

Leseprobe zu



Lenski/Steinberg

Gewerbesteuergesetz (Grundwerk mit Fortsetzungsbezug für mindestens 2 Jahre)

Kommentar

ISBN 978-3-504-25104-8

2 Bände, Ordner Leinen

159,00 €

Inhaltsverzeichnis

Band I

Vorwort

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis

Schrifttumsübersicht

Texte:

Geltendes Recht

 GewStG

 GewStDV

 GewStRL und Hinweise des BMF

Alte Fassung des GewStG und Änderungsgesetze

Alte Fassung der GewStDV und Änderungsverordnungen

Kommentierung des GewStG

Einleitung (SARRAZIN)

Abschnitt I

Allgemeines

- § 1: Steuerberechtigte (SARRAZIN)
- § 2: Steuergegenstand (KRATZSCH/NÖCKER/KESS)
- § 2a: Arbeitsgemeinschaften (SARRAZIN)
- § 3: Befreiungen (SARRAZIN)

Band II

- § 4: Hebeberechtigte Gemeinde (SARRAZIN)
- § 5: Steuerschuldner (SARRAZIN)
- § 6: Besteuerungsgrundlage (SARRAZIN)

Abschnitt II

Bemessung der Gewerbesteuer

- § 7: Gewerbeertrag (ROSER)
- § 7a: Ermittlung des Gewerbeertrags einer Organschaft (NÖCKER)
- § 8: Hinzurechnungen
 - § 8 Nr. 1: Dauerschuldzinsen (*aufgehoben*) (KÖSTER)
 - § 8 Nr. 1a: Entgelte für Schulden (KÖSTER)
 - § 8 Nr. 1b: Renten und dauernde Lasten (KRATZSCH)
 - § 8 Nr. 1c: Gewinnanteile des stillen Gesellschafters (ROSER)

Inhaltsverzeichnis

- § 8 Nr. 1d: Miet- und Pachtzinsen bei Mobilien (SARRAZIN)
- § 8 Nr. 1e: Miet- und Pachtzinsen bei Immobilien (SARRAZIN)
- § 8 Nr. 1f: Konzessions- und Lizenzgebühren (KESS)
- § 8 Nr. 4: Gewinnanteile bei KGaA (ROSER)
- § 8 Nr. 5: Beteiligungserträge (NÖCKER)
- § 8 Nr. 8: Verlustanteile Mitunternehmerschaften (KRATZSCH)
- § 8 Nr. 9: Ausgaben iS des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG (KRATZSCH)
- § 8 Nr. 10: Ausschüttungsbedingte Gewinnminderung (ROSER)
- § 8 Nr. 12: Ausländische Steuern (KESS)
- § 9: Kürzungen
 - § 9 Nr. 1: Grundbesitz (ROSER)
 - § 9 Nr. 2: Gewinnanteile aus Personengesellschaft (KESS)
 - § 9 Nr. 2a: Inländische Schachtelerträge (ROSER)
 - § 9 Nr. 2b: Kürzungen bei KGaA (ROSER)
 - § 9 Nr. 3: Kürzungen bei nicht im Inland belegener Betriebsstätte (ROSER)
 - § 9 Nr. 5: Kürzungen bei steuerbegünstigten Zwecken (ROSER)
 - § 9 Nr. 7: Kürzungen bei ausländischen Schachtelerträgen (ROSER)
 - § 9 Nr. 8: Kürzungen bei ausländischen Schachtelbeteiligungen (ROSER)
- § 10: Maßgebender Gewerbeertrag (ROSER)
- § 10a: Gewerbeverlust (KLEINHEISTERKAMP)
- § 11: Steuermesszahl und Steuermessbetrag (SARRAZIN)

Abschnitt III

Gewerbsteuer nach dem Gewerbekapital

Abschnitt IV

Steuermessbetrag

- § 14: Festsetzung des Steuermessbetrags (DE HESSELLE)
- § 14a: Steuererklärungspflicht (DE HESSELLE)
- § 14b: Verspätungszuschlag (DE HESSELLE)
- § 15: Pauschfestsetzung (DE HESSELLE)

Abschnitt V

Entstehung, Festsetzung und Erhebung der Steuer

- § 16: Hebesatz (BEUTEL)
- § 17a: (*aufgehoben*) (SARRAZIN)
- § 18: Entstehung der Steuer (SARRAZIN)
- § 19: Vorauszahlungen (SARRAZIN)

§ 20: Abrechnung über die Vorauszahlungen (SARRAZIN)

§ 21: Entstehung der Vorauszahlungen (SARRAZIN)

Abschnitt VI

Zerlegung

§ 28: Allgemeines (SARRAZIN)

§ 29: Zerlegungsmaßstab (SARRAZIN)

§ 30: Zerlegung bei mehrgemeindlichen Betriebsstätten (SARRAZIN)

§ 31: Begriff der Arbeitslöhne für die Zerlegung (SARRAZIN)

§ 33: Zerlegung in besonderen Fällen (SARRAZIN)

§ 34: Kleinbeträge (SARRAZIN)

Abschnitt VII

Gewerbesteuer der Reisegewerbebetriebe

§ 35a: (SARRAZIN)

Abschnitt VIII

Änderung des Gewerbesteuermessbescheids von Amts wegen

§ 35b: (SARRAZIN)

Abschnitt IX

Durchführung

§ 35c: Ermächtigung (SARRAZIN)

Abschnitt X

Schlussvorschriften

§ 36: Zeitlicher Anwendungsbereich (SARRAZIN)

§§ 36a–36d: (aufgehoben) (SARRAZIN)

Anhang 1

Gewerbesteuer und Umwandlungen nach dem UmwStG: (BEUTEL)

Anhang 2

Gewerbesteuer bei Insolvenz: (SCHULZE)

Sachregister

§ 9 Nr. 8 Kürzungen bei ausländischen Schachtelbeteiligungen

Die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen wird gekürzt um

...

8. ¹die Gewinne aus Anteilen an einer ausländischen Gesellschaft, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung unter der Voraussetzung einer Mindestbeteiligung von der Gewerbesteuer befreit sind, wenn die Beteiligung mindestens 15 Prozent beträgt und die Gewinnanteile bei der Ermittlung des Gewinns (§ 7) angesetzt worden sind; ist in einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eine niedrigere Mindestbeteiligungsgrenze vereinbart, ist diese maßgebend. ²§ 9 Nr. 2 a Satz 3 gilt entsprechend. ³§ 9 Nr. 2 a Satz 4 gilt entsprechend. ⁴Satz 1 ist bei Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen auf Gewinne aus Anteilen, die den Kapitalanlagen zuzurechnen sind, nicht anzuwenden; für Pensionsfonds gilt Entsprechendes.

...

Die Mindestbeteiligungsgrenze von 15 Prozent in Satz 1 Halbsatz 1 gilt erst seit EZ 2008; bis zum EZ 2007 reichten 10 Prozent. Sätze 2 und 3 gelten erst seit EZ 2006, Satz 4 gilt erst seit EZ 2004.

Inhaltsverzeichnis

	Rz.		Rz.
1. Rechtsentwicklung	1	4. Umfang der Kürzung	6
2. Inhalt und Bedeutung der Vorschrift	2	5. Kürzungsverbot für Le- bens- und Krankenver- sicherungsunternehmen so- wie Pensionsfonds	7
3. Voraussetzungen für die Kürzungen	5		

Schrifttum: *Altehoefer/Krebs/Nolte/Roland*, Steuerentlastungsgesetz 1984, DStZ 1984, 4; *Manke*, Vermögensteuer- und Außensteuerrecht nach dem Steuerentlastungsgesetz 1984, FR 1984, 77; *Pauka*, Änderungen des Gewerbesteuergesetzes, NWB Fach 5, 1539; *Jochimsen/Zinowsky*, DBA-Schachtelprivileg und Gewerbesteuer im Organschaftsfall, DStR 2015, 1999.

1. Rechtsentwicklung

Die Vorschrift ist durch Art. 7 Nr. 1 Buchst. c des Gesetzes zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit der Wirtschaft und zur Einschränkung von steuerlichen Vorteilen – **Steuerentlastungsgesetz 1984** – v. **22.12.1983** (BGBl. I 1983, 1583 = BStBl. I 1984, 14 [20]) in das Gewerbesteuergesetz eingefügt worden. Sie gilt nach § 36 GewStG idF von Art. 4 des Haushaltsbegleitgesetzes 1983 v. 20.12.1982 (BGBl. I 1982, 1857 = BStBl. I 1982, 972 [980]) erstmals für den EZ 1984.

Durch Art. 6 des Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung – **Steuersenkungsgesetz – v. 23.10.2000** (BGBl. I 2000, 1433 = BStBl. I 2000, 1428) ist in § 9 Nr. 8 GewStG zusätzlich bestimmt worden, dass die Gewinnanteile nur gekürzt werden dürfen, wenn sie bei der Ermittlung des Gewinns nach § 7 GewStG angesetzt worden sind. Die Änderung gilt nach § 36 Abs. 1 GewStG idF des Steuersenkungsgesetzes ab EZ 2001.

