der GmbH als Organgesellschaft umsatzsteuerrechtlich eine Organschaft bestand. Dementsprechend hatte die KG Steuererklärungen und Steueranmeldungen --einschließlich der Umsätze der GmbH-- unter ihrer Steuernummer abgegeben. Die Umsatzsteuer wurde von der GmbH unmittelbar auf das Konto der KG beim FA überwiesen.

3 Mit Schreiben vom 11. Mai 2009 machte die KG gegenüber dem FA geltend, dass die Voraussetzungen für eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft ab März 2009 nicht mehr vorlägen. Zur Begründung der fehlenden wirtschaftlichen Eingliederung führte die KG aus, die Gesellschafter der KG hätten in der zweiten Februarhälfte

2009 die Gestellung von Sicherheiten zu Gunsten der GmbH für deren Verbindlichkeiten bei der Bank abgelehnt und der GmbH entgegen der bisherigen langjährigen Praxis im März 2009 erstmals eine kurzfristige Liquiditätshilfe verweigert. Außerdem habe es die KG abgelehnt, eine wegen der Schließung des Geschäftsbereichs Z gegründete Transfergesellschaft finanziell zu unterstützen. Die GmbH habe es im März 2009 erstmals abgelehnt, Forderungen der KG aus Pachtzahlungen auf Basis des im März 2009 erstellten Jahresabschlusses 2008 zu zahlen. Hinsichtlich der fehlenden organisatorischen Eingliederung machte die KG geltend, dass im Februar/März 2009 zwei "verflechtende" Einrichtungen aufgelöst worden seien. Am 11. Mai 2009 wurden sowohl von der KG wie auch von der GmbH für die Monate März und April 2009 getrennte Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht. Abweichend davon setzte das FA die Umsatzsteuer für die Monate März bis Juni 2009 unter Berücksichtigung einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft bei der KG fest. Der dagegen von der KG eingelegte Einspruch war erfolgreich und führte zu Änderungsbescheiden gegenüber der KG. Im November 2009 meldete das FA seine Forderungen gegen die GmbH zur Insolvenztabelle an.

4 Daraufhin erklärte die KG in ihrer Umsatzsteuerjahreserklärung 2008 ohne Berücksichtigung einer Organschaft nur noch ihre Umsätze unter Berücksichtigung von Vorsteuerabzugsbeträgen. Hieraus ergab sich ein der KG zustehender Erstattungsbetrag. Das FA stimmte der Umsatzsteuererklärung zu, verrechnete jedoch das Guthaben zunächst mit rückständiger und im Schätzwege ermittelter Umsatzsteuer 2008 der GmbH. Ein daraufhin geführter Rechtsstreit führte schließlich zur Zahlung des Erstattungsbetrags an die KG. Die Umsatzsteuererklärung für 2009 und berichtigte Umsatzsteuererklärungen für 2006 und 2007 führten ebenfalls zur Zahlung von Erstattungsbeträgen an die KG. Für die Jahre 2006 bis 2009 gab der Insolvenzverwalter für die GmbH keine Umsatzsteuererklärungen ab, so dass das FA die Umsatzsteuerschuld durch Schätzung ermittelte.

5 Im Dezember 2010 verklagte der Insolvenzverwalter der GmbH die KG auf Herausgabe der Umsatzsteuererstattungsbeträge 2006 bis Februar 2009 wegen Nichtbestehens einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft. Das Oberlandesgericht (OLG) entschied in zweiter Instanz, dass die KG zwar dem Grunde nach die an sie gezahlten Umsatzsteuerbeträge 2006 bis Februar 2009 dem Insolvenzverwalter der GmbH zu zahlen habe, ihr jedoch ein Aufrechnungsanspruch insoweit zustehe, als sie bzw. ihre Gesellschafter vom FA nach § 74 der Abgabenordnung (AO) bestandskräftig für Umsatzsteuerschulden der GmbH in Haftung genommen würden. Auf die Revision der KG wurde das Urteil des OLG durch den Bundesgerichtshof insoweit aufgehoben, als dem FA vorbehalten geblieben ist, gegenüber dem Zahlungsanspruch mit Gegenforderungen auf Ersatz von Steuern aufzurechnen (§ 74 AO). Unabhängig davon zahlte die KG die vom FA erstatteten Umsatzsteuerbeträge, soweit sie auf Umsätze der GmbH entfielen, in der Folgezeit dem Insolvenzverwalter der GmbH. Im Jahr 2011 erteilte die KG dem Insolvenzverwalter eine auf den 27. Juli 2011 datierte Rechnung, in der sie u.a. die bis dahin für den Haftungszeitraum als nicht steuerbare Innenumsätze behandelten Pachtzahlungen der Umsatzsteuer unterwarf. Die KG hatte in den Jahren 2006 bis 2010 einen Teil ihrer Grundstücke an eine GmbH & Co. KG (X KG) veräußert, die diese an die GmbH verpachtete. Mit Vertrag vom 25. März 2010 wurden weitere Grundstücke an ein anderes Unternehmen veräußert. Ferner veräußerte die KG zwischen 2006 und 2010 bewegliches Anlagevermögen.

6 Mit Haftungsbescheid vom 17. Oktober 2012 nahm das FA den Kläger als Gesamthandseigentümer der Grundstücke bzw. des Anlagevermögens der KG für Umsatzsteuerschulden 2006 bis 2008 der in Insolvenz befindlichen GmbH nach § 191 Abs. 1 i.V.m. § 74 AO in Haftung. Es ging dabei davon aus, dass die Entstehung der Umsatzsteueransprüche durch die Nutzung der Grundstücke bzw. Gebäude bzw. des beweglichen Anlagevermögens mit verursacht worden sei. Der Kläger sei zwar nicht wesentlich i.S. des § 74 Abs. 2 Satz 1 AO an der GmbH beteiligt, es fänden jedoch die Grundsätze der sog. "Personengruppentheorie" des BFH (Urteile vom 28. Januar 1993 IV R 39/92, BFH/NV 1993, 528, und vom 24. Februar 1994 IV R 8-9/93, BFHE 174, 80, BStBl II 1994, 466) zur Betriebsaufspaltung Anwendung. Unabhängig davon seien die Voraussetzungen des § 74 Abs. 2 Satz 2 AO erfüllt. Die Haftungsinanspruchnahme des Klägers als Gesellschafter der KG sei geboten, weil die Nichtentrichtung der Umsatzsteuerbeträge durch die GmbH letztlich darauf zurückzuführen sei, dass sich die KG gegenüber dem FA auf das Nichtbestehen einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft berufen habe und sich der Kläger in der Folge geweigert habe, die der KG aufgrund der formellen Bescheidlage letztlich zuerkannten Umsatzsteuererstattungsansprüche der GmbH bzw. dem Insolvenzverwalter zur Begleichung der Steuerschuld zur Verfügung zu stellen. Mit weiterem Haftungsbescheid vom 20. März 2013, der nicht Gegenstand dieses Verfahrens ist, hat das FA den Kläger in seiner Eigenschaft als Gesellschafter der X KG für Umsatzsteuern 2008 und 2009 der GmbH als Gesamthandseigentümer der Grundstücke der X KG nach § 74 AO in Anspruch genommen. Der gegen den streitgegenständlichen Haftungsbescheid vom 17. Oktober 2012 eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg. Die daraufhin erhobene Klage führte zur Aufhebung der angefochtenen Verwaltungsakte.