Art. 4 Nr. 2 des **Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz v. 22.12.2003** (BGBl. I 2003, 2840 = BStBl. I 2004, 14) hat Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen sowie Pensionsfonds von der Kürzung des § 9 Nr. 8 GewStG ausgeschlossen. Das Kürzungsverbot gilt nach § 36 Abs. 1 und 7 Satz 1 GewStG idF des Änderungsgesetzes grundsätzlich vom **EZ 2004** an.

Art. 5 Nr. 3 Buchst. c des **Jahressteuergesetzes 2007** (JStG 2007) v. **13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878 = BStBl. I 2007, 28) hat in § 9 Nr. 8 GewStG die neuen Sätze 2 und 3 eingefügt. Die Änderungen sind nach § 36 Abs. 8 Satz 5 GewStG idF des JStG 2007 erstmals für den EZ 2006 anzuwenden, die Klarstellung zu den nicht abziehbaren Ausgaben nach § 36 Abs. 8 Satz 6 GewStG idF des JStG 2007 auch schon für EZ vor 2006.

Art. 3 Nr. 2 Buchst. e des **Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 v. 14.8.2007** (BGBl. I 2007, 1912 = BStBl. I 2007, 630) hat in § 9 Nr. 8 GewStG Satz 1 neu gefasst und dabei die **Mindestbeteiligungsgrenze** in Satz 1 Halbs. 1 von 10 auf 15 % angehoben, und zwar mit Wirkung ab **EZ 2008** (§ 36 Abs. 8 Satz 6 GewStG idF des Änderungsgesetzes). Zusätzlich ist verdeutlicht worden, dass die niedrigere Mindestbeteiligungsgrenze in einem DBA Vorrang hat.

2. Inhalt und Bedeutung der Vorschrift

- 2 § 9 Nr. 8 GewStG dient dem Ziel der (weitgehenden) Vermeidung der steuerlichen Mehrfachbelastung, die in den Doppelbesteuerungsabkommen angelegt ist, auf nationaler Ebene. Da eine Besteuerungszuordnung nach einem Doppelbesteuerungsabkommen maßgeblich ist, kommt § 9 Nr. 8 GewStG für Hinzurechnungsbeträge nach § 20 Abs. 1 AStG nicht zur Anwendung (BFH v. 11.3.2015 – I R 10/14, BStBl. II 2015, 1049). Die Norm beinhaltet einen sehr eingeschränkten Regelungsbereich:
- Satz 1 Halbs. 1 bestimmt die Mindestbeteiligungsquote von 15 %, Halbs. 2 erklärt eine niedrigere Mindestbeteiligungsgrenze für maßgebend.
 - Durch Satz 2 ist die Abzugsbegrenzung von Aufwendungen nach § 9 Nr. 2a Satz 3 Halbs. 1 GewStG entsprechend anwendbar; auch § 8 Nr. 1 GewStG ist entsprechend § 9 Nr. 2a Satz 3 Halbs. 2 GewStG anzuwenden.
 - Satz 3 verdeutlicht, dass auch für Zwecke des § 9 Nr. 8 GewStG die nach § 8b Abs. 5 KStG nicht abziehbaren Betriebsausgaben entsprechend § 9 Nr. 2a Satz 4 GewStG keine „Gewinne aus Anteilen“ sind.
 - Satz 4 schließt die Anwendung des Satz 1 ausdrücklich aus – ohne Bezugnahme auf § 9 Nr. 2a Satz 5 GewStG.

Vom EZ 1984 bis EZ 2007 galt bei Beteiligung an inländischen und ausländischen Kapitalgesellschaften nach § 9 Nr. 2 a und Nr. 7 GewStG eine Schachtelgrenze von 10 % (§ 9 Nr. 2 a und Nr. 7 GewStG idF durch Art. 7 Nr. 1 Buchst. a und b des Steuerentlastungsgesetzes, aaO). Davor belief sich die Schachtelgrenze auf 25 %. Ergänzend zu § 9 Nr. 7 GewStG bestimmte der durch das Steuerentlastungsgesetz 1984 neu eingefügte § 9 Nr. 8 GewStG, dass die **Schachtelgrenze auch dann bei 10 % lag, wenn in einem Doppelbesteuerungsabkommen eine höhere Mindestbeteiligung vereinbart sein sollte.**

Während § 9 Nr. 7 GewStG jedoch nur die Gewinne aus Anteilen an einer ausländischen Kapitalgesellschaft erfasst, gilt § 9 Nr. 8 GewStG allgemein für Gewinne **an einer ausländischen Gesellschaft** mit Sitz in einem DBA-Land. Mit der Anknüpfung an den in den Doppelbesteuerungsabkommen gebräuchlichen Ausdruck „company“ erfasst § 9 Nr. 8 GewStG im Gegensatz zu § 9 Nr. 7 GewStG nicht nur Kapitalgesellschaften, sondern alle Gesellschaften, die **nach dem jeweils geltenden ausländischen Steuerrecht der Körperschaftsteuer unterliegen.** Eine Legaldefinition der „ausländischen Gesellschaft“ enthält § 7 Abs. 1 ASTG und definiert diese als „Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des KStG, die weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland hat und nicht gemäß § 3 Absatz 1 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuerpflicht ausgenommen ist“; hierauf nimmt § 9 Nr. 8 GewStG im Grundsatz Bezug (vgl. *Gosch* in Brandis/Heuermann, § 9 GewStG Rz. 342; *Güroff* in Glanegger/Güroff, 11. Aufl. 2023, § 9 Nr. 8 GewStG Rz. 2). So können im Einzelfall auch Gewinne aus Anteilen an einer ausländischen Personengesellschaft oder einer ausländischen Stiftung von der Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen gekürzt werden (vgl. dazu *Wassermeyer* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 7 ASTG Rz. 10.2 ff. zu verschiedenen ausländischen Rechtsträgern; *Bergmann* in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, 2. Aufl. 2022, § 9 Nr. 8 GewStG Rz. 12).

Für Kapitalgesellschaften in einem DBA-Land hat § 9 Nr. 8 GewStG allerdings nur klarstellende Bedeutung. Die Schachtelgrenze von 15 % nach § 9 Nr. 7 GewStG gilt hier schon aus Gründen der Gleichbehandlung. Nach Abschn. R 9.5 Satz 8 GewStR 2009 ist deshalb § 9 Nr. 7 GewStG auch dann unmittelbar anzuwenden, wenn die Tochtergesellschaft in einem DBA-Land ihren Sitz hat. Bestehen nach § 9 Nr. 7 GewStG und den einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen unterschiedliche Voraussetzungen, so ist nach R 9.5 Satz 8 GewStR 2009 jeweils die für den Steuerpflichtigen günstigere Regelung anzuwenden. Die Bedeutung der Vorschrift ist nach Änderung und Neufassung des § 9 Nr. 7 noch geringer geworden.

Woran die Beteiligung bestehen muss, ist im Gesetz nicht näher bestimmt. Mit *Gosch* in Brandis/Heuermann, § 9 GewStG Rz. 344 ist deshalb davon auszugehen, dass sich die Bezugsgröße aus dem Abkommen selbst ergeben muss (zustimmend *Güroff* in Glanegger/Güroff, 11. Aufl. 2023, § 9 Nr. 8 GewStG Rz. 2). Das wird in der Regel die unmittelbare Beteiligung am Kapital sein, denkbar sind aber auch die Beteiligung an den stimmberechtigten Anteilen oder an den insgesamt ausgegebenen Anteilen.

Eine dem § 9 Nr. 8 GewStG entsprechende Regelung enthielt die Nr. 5 des § 12 Abs. 3 GewStG für die Gewerbesteuer. Mit diesen beiden Vorschriften sollte,

wie es in der Regierungsbegründung (Drucks. 10/336, 32) heißt, für den Bereich der Gewerbesteuer der Gleichklang mit den damaligen Regelungen für die Körperschaftsteuer (§ 26 Abs. 7 KStG aF) und die (seit 1996 aufgehobene) Vermögensteuer (§ 102 Abs. 3 BewG) erreicht werden.

Eine **unmittelbare** Anwendung des § 9 Nr. 8 GewStG kommt **nach Einführung der Freistellung** von Gewinnen aus Kapitalgesellschaften von der KSt schon deshalb **kaum mehr** in Betracht, weil das DBA-Schachtelprivileg grundsätzlich nur juristischen Personen zusteht, die mit ihren Gewinnen aus Anteilen an ausländischen Gesellschaften regelmäßig bereits nach § 8b Abs. 1 KStG iVm. § 7 Satz 1 GewStG steuerfrei bleiben, sodass das DBA-Schachtelprivileg für sie leer läuft. In ihrer ursprünglichen Fassung wäre die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 8 GewStG aber noch auf die Fälle der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG anzuwenden gewesen. Das Steuerentkennungsgesetz v. 13.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433 = BStBl. I 2000, 1428) fordert jedoch als **zusätzliche Voraussetzung für die Kürzung** nach § 9 Nr. 8 GewStG, dass die Gewinnanteile **bei der Ermittlung des Gewinns (§ 7 GewStG) angesetzt** worden sein müssen. Aufgrund dessen ist eine Kürzung nach § 9 Nr. 8 GewStG unzulässig, soweit die Gewinnanteile nicht im gewerblichen Gewinn nach § 7 Satz 1 GewStG enthalten sind, sondern lediglich **aufgrund ihrer Hinzurechnung** nach § 8 Nr. 5 GewStG zum Gewerbeertrag gehören. Da § 8 Nr. 5 GewStG für die Fälle des § 9 Nr. 8 GewStG keine Ausnahme von der Hinzurechnung vorsieht, ist diese Kürzungsvorschrift insoweit – anders als § 9 Nr. 2 a und 7 GewStG – **auch mittelbar nicht** anzuwenden (vgl. BFH v. 23.6.2010 – I R 71/09, BStBl. II 2011, 129; *Gosch* in Brandis/Heuermann, § 9 GewStG Rz. 340a; siehe auch § 8 Nr. 5 GewStG Rz. 25 f.). § 9 Nr. 8 GewStG ist deshalb nach Einführung der Körperschaftsteuerbefreiung von Kapitalgewinnanteilen nur noch von geringer Bedeutung. Vgl. § 8 Nr. 5 Rz. 27 ff. Deshalb hat auch die Anhebung der Mindestbeteiligungsgrenze von 10 % auf 15 % durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912 = BStBl. I 2007, 630) bisher keine große fiskalische Bedeutung erlangt.

3. Voraussetzungen für die Kürzungen

- 5 Kürzungsberechtigt ist **jedes gewerbliche Unternehmen**, auf dessen Rechtsform kommt es nicht an (*Schnitter* in Frotscher/Drüen, § 9 GewStG Rz. 234). Im Billigkeitswege wird die Kürzung auf alle allgemein körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 1 KStG ausgedehnt (BMF v. 30.12.1983 – IV C 5 – S 1300 -386/83, DStZ/E 1984, 19; *Gosch* in Brandis/Heuermann, § 9 GewStG Rz. 341), auch wenn es dafür keine gesetzliche Grundlage gibt (*Hidien* in Jahndorf/Oellerich/Weiss, § 9 GewStG Rz. 1631). Die Finanzverwaltung mit Rundverfügung OFD Frankfurt/Main v. 22.5.2015 – S 1300 A - 036 -St 58, juris, verdeutlicht, dass Stiftungen die Kürzung nicht zu gewähren ist, wenn die Zuwendungen bei den Destinatären nicht der Besteuerung unterliegen. Hingegen ist Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit sowie Kreditinstituten in der Rechtsform der Körperschaft oder der Anstalt des öffentlichen Rechts zu gewähren.

Da § 9 Nr. 8 GewStG auf die Doppelbesteuerungsabkommen abstellt, ist zunächst die Tatbestandswirkung daran gekoppelt, dass das betreffende Doppelbesteuerungs-

abkommen die GewSt. Umfasst (*Gosch* in Brandis/Heuermann, § 9 GewStG Rz. 345). Weitere Voraussetzung für die Kürzung nach § 9 Nr. 8 GewStG ist, dass die ausländische Gesellschaft ihren Sitz in einem DBA-Land hat und dass das Doppelbesteuerungsabkommen diese Gewinne von der Gewerbesteuer freistellt. Wenn die Gesellschaft nach einer „tie-breaker-rule“ als „im anderen DBA-Staat ansässig gilt“, genügt dies nicht (*Bergmann* in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, 2. Aufl. 2022, § 9 Nr. 8 GewStG Rz. 13), da das Tatbestandsmerkmal „weder Geschäftsleitung- noch Sitz im Inland“ in § 7 Abs. 1 AStG keiner zeitlichen Abgrenzung zugänglich ist. Alle von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen erfassen die Gewerbesteuer (*Ismer* in Vogel/Lehner, 7. Aufl. 2021, Art. 2 OECD-Musterabkommen Rz. 53). Soweit Aktivitätsvoraussetzungen einzelner Doppelbesteuerungsabkommen die Freistellung nicht gewährleisten, fehlt es an der Tatbestandsvoraussetzung der Freistellung (vgl. BFH v. 11.3.2015 – I R 10/14, GmbHR 2015, 668; R 9.5 Satz 5 GewStR 2009; *Bergmann* in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, 2. Aufl. 2022, § 9 Nr. 8 GewStG Rz. 16). Nach § 9 Nr. 8 GewStG ist das Schachtelprivileg auch dann zu gewähren, wenn in dem Abkommen selbst eine höhere Mindestbeteiligung vereinbart worden ist (in der Regel 25 %). Sieht das Abkommen jedoch eine Schachtelgrenze von weniger als 15 % (bis EZ 2007: 10 %) vor, so gilt selbstverständlich diese niedrigere Grenze. Denn eine innerstaatliche Regelung kann zwar durch eine zwischenstaatliche Vereinbarung nicht verschärft werden, sie tritt aber andererseits hinter eine günstigere zwischenstaatliche Vereinbarung zurück.

Sind in einem Doppelbesteuerungsabkommen neben der Beteiligungsgrenze für die Befreiung von der Gewerbesteuer noch weitere sachliche oder persönliche Voraussetzungen festgelegt worden, sind diese neben § 9 Nr. 8 GewStG zu beachten (vgl. R 9.5 Satz 9 GewStR 2009).

Anders als § 9 Nr. 7 GewStG nennt § 9 Nr. 8 GewStG weder einen bestimmten 5a
Stichtag noch eine Mindestdauer für die Beteiligung (so auch *Güroff* in Glanegger/Güroff, 11. Aufl. 2023, § 9 Nr. 8 GewStG Rz. 3; *Bergmann* in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, 2. Aufl. 2022, § 9 Nr. 8 GewStG Rz. 16). Anders als § 9 Nr. 2a und Nr. 7 gibt es keinen Bezug zum Beginn des Erhebungszeitraums. Es genügt also, wenn sie im Erhebungszeitraum begründet wird und Bestandteil des Betriebsvermögens ist (zustimmend *Schnitter* in Frotscher/Drüen, § 9 GewStG Rz. 241).

4. Umfang der Kürzung

Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um die „Gewinne aus Anteilen“ zu kürzen. Der Wortlaut des § 9 Nr. 8 GewStG folgt damit dem Wortlaut des § 9 Nr. 2a und 7 GewStG. § 9 Nr. 8 Satz 2 und 3 regelt keine eigene Vorgehensweise der Berechnung, sondern bestimmt die entsprechende Anwendung des § 9 Nr. 2a Satz 4 und 5 GewStG. Die Ausführungen zu § 9 Nr. 2a Rz. 40–45a und § 9 Nr. 7 Rz. 36–39 gelten daher entsprechend. 6

Zu der Wirkung der Organschaft im Hinblick auf § 9 Nr. 8 GewStG ist § 7a Abs. 1 zu beachten; vgl. ergänzend *Jochimsen/Zinowsky*, DStR 2015, 1999.

LS.GEWSTG;
LS.GEWSTG;
LS.GEWSTG;
LS.GEWSTG;

5. Kürzungsverbot für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen sowie Pensionsfonds

- 7 Nach § 9 Nr. 8 GewStG bleiben Gewinne aus Anteilen an bestimmten ausländischen Körperschaften gewerbesteuerlich unberücksichtigt, weil sie vom Gewerbeertrag des Anteilseigners gekürzt werden. Der **handelsrechtliche Jahresüberschuss** des Anteilseigners wird dadurch nicht berührt; er enthält auch die Gewinnanteile aus der Beteiligung an der Körperschaft. Zur Begründung des Kürzungsverbots und zu seinen Voraussetzungen s. § 9 Nr. 7 Rz. 70–74.

Die geplante Neuregelung des § 21 KStG durch das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen bei Handel im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (vgl. BT-Drucks. 19/4455 v. 24.9.2018, 12 f., 52 ff.) kann für die Anwendung des § 9 Nr. 8 Satz 4 GewStG ggf. Bedeutung haben. Die steuerwirksame Abzugsfähigkeit der Beitragsrückerstattung wird unverändert an die Voraussetzung steuerpflichtiger Überschüsse geknüpft werden

99.07.R0070
99.08.R0074

§ 5 Steuerschuldner

(1) ¹Steuerschuldner ist der Unternehmer. ²Als Unternehmer gilt der, für dessen Rechnung das Gewerbe betrieben wird. ³Ist die Tätigkeit einer Personengesellschaft Gewerbebetrieb, so ist Steuerschuldner die Gesellschaft. ⁴Wird das Gewerbe in der Rechtsform einer Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigung mit Sitz im Geltungsbereich der Verordnung (EWG) Nr. 2137/85 des Rates vom 25. Juli 1985 über die Schaffung einer Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigung (EWIV) - (Abl. L 199 vom 31.7.1985, S. 1) betrieben, sind abweichend von Satz 3 die Mitglieder Gesamtschuldner.

(2) ¹Geht ein Gewerbebetrieb im Ganzen auf einen anderen Unternehmer über (§ 2 Abs. 5), so ist der bisherige Unternehmer bis zum Zeitpunkt des Übergangs Steuerschuldner. ²Der andere Unternehmer ist von diesem Zeitpunkt an Steuerschuldner.