7 Das Finanzgericht (FG) urteilte, die Voraussetzungen des § 74 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 AO seien nicht erfüllt,

weil der Kläger weder wesentlich an der GmbH beteiligt noch Eigentümer der dem Unternehmen überlassenen Gegenstände gewesen sei. Die vom BFH für die Fälle der Betriebsaufspaltung entwickelte Personengruppentheorie sei auf Haftungsbescheide nach § 74 AO nicht anwendbar. Gegen eine Ausweitung der Haftung auf Personengruppen sprächen der Wortlaut der Vorschrift, ihre Entstehungsgeschichte und die Intention des Gesetzgebers, nach der der Grund für eine Haftung nach § 74 AO vorwiegend im objektiven Beitrag des haftenden Gesellschafters liege. Auch von der finanzgerichtlichen Rechtsprechung werde die Anwendung der Personengruppentheorie auf Haftungsfälle abgelehnt. Schließlich werde dieses Ergebnis auch durch die neuere BFH-Rechtsprechung zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft bestätigt. Der Kläger sei weder zivilrechtlicher Eigentümer der im Gesamthandseigentum der KG stehenden Grundstücke und Gegenstände noch deren wirtschaftlicher Eigentümer. Das Urteil des BFH vom 23. Mai 2012 VII R 28/10 (BFHE 238, 16, BStBl II 2012, 763) lasse sich auf den Streitfall nicht übertragen, weil der Kläger weder an der KG noch an der GmbH wesentlich beteiligt sei. Insbesondere bestehe keine Identität der überlassenen Gegenstände mit der Beteiligung an der KG. Dem Nichtannahmebeschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 17. September 2013 1 BvR 1928/12 (Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2013, 1156) lasse sich nichts anderes entnehmen. Mit seinem Verhalten habe der Kläger am Tag der Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht dazu beigetragen, dass fällige Betriebssteuern nicht entrichtet worden seien. Im Übrigen sei die KG mit der Abgabe berichtigter Umsatzsteuererklärungen lediglich ihren steuerlichen Berichtigungspflichten nachgekommen, so dass insoweit kein kausaler Beitrag zur Nichtentrichtung fälliger Steuern vorliege. Schließlich hätte die Abgabe der getrennten Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate März und April 2009 nicht den Haftungszeitraum betroffen. Die Abgabe steuerlich korrekter Voranmeldungen könnte keinen Haftungstatbestand erfüllen. Für den Haftungszeitraum habe der Kläger auch keine Umsatzsteuererklärungen abgegeben.

8 Mit seiner Revision macht das FA geltend, die für die Fälle der Betriebsaufspaltung entwickelte Personengruppentheorie sei auch auf Haftungsfälle nach § 74 Abs. 2 Satz 1 AO übertragbar. Für die Annahme eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens reiche es aus, wenn die Personen, die sowohl am Besitz- als auch am Betriebsunternehmen beteiligt seien, eine durch gleich gerichtete Interessen verbundene Personengruppe darstellten, die in beiden Unternehmen ihren Willen durchsetzen könne. Dabei sei davon auszugehen, dass die Gruppenmitglieder einheitlich entscheiden. Bei Familienangehörigen beruhe die vermutete Interessengleichheit nicht auf den familiären Beziehungen, sondern auf dem zweckgerichteten Zusammenschluss derselben Personen in beiden Unternehmen. Zwar liege im Streitfall der nominelle Geschäftsanteil des Klägers an der KG unter 25 %, doch stellten die verschiedenen Familienstämme der KG-Gesellschafter, die über Jahrzehnte die Geschicke in beiden Unternehmen gelenkt hätten, eine geschlossene und homogene Gesellschaftergruppe dar, die durch die Bereitstellung von Grundstücken und Anlagevermögen den entscheidenden objektiven Beitrag für die Weiterführung des Betriebs der GmbH geleistet und so einen herrschenden Einfluss auf die GmbH ausgeübt hätte. Rüsken in Klein, AO, 12. Aufl., § 74 AO Rz 15 vertrete die Auffassung, dass bei der Feststellung einer wesentlichen Beteiligung eine Zusammenrechnung von Anteilen von Familienangehörigen zwar nicht als unmittelbare, wohl aber als mittelbare Beteiligung zu werten sei. Im Streitfall sei der Familienstamm des Klägers, gegen dessen Willen kein Gesellschafterbeschluss habe gefasst werden können, in Höhe von 34,375 % und damit wesentlich an der KG beteiligt gewesen. Gegen die Anwendbarkeit der Personengruppentheorie spreche auch nicht der vom BFH im Rahmen der Prüfung einer umsatzsteuerlichen Organschaft thematisierte Grundsatz der Rechtssicherheit.

9 In jedem Fall sei die Personengruppentheorie nach der überwiegenden Meinung im Schrifttum, wie z.B. Jatzke in Beermann/ Gosch, AO, § 74 Rz 15, auf Haftungsfälle nach § 74 Abs. 2 Satz 2 AO anwendbar. Entgegen der Auffassung des FG habe der Kläger, der einen beherrschenden Einfluss ausgeübt habe, durch sein Verhalten dazu beigetragen, dass fällige Umsatzsteuern 2006 bis 2008 nicht entrichtet worden seien. Denn erst durch das behauptete Nichtbestehen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft seitens der KG gegenüber dem FA sei es erforderlich geworden, die streitgegenständlichen Umsatzsteuerforderungen nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH erstmalig geltend zu machen. Die gegen diese Auffassung vom FG geltend gemachten Gesichtspunkte könnten nicht überzeugen. Nicht nur rein zufällig habe die KG das Nichtbestehen einer Organschaft zu einem Zeitpunkt geltend gemacht, zu dem sie wusste, dass die GmbH ihre Steuerschulden nicht mehr würde begleichen können. Die erstmalige Abgabe getrennter Umsatzsteuervoranmeldungen habe nur nach entsprechender Abstimmung im Gesellschafterkreis erfolgen können. Der Gang der Rechtsmittelverfahren und eine Besprechung mit dem FA am 29. April 2010 deuteten auf ein planvolles Vorgehen hin.

10 Der Kläger schließt sich im Wesentlichen der Rechtsauffassung des FG an. Er sei zu keinem Zeitpunkt wesentlich an der GmbH beteiligt gewesen. Zutreffend habe das FG festgestellt, dass die Personengruppentheorie im Streitfall

keine Anwendung finden könne. Zutreffend sei das FG davon ausgegangen, dass er (der Kläger) trotz seiner Stellung als Geschäftsführer keinen beherrschenden Einfluss auf die GmbH ausgeübt und auch nicht dazu beigetragen habe, dass durch die GmbH fällige Steuern nicht entrichtet worden seien. Die KG sei nicht in der Lage gewesen, einen herrschenden Einfluss auf die GmbH auszuüben.

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Recht hat das FG entschieden, dass im Streitfall die Voraussetzungen für eine haftungsrechtliche Inanspruchnahme des Klägers nach § 74 AO nicht vorliegen, denn der Kläger ist an der in Insolvenz geratenen GmbH nicht wesentlich beteiligt; auch hat er mit seinem Verhalten nicht zur Nichtentrichtung fälliger Steuern beigetragen.

12 1. Nach § 74 Abs. 1 Satz 1 AO haftet der Eigentümer von Gegenständen, die einem Unternehmen dienen, mit den überlassenen Gegenständen für diejenigen Steuern des Unternehmens, bei denen sich die Steuerpflicht auf den Betrieb des Unternehmens gründet. Voraussetzung für die Haftung ist eine wesentliche Beteiligung an dem Unternehmen, die nach § 74 Abs. 2 Satz 1 AO vorliegt, wenn der Eigentümer der Gegenstände unmittelbar oder mittelbar zu mehr als einem Viertel am Grund- oder Stammkapital oder am Vermögen des Unternehmens beteiligt ist. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nicht erfüllt.

13 a) Nach den Feststellungen des FG war der Kläger an der GmbH unmittelbar zu 2,92 % und mittelbar zu 12 % beteiligt. Mit seiner gesamten Beteiligung von 14,92 % war der Kläger somit nicht wie von § 74 Abs. 2 Satz 1 AO gefordert zu mehr als einem Viertel am Grund- und Stammkapital oder am Vermögen des in Insolvenz geratenen Unternehmens beteiligt.