Frühere Fassungen des § 5 GewStG:

Siehe im vorderen Teil des Kommentars das GewStG 2002 mit allen Änderungen (Fußnoten) hinter der Trennkarte „Geltendes Recht“ sowie das GewStG 1999 hinter der Trennkarte „Alte Fassung des GewStG und Änderungsgesetze“.

Verwaltungsvorschriften R 5.1- 5.3 GewStR und H 5.1- 5.3 GewStH zu § 5 GewStG:

Siehe im vorderen Teil des Kommentars die GewStR 2009 mit den GewStH 2009 hinter der Trennkarte „Geltendes Recht“ und dort hinter der GewStDV 2002.

Inhaltsverzeichnis

	Rz.		Rz.
I. Allgemeines	1	2. Mitunternehmer nur aus-	
1. Rechtsentwicklung	2	nahmsweise Steuerschuld-	
2. Inhalt und Bedeutung	16	ner	60
II. Persönliche Steuerpflicht in		V. Personengesellschaft als	
Abgrenzung zur sachlichen		Steuerschuldnerin (§ 5	
Steuerpflicht	23	Abs. 1 Satz 3 GewStG)	70
III. Steuerschuld	30	1. Personengesellschaft als	
1. Entstehen der Steuerschuld		Mitunternehmerschaft	76
(§§ 18 und 21 GewStG)	31	2. Unterscheidung zwischen	
2. Erlöschen der Steuerschuld		Innen- und Außengesell-	
(§ 47 AO)	35	schaft	78
3. Höhe der Steuerschuld		3. Steuerschuldner im Fall ei-	
(§§ 7–11 und § 16 GewStG)	40	ner Außengesellschaft	81
IV. Unternehmer als Steuer-		4. Steuerschuldner im Fall ei-	
schuldner (§ 5 Abs. 1 Sätze		ner Innengesellschaft	83
1 und 2 GewStG)	43	a) Gesellschaft des bür-	
1. Begriff des Unternehmers .	45	gerlichen Rechts als	
		Innengesellschaft	85

	Rz.		Rz.
b) Stille Gesellschaft		a) Haftung des Vertreters (§ 69 AO)	129
aa) Atypisch stille Gesellschaft	90	b) Haftung des Steuerhinterziehers (§ 71 AO)	133
bb) Atypisch stille Unterbeteiligung	94	c) Haftung bei Organshaft (§ 73 AO)	134
VI. Mitglieder der EWIV als Steuerschuldner (§ 5 Abs. 1 Satz 4 GewStG)	100	d) Haftung des wesentlich beteiligten Eigentümers von Gegenständen (§ 74 AO) ...	135
VII. Wechsel des Unternehmers und Folgen für die Person des Steuerschuldners (§ 5 Abs. 2 GewStG)	101	e) Haftung des Betriebsübernehmers (§ 75 AO)	138
1. Steuerschuldner bei Unternehmerwechsel (§ 5 Abs. 2 GewStG)	104	2. Zivilrechtliche Haftung ...	141
2. Steuerschuldner bei Mitunternehmerwechsel (§ 5 Abs. 2 GewStG)	106	a) Haftung des Geschäftsnachfolgers (§§ 25, 27 und 28 HGB, § 191 AO)	142
3. Steuerschuldner bei Wechsel zwischen Unternehmer und Mitunternehmerschaft (§ 5 Abs. 2 GewStG)	109	b) Haftung des Gesellschafters einer OHG oder KG (§§ 128, 161 und 171 HGB, § 191 AO)	145
a) Formwechsel ohne Unternehmerwechsel .	110	c) Haftung des Gesellschafters einer GbR (§ 128 HGB, § 191 AO)	147
b) Steuerschuldner bei Formwechsel ohne Unternehmerwechsel .	115	d) Vertragliche Haftung (§§ 48, 192 AO)	152
VIII. Steuerhaftung	122		
1. Öffentlich-rechtliche Haftung	128		

Erläuterungen zu § 5

I. Allgemeines

- Die allgemeine Definition des Steuerpflichtigen umfasst nach § 33 Abs. 1 AO auch den besonderen Begriff des Steuerschuldners im Sinne einer subjektiven Steuerpflicht. Wer eine bestimmte Steuer schuldet, regelt nach § 43 Satz 1 AO das Gesetz für die betreffende Steuer. Das GewStG legt dementsprechend in seinem § 5 fest, wer die GewSt schuldet.

1. Rechtsentwicklung

§ 5 GewStG war bereits im **GewStG v. 1.12.1936** (RGBl. I 1936, 979 = RStBl. 1936, 1149) enthalten: Abs. 1 bestimmte damals schon den Unternehmer zum Schuldner der GewSt; Abs. 2 regelte ähnlich wie heute die Steuerschuldnerschaft beim Unternehmerwechsel.

Art. I § 1 Nr. 3 des **Gesetzes zur Änderung des Gewerbesteuerrechts v. 27.12.1951** (BGBl. I 1951, 996 = BStBl. I 1952, 2) ergänzte die Regelungen zur Änderung der persönlichen Steuerpflicht im Fall eines Unternehmerwechsels in § 5 Abs. 2 GewStG um zusätzliche Vorschriften, nach denen sich beim Betriebsübergang auch die sachliche Steuerpflicht ändert. Die neuen Bestimmungen stammten aus § 1 der Zweiten Verordnung über die Erhebung der Gewerbesteuer in vereinfachter Form v. 16.11.1943 (RGBl. I 1943, 684 = RStBl. 1944, 1) und sollten ursprünglich § 5 Abs. 2 GewStG ersetzen (Abschn. 3 Abs. 1 Sätze 5 und 6 GewStR 1943 zu § 5 GewStG).

Art. 6 Nr. 1 des **Steueränderungsgesetzes 1961 v. 13.7.1961** (BGBl. I 1961, 981 = BStBl. I 1961, 444) hat die Bestimmungen über die sachliche Steuerpflicht beim Betriebsübergang aus § 5 Abs. 2 GewStG wieder entfernt und sie innerhalb des § 2 GewStG in einem neuen Abs. 5 angesiedelt.

Art. 3 Nr. 3 des **Steueränderungsgesetzes 1965 v. 14.5.1965** (BGBl. I 1965, 377 = BStBl. I 1965, 217) begrenzte durch eine Ergänzung des § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG die dort für Mitunternehmer vorgesehene Gesamtschuldnerschaft auf den Umfang ihrer Haftung gem. § 427 BGB.

Art. 12 Nr. 2 des **Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung v. 14.12.1976** (BGBl. I 1976, 3341 = BStBl. I 1976, 694) änderte § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG grundlegend. An die Stelle der Gesamtschuldnerschaft der Mitunternehmer trat die persönliche Steuerpflicht der Mitunternehmergemeinschaft selbst.

Art. 10 Nr. 3 des **Steuerbereinigungsgesetzes 1986 v. 19.12.1985** (BGBl. I 1985, 2436 = BStBl. I 1985, 735) beschränkte durch eine erneute Änderung des § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG die persönliche Steuerpflicht auf Personengesellschaften.

Art. 10 Nr. 2 des **Vereinsförderungsgesetzes v. 18.12.1989** (BGBl. I 1989, 2212 = BStBl. I 1989, 499) hat dem § 5 Abs. 1 GewStG einen neuen Satz 4 angefügt, wonach bei einer Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigung (EWIV), die ein Gewerbe betreibt, abweichend von Satz 3 ihre Mitglieder die GewSt schulden.

Art. 3 Nr. 2 des **Jahressteuergesetzes 2010 v. 8. 12.2010** (BGBl. I 2010, 1768 = BStBl. I 2010, 1394) hat in § 5 Abs. 1 Satz 4 GewStG die Fundstelle der EWG-Verordnung über die EWIV neu gefasst.

Einstweilen frei.

10–15

2. Inhalt und Bedeutung

Die Bestimmung des Steuerschuldners soll den Steuergläubiger in die Lage versetzen, den Steueranspruch wirksam durchzusetzen, indem – notfalls im Wege der Vollstreckung – auf das Vermögen, das dem Steuerschuldner gehört, zurückgegrif-

fen wird. Denn der Steuerschuldner ist nach § 253 AO auch **Vollstreckungsschuldner**. Der Zugriff wegen des GewSt-Anspruchs wird nach dem Verursachungsprinzip grundsätzlich auf das Vermögen derjenigen Personen eröffnet, die durch ihr eigenes Handeln, das Betreiben eines Gewerbes, den zugrunde liegenden Steuertatbestand verwirklicht haben.