14 b) Eine wesentliche Beteiligung des Klägers liegt auch nicht deshalb vor, weil dieser sich die Beteiligung der übrigen Angehörigen seines Familienstamms mit der Folge zurechnen lassen müsste, dass insgesamt eine Beteiligung in Höhe von 34,375 % vorliegt, die die in § 74 Abs. 2 Satz 1 AO festgelegte Beteiligungsgrenze übersteigt.

15 aa) Zu Recht hat das FG ausgeführt, dass die Ausdehnung der Eigentümerhaftung auf Personengruppen, wie etwa Familienverbände, dem Wortlaut des § 74 AO widerspreche. Nach dem insoweit klaren Wortlaut soll "der Eigentümer der Gegenstände" der zugleich eine an dem Unternehmen "wesentlich beteiligte Person" ist, in Haftung genommen werden. Damit findet die Annahme, eine Haftung solle sich ohne Weiteres auch auf bestimmte Gruppen von Personen erstrecken, deren Anteile zusammengerechnet werden müssten, keine Stütze in der gesetzlichen Bestimmung (vgl. auch Urteil des FG Köln vom 9. Dezember 1999 15 K 1756/91, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2000, 203, und Jestädt, Haftung gemäß § 74 AO und Betriebsaufspaltung, Deutsches Steuerrecht 1989, 243, 246).

16 bb) Auch mit der Anwendung der für die Betriebsaufspaltung entwickelten sog. Personengruppentheorie lässt sich eine wesentliche Beteiligung i.S. des § 74 Abs. 2 Satz 1 AO durch Hinzurechnung der Anteile von Familienangehörigen nicht begründen.

17 Bei der Betriebsaufspaltung und den hierzu entwickelten Theorien geht es insbesondere darum, die vom Besitzunternehmen entfalteten Tätigkeiten, die in der Regel in der Überlassung von Grundstücken und anderen Gegenständen des Anlagevermögens an das Betriebsunternehmen bestehen, aufgrund einer personellen Verflechtung der Gesellschafter beider Gesellschaften als eine gewerblich qualifizierte Vermietung einzustufen. Von einer personellen Verflechtung ist nach der Rechtsprechung des BFH auszugehen, wenn eine oder mehrere Personen zusammen sowohl das Besitz- als auch das Betriebsunternehmen in der Weise beherrschen, dass sie in der Lage sind, in beiden Unternehmen einen einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen durchzusetzen (sog. Personengruppentheorie, Beschluss des Großen Senats des BFH vom 8. November 1971 GrS 2/71, BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63). Die Einstufung als gewerbliche Betätigung und damit die Annahme entsprechender Einkünfte nach § 15 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) wird damit begründet, dass die hinter dem Besitz- und dem Betriebsunternehmen stehenden Personen --auch wenn sie in unterschiedlicher Höhe an den Gesellschaften beteiligt sind-- personell verflochten sind, d.h. einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben, der

nicht nur auf eine bloße Vermögensverwaltung, sondern auf die Ausübung einer gewerblichen Betätigung gerichtet ist (BFH-Urteil vom 10. April 1997 IV R 73/94, BFHE 183, 127, BStBl II 1997, 569, m.w.N.).