- 17 § 5 GewStG regelt, wer die GewSt schuldet. Auch wenn die GewSt eine Sachsteuer darstellt, richtet sich der Steueranspruch der Gemeinde notgedrungen gegen Personen. Schuldner der GewSt ist deshalb nicht das sachlich steuerpflichtige gewerbliche Unternehmen selbst, sondern der dahinter stehende Unternehmer, dh. die natürliche oder juristische Person, für deren Rechnung das Unternehmen betrieben wird (§ 5 Abs. 1 Sätze 1 und 2 GewStG). Die persönliche Steuerpflicht trifft also den **Betriebsinhaber**.
- 18 Allerdings schuldet eine **Personengesellschaft**, die gewerblich tätig ist, ausnahmsweise die GewSt selbst (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG), obwohl nicht sie, sondern ihre Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) iS des § 5 Abs. 1 Satz 2 GewStG anzusehen sind (vgl. auch § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG mit § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Das geschieht mit Rücksicht auf die teilweise rechtliche Selbständigkeit der Personengesellschaft im zivilen Vermögensrecht. Hier zeigt sich aber auch die Eigenart der GewSt als Realsteuer, die das gewerbliche Unternehmen besteuert, im Unterschied zu den Personensteuern, die – wie die ESt oder KSt – auf die Gesellschafter von Personengesellschaften durchgreifen und ihnen die persönliche Steuerpflicht zuweisen.
- 19 Eine Ausnahme von dieser Ausnahme und damit die Wiederherstellung des Grundsatzes von dem Unternehmer als Schuldner der GewSt gilt für die **Europäische wirtschaftliche Interessengemeinschaft** (§ 5 Abs. 1 Satz 4 GewStG). Die Mitglieder der Europäischen wirtschaftlichen Interessengemeinschaft (EWIV) sind danach Gesamtschuldner der GewSt (vgl. auch § 44 AO). Die Vorschrift beruht auf Art. 40 der EWG-VO über die EWIV, wonach der Gewerbeertrag als Ergebnis der Tätigkeit der EWIV nur bei ihren Mitgliedern besteuert werden darf. Die Sonderbestimmung erlaubt es, die Gesellschafter einer solchen Personengesellschaft mit Betriebsstätte in Deutschland zur GewSt heranzuziehen, und zwar unabhängig vom Sitz der EWIV in der EU und von der Belegenheit ihres Vermögens. Auch im Falle von Arbeitsgemeinschaften iS des § 2a GewStG entsteht die GewSt bei den Unternehmern, die an der Arbeitsgemeinschaft beteiligt sind, weil die Tätigkeit der Arbeitsgemeinschaft nach § 2a GewStG nicht als Gewerbebetrieb gilt. S. § 2a Rz. 46 ff.
- 20 § 5 GewStG bestimmt aber nicht nur den Steuerschuldner bei einem Nebeneinander mehrerer Inhaber eines Unternehmens wie im Falle der Personengesellschaft, sondern auch bei einem zeitlichen **Nacheinander** mehrerer Inhaber des Gewerbebetriebs im Falle eines Unternehmerwechsels (§ 5 Abs. 2 GewStG). Nach dieser Vorschrift zieht ein **Wechsel in der Person des Unternehmers** folgerichtig eine entsprechende Veränderung beim Schuldner der GewSt nach sich. Auch an dieser Regelung zeigt sich der Unterschied zwischen der GewSt als Sachsteuer und den Personensteuern, soweit sie gewerbliche Gewinne erfassen, denn § 5 Abs. 2 GewStG knüpft für die Änderung bei der Person des Steuerschuldners bewusst an den

Wechsel bei der sachlichen Steuerpflicht an, indem der Abs. 2 des § 5 GewStG sich ausdrücklich auf die Regelungen zum Übergang des Unternehmens in § 2 Abs. 5 GewStG bezieht. Wegen der sich daraus ergebenden Besonderheiten in den Fällen, in denen nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG eine Personengesellschaft Schuldnerin der GewSt ist, s. Rz. 105 ff.

§ 5 Abs. 2 GewStG besitzt keine eigenständige Bedeutung mehr. In den Fällen des Betriebsübergangs zwischen verschiedenen Unternehmern lässt sich die Frage nach dem Steuerschuldner bereits nach § 5 Abs. 1 GewStG zu beantworten. § 5 Abs. 2 GewStG tritt demgegenüber zurück. 21

Die Regelung des § 5 Abs. 2 GewStG zum Steuerschuldner beim Unternehmerwechsel hatte ihre Bedeutung bereits verloren, als der Gesetzgeber vorsah, dass im **Zeitpunkt des Unternehmerwechsels** nicht nur die persönliche Steuerpflicht des bisherigen Betriebsinhabers, sondern auch die sachliche Steuerpflicht des alten Betriebes endet. Das geschah bereits durch § 1 der Zweiten Verordnung über die Erhebung der Gewerbesteuer in vereinfachter Form v. 16.11.1943, RGBL. I 1943, 684 = RStBl. 1944, 1. Diese Vorschrift ist 1951 in den § 5 Abs. 2 GewStG und 1961 dort gestrichen und stattdessen in einen neuen § 2 Abs. 5 GewStG übernommen worden. Seitdem ergibt sich der Steuerschuldner für den neuen Betrieb nach dem Unternehmerwechsel bereits unmittelbar aus dem Abs. 1 des § 5 GewStG; einer Anwendung des Abs. 2 bedarf es daneben eigentlich nicht mehr.

Die Vorschrift des **§ 5 Abs. 2 GewStG war zunächst im GewStG 1936 von Bedeutung**, weil damals nach der ursprünglichen Regelung des § 2 GewStG die sachliche Steuerpflicht des Betriebs trotz eines Unternehmerwechsels andauerte. Der Grundsatz vom Fortbestand des Gewerbebetriebs trotz Unternehmerwechsel ist aber durch die Übernahme des § 1 der Zweiten GewStVV 1943 in das GewStG 1950 endgültig aufgegeben worden (BFH v. 4.5.1955 – IV 425/53, BStBl. III 1955, 185). § 2 Abs. 5 GewStG bestimmt, dass ein Unternehmerwechsel auch einen Unternehmenswechsel nach sich zieht. In der Folge muss für jeden der beiden Betriebe, dh. für den Betrieb des alten und des neuen Unternehmers, der Steuermessbetrag nach § 14 GewStG getrennt ermittelt und dabei auch der Steuerschuldner nach § 5 Abs. 1 GewStG gesondert festgestellt werden.

Einstweilen frei.

22

II. Persönliche Steuerpflicht in Abgrenzung zur sachlichen Steuerpflicht

§ 5 GewStG betrifft nicht die sachliche, sondern nur die persönliche Steuerpflicht. Die Regelung der persönlichen Steuerpflicht in § 5 GewStG beschränkt sich auf die Bestimmung der **Person des Steuerschuldners**. 23

Die persönliche Steuerpflicht bedeutet nach § 5 GewStG die **Verpflichtung, die GewSt** so, wie sie aufgrund der sachlichen Steuerpflicht des Gewerbebetriebs festgesetzt worden ist, **entrichten zu müssen** (vgl. auch §§ 33, 43 Satz 1 AO). Mit der Zahlungspflicht stehen **andere steuerliche Pflichten** in Zusammenhang wie zB die 24

Pflicht des Steuerschuldners zur Abgabe einer Erklärung zur Festsetzung des GewSt-Messbetrags und ggf. einer Erklärung zur Zerlegung des Messbetrags (§ 14a Satz 2 GewStG).

- 25 Auch für den **Erlass der Steuerbescheide** ist es wichtig zu wissen, wer Steuerschuldner ist. Der GewSt-Messbescheid muss genau angeben, wer die GewSt schuldet (§ 157 Abs. 1 Satz 2 iVm. § 184 Abs. 1 Sätze 2 und 3 AO); der Messbescheid ist an den Steuerschuldner zu richten und ihm gegenüber bekannt zu machen (§ 122 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 184 Abs. 1 Satz 3 AO). Auch der GewSt-Bescheid ergeht gegenüber dem Steuerschuldner (§ 155 AO ggf. iVm. § 1 Abs. 2 Nr. 4 AO) und muss ihn deshalb benennen (§ 157 Abs. 1 Satz 2 ggf. iVm. § 1 Abs. 2 Nr. 4 AO).
- 26 Zwischen persönlicher und sachlicher Steuerpflicht ist zu unterscheiden (vgl. § 184 Abs. 1 Satz 2 AO). Die GewSt ist eine Unternehmenssteuer. Die sachliche Steuerpflicht besteht im GewSt-Recht darin, als Unternehmen **Gegenstand der GewSt** zu sein. Sie ist für den stehenden Gewerbebetrieb im einzelnen in § 2 GewStG geregelt (vgl. die Überschrift der Bestimmung) und setzt danach voraus, dass ein gewerbliches Unternehmen gegeben ist, weil entweder eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird oder ein Gebilde vorliegt, das aufgrund seiner Rechtsform als Gewerbebetrieb anzusehen ist. Eine Ausnahme von der Grundvorschrift des § 2 GewStG enthält § 2a GewStG für bestimmte Arbeitsgemeinschaften von Unternehmern.
- 27 Die GewSt ist eine Real-, Objekt- oder Sachsteuer. Gegenstand der Steuer ist der stehende Gewerbebetrieb oder der Reisegewerbebetrieb. Die GewSt ist deshalb eine **Steuer auf den Gewerbebetrieb als solchen**, losgelöst von dem Inhaber oder den Inhabern des Betriebs. § 5 GewStG bezeichnet den Inhaber des Gewerbebetriebs als den Unternehmer. Der Gewerbebetrieb als rechtlich und wirtschaftlich selbständig lebender Organismus unterliegt der GewSt grundsätzlich ohne Rücksicht darauf, welchen Personen er gehört. Es kommt also grundsätzlich nicht darauf an, welche Person Unternehmer des Gewerbebetriebs ist und in welchen persönlichen Verhältnissen die Person lebt (natürliche Person) bzw. sich befindet (juristische Person). Die Tatsache, dass ein bestehender Gewerbebetrieb der GewSt unterliegt, wird sachliche Steuerpflicht genannt. Das Entstehen und Erlöschen dieser Steuerpflicht, dh. ihre Dauer hängt von der Art des jeweiligen Unternehmens ab. Im Einzelnen s. § 2 Rz. 25 ff.; § 2 Rz. 1658 ff.; § 2 Rz. 3080 ff.; § 2 Rz. 4240 ff.; § 2 Rz. 4500 ff.
- 28 Es ist zwar nicht zu verkennen, dass seit dem Wegfall der Lohnsummensteuer (1979) und der Gewerkekapitalsteuer (1997) nur noch der Gewerbeertrag als steuerpflichtige Bemessungsgrundlage der GewSt übriggeblieben ist, was die GewSt den Personensteuern ohne Zweifel angenähert hat. Dennoch verbleibt es zu Recht bei der sachlichen **Anknüpfung an den Gewerbebetrieb**, da die persönlichen Verhältnisse des Unternehmers für das Ausmaß der Besteuerung seines Gewerbes weiterhin ohne Belang sind. Aus dem gewerblichen Gewinn wird durch Hinzurechnungen von Aufwendungen und dgl. sowie durch Kürzungen von Erträgen und anderen Beträgen – ua. früheren Verlusten – der objektive Netto-Ertrag des Betriebs abgeleitet und der Besteuerung unterworfen. Darum ist die Bestimmung des Steuerschuldners grundsätzlich die einzige persönliche Komponente der GewSt-Pflicht.

Während bei den Personensteuern wie der ESt oder KSt die Person des Steuerpflichtigen nicht nur für das Steuerschuldverhältnis, sondern auch für den Umfang der sachlichen Steuerpflicht maßgebend ist, beschränkt sich die **Bedeutung der persönlichen GewSt-Pflicht** auf die Rechtsfolge der Steuerschuld, also auf die Geltendmachung und Durchsetzung des GewSt-Anspruchs der Gemeinde. Persönliche Merkmale des Steuerpflichtigen werden bei der Berechnung der GewSt wegen ihres Realsteuercharakters grundsätzlich nicht beachtet. Bei den Befreiungen von der GewSt nach § 3 GewStG handelt es sich allerdings weitgehend um persönliche Freistellungen bestimmter Körperschaften, die oftmals den Befreiungen von der KSt entsprechen. Auch bei der Berechnung des Steuermessbetrags nach § 11 GewStG sind gewisse persönliche Merkmale des Steuerpflichtigen mit zu berücksichtigen. 29

Das Steuerschuldverhältnis als **persönliche Steuerpflicht** beginnt bereits vor Entstehen der GewSt-Schuld, wie sich mittelbar aus §§ 19, 21 GewStG ergibt, wonach die Vorauszahlungen zur GewSt schon während des EZ oder sogar schon davor während des davon abweichenden Wirtschaftsjahres zu leisten sind. S. dazu § 18 Rz. 6. Die persönliche Steuerpflicht des Betriebsinhabers beginnt grundsätzlich **zusammen mit der sachlichen Steuerpflicht** des Betriebs, wie aus § 5 Abs. 2 GewStG folgt, und endet grundsätzlich mit ihr. Wegen der Auswirkungen eines Wechsels bei der Unternehmeridentität oder Unternehmensidentität s. Rz. 104 ff.

III. Steuerschuld

Die Stellung als Schuldner der GewSt wird auch von dem Vorliegen einer konkreten Steuerschuld beeinflusst. Beginn und Ende dieser Steuerschuldnerschaft hängen vom **Entstehen und Erlöschen der Steuerschuld** ab. Während das GewStG die Entstehung von Steuer- und Vorauszahlungsschuld selbst regelt (§§ 18 und 21), gelten für das Erlöschen der Steuerschuld die allgemeinen Voraussetzungen der AO (§ 47). Die **Höhe der Steuerschuld** bestimmt sich nach §§ 7-11 und § 16 GewStG. 30

Für die Beantwortung der Frage, wer Steuerschuldner ist, kommt es auf den **Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld** an. Die GewSt entsteht bei der Person oder Personengesellschaft, die im Zeitpunkt ihres Entstehens, dh. bei Ablauf des EZ (§ 18 GewStG), Schuldnerin der GewSt nach § 5 GewStG ist.

1. Entstehen der Steuerschuld (§§ 18 und 21 GewStG)

Die Eigenschaft einer Person oder Personengesellschaft als Steuerschuldnerin setzt grundsätzlich das **Entstehen der Steuerschuld** bei ihr voraus. Nach den allgemeinen Bestimmungen der AO (§§ 38 mit § 37 Abs. 1) entsteht eine Steuer bereits dann, wenn der Tatbestand erfüllt ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; danach ist es also ohne Einfluss, ob und wann der Steueranspruch festgesetzt wird. Das Entstehen der GewSt regelt § 18 GewStG. 31

Die GewSt entsteht nach dem Wortlaut des § 18 GewStG zwar erst mit Ablauf des EZ, für den sie **festgesetzt wird**. Das würde genau genommen die vorherige Festsetzung der Steuerschuld bedingen. Eine solche Auslegung wäre aber mit den all- 32

gemeinen Bestimmungen der AO über das Entstehen der Steuerschuld nicht zu vereinbaren. Der Erlass eines GewSt-Bescheids ist deshalb keine Voraussetzung für das Entstehen der GewSt-Schuld; es genügt entgegen dem Wortlaut des § 18 GewStG der **Ablauf des EZ, für den die GewSt festzusetzen ist**. Die GewSt entsteht also **mit Ablauf** des Kalenderjahrs, in dem das jeweilige Wirtschaftsjahr des Gewerbebetriebs endet, oder bereits zuvor **mit dem Ende der Steuerpflicht** des Betriebs (vgl. § 10, § 14 Satz 2 und 3 GewStG). Wer **in diesem Zeitpunkt**, dh. am Schluss des Kalenderjahres oder am Betriebsende, die **Voraussetzungen** des § 5 GewStG als **Steuerschuldner** für den Gewerbebetrieb **erfüllt**, hat die GewSt für den abgelaufenen EZ zu entrichten, und zwar in der Höhe, wie sie bei ihm entstanden ist.

- 33 Die Pflicht zu **Vorauszahlungen** auf die GewSt entsteht nach § 21 GewStG davon abweichend mit Beginn des Kalendervierteljahrs, in dem sie zu entrichten sind; wird die sachliche Steuerpflicht erst im Laufe des Kalendervierteljahrs begründet, entsteht die Vorauszahlungspflicht mit der Begründung der Steuerpflicht. Vgl. im Einzelnen Erläuterungen zu §§ 18 und 21 GewStG. Schuldner der Vorauszahlungen ist, wer die Steuer nach § 5 GewStG schuldet. Für die Vorauszahlung der GewSt nimmt die **Gemeinde den Steuerschuldner des Vorjahres** in Anspruch, weil sie von dem Regelfall ausgeht, dass der bisherige Steuerschuldner auch der künftige sein wird. Sobald sich jedoch abzeichnet, dass **am Ende des Jahres ein anderer** die Voraussetzungen als Steuerschuldner erfüllen wird, kann sich der Schuldner der GewSt des Vorjahres gegen seine Inanspruchnahme für die GewSt-Vorauszahlungen des laufenden Jahres zur Wehr setzen, indem er darauf hinweist, dass die Steuerschuld am Jahresende voraussichtlich bei einem neuen Steuerschuldner entstehen wird. Vgl. § 19 Rz. 62 ff.
- 34 Von der Entstehung der Steuerschuld ist ihre **Fälligkeit** zu unterscheiden. Der GewSt-Anspruch ist im Zeitpunkt seiner Entstehung noch nicht sogleich zu erfüllen. Die GewSt-Schuld wird nach § 220 Abs. 2 Satz 2 AO erst fällig, nachdem die hebberechtigte Gemeinde aufgrund des ihr zugeleiteten GewSt-Messbescheids ihrerseits einen GewSt-Bescheid erlassen hat, und zwar indem Zeitpunkt, der in dem Steuerbescheid als Fälligkeitstag bezeichnet ist. Der Steuerbescheid muss dem persönlich Steuerpflichtigen ordnungsgemäß bekannt gemacht worden sein. Die Fälligkeit der Vorauszahlungen auf die GewSt-Schuld ist im GewStG geregelt. Nach § 19 Abs. 1 und 2 GewStG sind die Vorauszahlungen vierteljährlich jeweils am 15.2., 15.5., 15.8. und 15.11. des Jahres zu leisten. Die Gemeinde kann die Fälligkeit der Steuerschuld im Einzelfall nach § 222 AO durch Stundung hinausschieben.