18 Bei der Haftung nach § 74 AO, bei der es nicht um die Begründung einer Steuerschuld und um die Qualifizierung von Einkünften geht, ist die Ausgangslage eine andere. Der eigentliche Grund für die Haftung des Eigentümers nach § 74 AO ist nicht die rechtliche Beteiligung am Unternehmen, sondern der objektive Beitrag, den der Gesellschafter durch die Bereitstellung der dem Unternehmen dienenden Gegenstände für die Weiterführung des Gewerbes leistet (BVerfG-Beschluss vom 14. Dezember 1966 1 BvR 496/65, BVerfGE 21, 6, BStBl III 1967, 166, und Senatsurteile in BFHE 238, 16, BStBl II 2012, 763; vom 22. November 2011 VII R 67/10, BFH/NV 2012, 547, und vom 13. November 2007 VII R 61/06, BFHE 220, 289, BStBl II 2008, 790). Anlass für die Einführung des Haftungstatbestands, der auf § 7 Abs. 4 des Gewerbesteuerrahmengesetzes vom 30. Juni 1935 (RGBl I, S. 830) zurückgeht und später in § 115 der Reichsabgabenordnung (RAO) übernommen wurde, war die Befürchtung, dass sich die Beitreibung einer Gewerbesteuerschuld gegenüber einem Unternehmen als unmöglich erweisen könnte, weil alle pfändbaren, dem Betrieb gehörenden Gegenstände einem anderen als dem Unternehmer gehören, insbesondere wenn der Unternehmer mit gepachteten Betriebsmitteln wirtschaftet (BFH-Urteil vom 27. Juni 1957 V 298/56 U, BFHE 65, 122, BStBl III 1957, 279). In solchen Fällen sollte eine Beitreibung der Steuerschuld zumindest dann ermöglicht werden, wenn der Eigentümer der dem Betrieb dienenden Gegenstände wesentlich, d.h. zu mehr als einem Viertel, am Unternehmen beteiligt ist.

19 Mit den in § 115 RAO normierten Regelungen hat der Gesetzgeber hinsichtlich der Bestimmung einer wesentlichen Beteiligung klare Vorgaben gemacht, die später in § 74 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 AO übernommen und durch die Einführung des § 74 Abs. 2 Satz 2 AO ergänzt worden sind. Auf die Feststellung einer personellen Verflechtung von Gesellschaftern und eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens kommt es demnach bei der Bestimmung einer wesentlichen Beteiligung nach § 74 Abs. 2 Satz 1 AO nicht an. Anders verhält es sich jedoch bei der Qualifizierung von Einkünften als solche aus Vermietung und Verpachtung oder aus Gewerbebetrieb im Rahmen einer Betriebsaufspaltung, denn § 15 EStG lassen sich hinsichtlich der Höhe von Beteiligungen keine konkreten Anhaltspunkte entnehmen. Aufgrund dieser Unterschiede verbietet es sich bei der Haftung nach § 74 AO --ohne Berücksichtigung der eigentlichen Herrschaftsverhältnisse-- die Anteile von einzelnen Gesellschaftern aufgrund ihrer bloßen Zugehörigkeit zu einer bestimmten Gruppe, insbesondere zu einem Familienverbund, zusammenzurechnen, um damit eine wesentliche Beteiligung i.S. des § 74 Abs. 2 Satz 1 AO zu konstruieren (so im Ergebnis auch Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 74 AO Rz 16; Jatzke in Beermann/Gosch, AO, § 74 Rz 13; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 74 AO Rz 10; Blesinger, Haftung und Duldung im Steuerrecht, S. 79, und Urteil des FG Köln in EFG 2000, 203; vgl. auch Klein/Rüsken, a.a.O., § 74 Rz 15, nach dem --bei Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit-- Anteile der Familienangehörigen allenfalls als mittelbare Beteiligung Berücksichtigung finden können, und Nacke, Die Haftung für Steuerschulden, 3. Aufl., Rz 472, der allerdings auf den beherrschenden Einfluss der Personengruppe abstellt). Im Übrigen hat das FG zu Recht darauf hingewiesen, dass z.B. bei Erbengemeinschaften nicht von vornherein ein Interessengleichklang der Angehörigen eines Familienverbundes unterstellt werden kann.