2. Erlöschen der Steuerschuld (§ 47 AO)

- 35 Mit dem Erlöschen der Steuerschuld **endet im Grundsatz die Stellung als Steuerschuldner**. Die Steuerschuld erlischt durch Tilgung; sie wird entweder nach §§ 224 und 225 AO durch Zahlung oder nach § 226 AO durch Aufrechnung mit Gegenansprüchen oder durch Befriedigung der Gemeinde im Wege der Vollstreckung getilgt. Ist die Festsetzungsverjährung (§§ 169 ff. AO) oder die Zahlungsverjährung (§§ 228 ff. AO) eingetreten, so geht der Steueranspruch nach § 47 AO unter. Die

GewSt-Schuld erlischt auch, soweit die Gemeinde sie aus Billigkeitsgründen erlässt (§ 227 AO).

Die Steuerschuld bleibt dagegen bestehen, wenn die Steuerforderung nach § 261 AO niedergeschlagen wird oder wenn nach § 241 AO Sicherheiten geleistet werden zB durch Hinterlegung von Zahlungsmitteln. 36

Auch bei **Verwirkung** des GewSt-Anspruchs bleibt die Steuerschuld erhalten. Die Verwirkung führt allerdings dazu, dass der Steueranspruch nicht mehr geltend gemacht werden darf. Ist der GewSt-Anspruch verwirkt, darf das FA keinen GewSt-Messbescheid mehr erlassen (BFH v. 5.3.1970 – IV 213/65, BStBl. II 1970, 793; FG des Saarlandes v. 11.3.1994 – 1 K 249/93, EFG 1994, 900). Der Steueranspruch kann zwar noch, braucht aber nicht mehr erfüllt zu werden, zumal die Steuerschuld vor Erlass des GewSt-Messbescheids noch gar nicht fällig ist. 37

Einstweilen frei. 38–39

3. Höhe der Steuerschuld (§§ 7–11 und § 16 GewStG)

Die Höhe der GewSt-Schuld richtet sich nach den gesetzlichen Vorschriften, die im Zeitpunkt ihres Entstehens für den Gewerbebetrieb des Steuerschuldners gelten. Dabei geht es vor allem um den **Ertrag** des Gewerbebetriebs (§§ 7-10a GewStG), um die bundeseinheitliche **Steuermesszahl** (§ 11 GewStG) und den **Hebesatz** der Gemeinde (§ 16 GewStG). Bei der Berechnung der GewSt-Schuld ist von dem maßgebenden Gewerbeertrag auszugehen; das ist der Gewerbeertrag, der in dem EZ bezogen worden ist, für den der Steuermessbetrag festzusetzen ist (§ 10 Satz 1 GewStG). Der maßgebende Gewerbeertrag ist nach § 10a GewStG noch vor Anwendung der Messzahl in einem bestimmten Ausmaß um die **festgestellten Verluste der vergangenen Jahre** zu kürzen. Den Steuermessbetrag, der sich aus der Anwendung der Messzahl auf den verbliebenen Gewerbeertrag des EZ ergibt, setzt das FA nach § 14 Satz 1 GewStG durch Bescheid fest (GewSt-Messbescheid). 40

Bei der **Ermittlung des Gewerbeertrags**, welcher nach § 11 Abs. 1 Satz 2 GewStG der Steuermesszahl zu unterwerfen ist, behandelt die Rspr. entgegen § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG nicht die **Personengesellschaft** als Steuerschuldnerin, sondern die Gesellschafter als die **Mitunternehmer** des Gewerbebetriebs als Steuerschuldner (§ 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG). Grund hierfür ist, dass die Ermittlung des Gewerbeertrags gem. § 7 Satz 1 GewStG an die **Ermittlung des gewerblichen Gewinns** für die ESt oder KSt anknüpft und damit bei Personengesellschaften an § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG. Für die ESt und die KSt wird, da es sich um Personensteuern handelt, auf die hinter der Personengesellschaft stehenden natürlichen oder juristischen Personen, die ihre Gesellschafter sind, durchgegriffen. S. im Einzelnen Rz. 44.

Fehlt es in einem EZ an einem gewerblichen Gewinn, weil Verluste erlitten worden sind, kommt es, wenn nicht die Hinzurechnungen nach § 8 GewStG zu einem anderen Ergebnis führen, für diesen EZ zu keiner GewSt-Schuld. Die **Gewerbeverluste** können darüber hinaus die Gewerbeerträge künftiger EZ mindern (§ 10a GewStG). Das FA stellt die Verluste des EZ daher nach § 10a Satz 6 GewStG durch Bescheid fest (Verlustfeststellungsbescheid). 41

Auch bei der **Ermittlung eines Gewerbeverlustes** behandelt die Rspr. entgegen § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG nicht die **Personengesellschaft** als Steuerschuldnerin, sondern die Gesellschafter als die **Mitunternehmer** des Gewerbebetriebs als Steuerschuldner (§ 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG). Der Grund dafür ist derselbe wie bei der Ermittlung des (positiven) Gewerbeertrags.

42 Einstweilen frei.

IV. Unternehmer als Steuerschuldner (§ 5 Abs. 1 Sätze 1 und 2 GewStG)

43 § 5 GewStG bestimmt die Voraussetzungen für die Eigenschaft einer Person, Schuldner der GewSt zu sein. Der Status als Steuerschuldner ist die wichtigste Ausprägung der persönlichen Steuerpflicht. Nach § 184 Abs. 1 Satz 2 AO wird mit der Festsetzung des Steuermessbetrags gem. § 14 GewStG auch die **persönliche Steuerpflicht**, dh. die Person des Steuerschuldners, festgestellt. Auch der GewSt-Bescheid muss angeben, wer die Steuer schuldet (§ 157 Abs. 1 Satz 2 AO). Der Schuldner der GewSt schuldet die Vorauszahlungen (§ 19 GewStG) und eine etwaige Abschlusszahlung (§ 20 Abs. 2 GewStG). Messbescheid, Zerlegungsbescheid und Steuerbescheid sind an den Schuldner der GewSt zu richten (§ 122 AO).

44 Grundsätzlich schuldet die GewSt der jeweilige **Inhaber des Unternehmens** (vgl. § 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG). Betreiben mehrere Personen ein Unternehmen, hängt die persönliche Steuerpflicht von der Art ihres Zusammenschlusses ab (§ 5 Abs. 1 Sätze 3 und 4 GewStG). Je nachdem sind die einzelnen Mitunternehmer als Inhaber des Unternehmens oder die Personenvereinigung selbst Steuerschuldner. Die **persönliche Steuerpflicht** des Betriebsinhabers nach § 5 Abs. 1 GewStG **beginnt** mit der Aufnahme oder dem Erwerb des Betriebs und **endet** mit der Aufgabe oder Veräußerung des Betriebs.

Obwohl § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG ausdrücklich bestimmt, dass die **Personengesellschaft** Schuldnerin der GewSt ist, sieht die Rspr. des BFH **für die Ermittlung der GewSt-Schuld** die **Mitunternehmer** als die wahren **Steuerschuldner** an (§ 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG), und zwar mit der Begründung, dass nicht das Unternehmen als solches, sondern nur die Träger des Unternehmens im eigentlichen Sinne Steuerschuldner sein könnten.

Da der **Gewerbebetrieb** bei einem bloß **teilweisen** (Mit-)Unternehmerwechsel **nicht** als **eingestellt** iS von § 2 Abs. 5 Satz 1 GewStG gilt, weil die Unternehmenseite nicht vollständig ausgetauscht wird, sind die (positiven) Gewerbeerträge zunächst mit etwaigen Verlusten, die noch nach dem Ausscheiden des Mitunternehmers im EZ entstanden sind, zu verrechnen (BFH vom 26.6.1996 – VIII R 41/95, BStBl. II 1997, 179 und v. 22.1.2009 – IV R 90/05, BFH/NV 2009, 843; so auch *Schnitter* in Frotscher/Drüen, GewStG, Stand November 2015, § 10a Rn. 46; wegen Zweifeln, ob diese Rspr nach dem Urt. des BFH v. 14.1.2016 – IV R 5/14, BStBl. II 2016, 875 weiterhin gilt, s. § 10a Rz. 368a). Allerdings ist bei dieser Verrechnung nicht von einem Bruchteil des (positiven) Jahresgewerbeertrags, sondern von dem tatsächlich bis zum Ausscheiden des Mitunternehmers erzielten (positiven) Gewerbeertrag aus-

zugehen. Dies erfordert eine gesonderte Ermittlung des bis zu diesem Zeitpunkt angefallenen Gewerbeertrags (BFH v. 22.1.2009 – IV R 90/05, BFH/NV 2009, 843).