20 cc) Darauf, dass Anteile von Angehörigen desselben Familienstamms zur Bestimmung der wesentlichen (unmittelbaren oder mittelbaren) Beteiligung des einzelnen Familienmitglieds nicht ohne Weiteres zusammengerechnet werden können, weist auch die bereits angesprochene Entstehungsgeschichte des § 74 AO hin. Nach deren Vorgängervorschrift des § 115 RAO haftete der Eigentümer, wenn er Angehöriger des Unternehmers oder an dem Unternehmen wesentlich beteiligt war (§ 115 Abs. 1 RAO). Für die Annahme einer wesentlichen Beteiligung reichte es nach § 115 Abs. 2 Satz 1 RAO aus, wenn der Eigentümer und seine Angehörigen zusammen zu mehr als einem Viertel an dem Unternehmen beteiligt waren. Wegen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit dieser Regelungen unter Berücksichtigung der Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 des Grundgesetzes, die bereits das FG Düsseldorf in seiner Entscheidung vom 28. Mai 1968 VII 73-75/67 A (EFG 1968, 486) angesprochen hatte, hat der Gesetzgeber diese Regelungen nicht in § 74 AO übernommen und damit bewusst die Zusammenrechnung von Anteilen von Familienangehörigen aufgegeben (BTDrucks VI/1982, S. 121). Dagegen hat er --wohl auch um den besonderen Verhältnissen in Familienunternehmen Rechnung zu tragen-- neu in die Haftungsvorschrift die Regelung aufgenommen, dass eine wesentliche Beteiligung auch dann vorliegt, wenn auf das Unternehmen ein beherrschender Einfluss ausgeübt und zur Nichtentrichtung fälliger Steuern beigetragen wird (§ 74 Abs. 2 Satz 2 AO). Somit unterstützt die Entstehungsgeschichte des § 74 AO das gefundene Auslegungsergebnis. Sie deutet jedenfalls darauf hin, dass die Personengruppentheorie, mit der bei Betriebsaufspaltungen ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille einer geschlossenen Personengruppe und damit eine personelle Verflechtung belegt werden sollen, zur Begründung der Zusammenrechnung in einem Familienverbund gehaltener Anteile im

Rahmen der Feststellung einer wesentlichen und damit haftungsbegründenden Beteiligung nach § 74 Abs. 1 Satz 1 AO nicht herangezogen werden kann.

21 c) Eine wesentliche Beteiligung des Klägers nach § 74 Abs. 2 Satz 2 AO infolge der Ausübung eines beherrschenden Einflusses auf die GmbH und eines Beitrags zur Nichtentrichtung fälliger Steuern liegt ebenfalls nicht vor.

22 aa) Nach § 74 Abs. 2 Satz 2 AO gilt als wesentlich beteiligt auch derjenige, der auf das Unternehmen, dem er in seinem Eigentum stehende Gegenstände überlassen hat, einen beherrschenden Einfluss ausübt und durch sein Verhalten dazu beiträgt, dass fällige Steuern i.S. des § 74 Abs. 1 Satz 1 AO nicht entrichtet werden. Ob ein etwaiger Haftungsschuldner diese Voraussetzungen erfüllt hat, obliegt der tatrichterlichen Würdigung, wobei die Tatbestandsverwirklichung von den konkreten Umständen des jeweiligen Einzelfalls abhängt. Nach den Feststellungen des FG, die das FA mit Verfahrensrügen nicht angegriffen hat und die deshalb für den erkennenden Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindend sind, hat der Kläger durch sein Verhalten keinen kausalen und damit haftungsrelevanten Beitrag zur Nichtentrichtung fälliger Steuern oder zur Insolvenz der GmbH geleistet.

23 bb) Dies ist rechtlich nicht zu beanstanden. Nach den Feststellungen des FG hat der Kläger für die GmbH für den Haftungszeitraum keine Umsatzsteuererklärungen abgegeben und auch sonst keinen Beitrag geleistet, dass die GmbH die Umsatzsteuern, für die der Kläger als Haftungsschuldner in Anspruch genommen wird, nicht gezahlt hat. Nachvollziehbar hat das FG dargelegt, dass diese Steuern erst am Tag der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH fällig geworden sind und dass die KG erst nach diesem Zeitpunkt aufgrund des Wegfalls der Organschaft berichtigte Steuererklärungen abgegeben hat. Darüber hinaus verweist das FG darauf, dass die für die KG und die GmbH getrennt eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate März und April 2009 nicht die Jahre 2006 bis 2008 und infolgedessen nicht den Haftungszeitraum betreffen und dass die Abgabe berichtigter Steuererklärungen bzw. zutreffender Steueranmeldungen und somit die Erfüllung steuerlicher Pflichten keinen kausalen Beitrag zur Nichtentrichtung von fälligen Steuern i.S. des § 74 Abs. 2 Satz 2 AO darstellen kann. Nach diesen Ausführungen, die einen Verstoß gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze nicht erkennen lassen, erscheint die tatsächliche Würdigung des FG, nach der die Voraussetzungen des § 74 Abs. 2 Satz 2 FGO nicht erfüllt sind, zumindest möglich.

24 Soweit das FA mit seinem Vorbringen in Bezug auf den Wegfall der Organschaft ein planvolles Vorgehen der KG und einen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen dem Haftungszeitraum und den Umsatzsteuervoranmeldungszeiträumen März bis Juni 2009 darlegen will, setzt es seine eigene Tatsachenwürdigung an die Stelle der vom FG gezogenen Schlussfolgerungen. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass zur Tatbestandsverwirklichung des § 74 Abs. 2 Satz 2 AO ein aktiver Beitrag des Eigentümers zu fordern ist. Daher ist ein bloßes Unterlassen grundsätzlich nicht ausreichend, so dass die Weigerung, weitere Kredite zu gewähren, selbst wenn dies zur Abwendung einer Insolvenz geboten erscheint, eine Eigentümerhaftung nicht begründen kann (Jatzke in Beermann/Gosch, a.a.O., § 74 Rz 15; Klein/Rüsken, a.a.O., § 74 Rz 16, und Loose in Tipke/Kruse, a.a.O., § 74 Rz 14). Selbst wenn der Kläger im Streitfall durch sein Verhalten als Gesellschafter der KG infolge der Weigerung der KG, die GmbH weiterhin durch Sicherheiten und Liquiditätshilfen finanziell zu unterstützen, zur Auflösung des Organkreises beigetragen haben sollte, hat er damit nicht ohne Weiteres auch einen aktiven Beitrag zur Nichtentrichtung fälliger Steuern der nunmehr umsatzsteuerpflichtig gewordenen Organgesellschaft geleistet.

25 cc) Im Übrigen hat das FG einen --für die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 74 Abs. 2 Satz 2 AO ebenfalls erforderlichen-- beherrschenden Einfluss des Klägers auf die GmbH nicht festgestellt. Da dessen haftungsrechtliche Inanspruchnahme nach § 74 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 AO bereits daran scheitert, dass sein Verhalten nicht zur Nichtentrichtung fälliger Steuern beigetragen hat, bedarf es keiner Entscheidung darüber, ob die für den Fall der Betriebsaufspaltung entwickelten Grundsätze zumindest zur Feststellung eines herrschenden Einflusses i.S. des § 74 Abs. 2 Satz 2 AO herangezogen werden können, wie dies im Schrifttum vertreten wird (Mösbauer, Die Haftung des Eigentümers von Gegenständen für Steuern des Unternehmens bei tatsächlicher oder fiktiver wesentlicher Beteiligung, Deutsche Steuer-Zeitung 1996, 513; Nacke, a.a.O., Rz 472, und Jatzke in Beermann/Gosch, a.a.O., § 74 Rz 15).

26 2. Da der Kläger an der GmbH nicht in dem von § 74 AO geforderten Maß beteiligt war, kann ebenfalls offen bleiben, ob er über seine Beteiligung an der KG zumindest als wirtschaftlicher Eigentümer der dem Unternehmen überlassenen Grundstücke und Gegenstände des Anlagevermögens angesehen werden kann und ob die Entscheidung des erkennenden Senats in BFHE 238, 16, BStBl II 2012, 763 auf den Streitfall übertragen werden kann. Auch bedarf es keiner Entscheidung darüber, ob das FA beim Erlass des angefochtenen Haftungsbescheids

--wie vom Kläger behauptet-- den Bestimmtheitsgrundsatz verletzt, die Haftungsmasse fehlerhaft ermittelt und das Auswahlermessen unzutreffend ausgeübt hat.

27 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de