Die **Gewerbeverluste** eines Jahres sind an die Person des Unternehmers (§ 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG) und bei Mitunternehmerschaften, auch wenn sie Personengesellschaften sind (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG), **an die Personen der Mitunternehmer gebunden** (BFH v. 3.5.1993 - GrS 3/92, BStBl II 1993, 616 und v. 16. 6. 2011 - IV R 11/08, BStBl II 2011, 903). Das kann im Fall eines unterjährigen Gesellschafterwechsels dazu führen, dass Sonderberechnungen für Teile eines Jahres erforderlich werden. Bei einem **unterjährigen** Wechsel aller am Kapital einer Personengesellschaft beteiligten Gesellschafter und der Gesellschafter der nicht am Kapital beteiligten Komplementär-GmbH hält das FG Baden-Württemberg v. 18.5.2017 – 1 K 3691/15, EFG 2017, 1183, allerdings eine **einheitliche Ermittlung im Gesamtjahr** für richtig. Das führt dazu, dass die nach dem Gesellschafterwechsel entstandenen Verluste mit den vor dem Gesellschafterwechsel entstandenen Gewinnen zu verrechnen sind. In dem Revisionsverfahren gegen das Urt. des FG Baden-Württemberg hat der BFH v. 19.12.2019 – IV R 8/17 (BStBl. II 2020, 401) allerdings entgegen seiner bisherigen Rspr. einen **Unternehmenswechsel** angenommen, also die Beendigung des bisherigen Gewerbebetriebs und die Eröffnung eines neuen, und zwar weil das bisher selbst betriebene Unternehmen anschließend im Wege der Betriebsaufspaltung verpachtet wurde. Die Frage des FG nach der Gewinnermittlung beim unterjährigen Gesellschafterwechsel stellte sich daher für den BFH nicht.

1. Begriff des Unternehmers

Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG schuldet der Unternehmer die GewSt. Der Wortlaut des § 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG ist kurz und knapp gehalten und beschränkt sich damit auf die wesentliche Aussage. Gemeint ist, ausführlich formuliert: Steuerschuldner ist der Unternehmer desjenigen gewerblichen Unternehmens iS des § 2 GewStG (stehendes Gewerbe) oder des § 35a GewStG (Reisegewerbe), das Gegenstand der Besteuerung ist. Steuerschuldner ist also der **Inhaber des Gewerbebetriebs**. 45

Es muss sich um einen **eigenständigen Gewerbebetrieb** handeln. Ist eine Person lediglich an einzelnen Tätigkeiten des Unternehmens einer KG als Innengesellschafterin beteiligt, so führt dies nur dann zur Annahme eines eigenständigen Gewerbebetriebs, wenn der betroffene Geschäftsbereich von den weiteren Tätigkeitsfeldern des Unternehmens hinreichend sachlich abgegrenzt ist (BFH v. 23.4.2009 – IV R 73/06, BStBl. II 2010, 40). Hat der Unternehmer **mehrere Betriebe** nebeneinander oder nacheinander, so ist er Steuerschuldner für jeden einzelnen Betrieb. Zum Begriff des Gewerbebetriebs s. § 2 Rz. 1451 ff.; § 2 Rz. 2010 ff.

Wer im Gewerbebesteuerrecht als Unternehmer anzusehen ist, sagt § 5 Abs. 1 Satz 2 GewStG. Unternehmer ist danach derjenige, **für dessen Rechnung** das Gewerbe betrieben wird. Die gesetzliche Umschreibung des Begriffs eines Unternehmers in § 5 Abs. 1 Satz 2 GewStG ist – verglichen mit dem allgemeinen Begriff des Unternehmers im Ertragsteuerrecht – **unvollständig**. Führt man sich die Bedeutung der Stellung des Unternehmers zu seinem Unternehmen vor Augen und nimmt man ausgehend davon an, dass der Begriff des Unternehmers auch in § 5 Abs. 1 Satz 1 46

und 2 GewStG mit dem des Betriebsinhabers übereinstimmen soll, so muss die Vorschrift in folgender Weise verstanden werden: Unternehmer ist derjenige, **auf dessen Verantwortung sowie auf dessen Rechnung und Gefahr** das Gewerbe betrieben wird. Sowohl die Unternehmerinitiative als auch das volle Unternehmerrisiko müssen gegeben sein. Vgl. grundlegend zum Begriff des Unternehmers im Ertragsteuerrecht BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, sowie § 2 Rz. 151 ff.

- 47 Es kommt sonach nicht allein auf das Auftreten nach außen, sondern auch auf das **Innenverhältnis** an. Entscheidend ist deshalb nicht, wer Dritten gegenüber als Unternehmer in Erscheinung tritt, sondern wer die Erfolge, Misserfolge und Lasten des Gewerbebetriebs zu tragen hat.
- 48 Die Tatsache, dass eine Person als Geschäftsinhaber im Handelsregister eingetragen ist oder dass ihr die Konzession für den Betrieb erteilt worden ist, muss darum nicht von ausschlaggebender Bedeutung sein. Abzulehnen daher BFH v. 24.6.1976 – IV R 173/74, BStBl. II 1976, 643, wo die Frage, ob gewerbliche Einkünfte dem Vertreter oder dem Vertretenen zuzurechnen sind, ohne **Rücksicht auf den Begriff des Unternehmers** und deshalb auch ohne Rücksicht auf das Innenverhältnis entschieden wurde. Der BFH berief sich damals auf seine Vorentscheidung v. 26.3.1971 – VI R 131-135/68, BStBl. II 1971, 478, verkannte aber, dass es dort um Mieteinkünfte gegangen war und die Vorentscheidung ausdrücklich den Unterschied zwischen Überschuss- und Gewinneinkünften hervorgehoben hatte.
- 49 Der BFH v. 5.7.1978 – I R 97/75, BStBl. II 1979, 40 stellt demgegenüber zu Recht allein darauf ab, wer unternehmerisch tätig ist. Wichtig ist dabei das **Handeln für eigene Rechnung** (vgl. den Wortlaut des § 5 Abs. 1 Satz 2 GewStG). Wer eine gewerbliche Tätigkeit in fremdem Namen, aber für eigene Rechnung (und auf eigene Gefahr) ausführt, ist gewerblicher Unternehmer.
- 50 Ist einer Person ein Betrieb vermacht und führt sie das Unternehmen bereits seit dem Erbfall auf eigene Rechnung (und Gefahr), so ist von Anfang an der **Vermächtnisnehmer** und sind nicht die Erben Unternehmer, auch wenn sie das Eigentum an den Betriebsgrundstücken erst längere Zeit nach dem Erbfall auf den Begünstigten übertragen (BFH v. 24.9.1991 – VIII R 349/83, BStBl. II 1992, 330). Der BFH stützt seine Entscheidung auf § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO, wonach Wirtschaftsgüter dem wirtschaftlichen Eigentümer zuzurechnen sind.
Wer allerdings behauptet, er sei im Innenverhältnis nur Vertreter, obwohl er nach außen als verantwortlicher Betriebsinhaber auftritt, den trifft die **objektive Beweislast** dafür, nicht der Unternehmer und Steuerschuldner zu sein (BFH v. 24.2.1971 – I R 44/70, BStBl. II 1971, 339).
- 51 Ist ein Gewerbebetrieb verpachtet, ruht das Unternehmen beim Verpächter; den lebenden Betrieb führt allein der **Pächter**. Er ist nach außen, aber auch im Innenverhältnis zu dem Betriebsverpächter der eigentliche Unternehmer und schuldet demnach die GewSt. Ähnlich verhält es sich bei dem Nießbrauch an einem gewerblichen Unternehmen. Beim Besteller des Nießbrauchs ruht der Betrieb. Der **Nießbraucher** führt das laufende Unternehmen und hat somit die GewSt zu zahlen. Durch eine **Betriebsaufspaltung** entstehen aus einem einzigen zwei gewerb-

liche Unternehmen; folglich sind Schuldner der GewSt die Unternehmer sowohl des Besitzunternehmens als auch des Betriebsunternehmens, nur im Falle von Personengesellschaften die jeweiligen Gesellschaften selbst.

Wird ein Gewerbe **treuhänderisch** für einen anderen betrieben, so tritt der Treuhänder zwar nach außen im eigenen Namen als der Betriebsinhaber auf. Im Innenverhältnis führt er das Unternehmen aber **auf Rechnung und Gefahr des Treugebers**. Die Zurechnung gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO umfasst über den Wortlaut der Vorschrift hinaus nicht nur einzelne Wirtschaftsgüter, sondern auch ganze Einkunftsquellen wie zB den Anteil an einer Personengesellschaft und die daraus fließenden Einkünfte (BFH v. 24.5.1977 – IV R 47/76, BStBl. II 1977, 737). Der **Treugeber** ist deshalb der eigentliche Unternehmer und schuldet aus diesem Grunde die GewSt (vgl. auch BFH v. 3.2.2010 – IV R 26/07, BStBl. II 2010, 751 = FR 2010, 628 m. Anm. *Keß*, zu einer Ein-Unternehmer-Personengesellschaft, sog. Treuhandmodell). Zum Treuhandmodell s. Rz. 76.

Wer sich darauf beruft, nur Treuhänder eines anderen zu sein, den trifft die **objektive Beweislast** für diese Behauptung (BFH v. 5.3.1980 – II R 148/76, BStBl. II 1980, 402, zur ErbSt). Der **Treuhänder** kann je nach Lage des Einzelfalls auf Grund seiner unbeschränkten Haftung allerdings ebenfalls (Mit-)Unternehmer sein, und zwar selbst dann, wenn er den Weisungen des Treugebers unterliegt und im Innenverhältnis von jeglicher Haftung freigestellt ist (BFH v. 4.11.2004 – III R 21/02, BStBl. II 2005, 168 = FR 2005, 253 m. Anm. *Fischer*).

Auch sonst kann jemand, der als **verdeckt** handelnder Vertreter nach außen wie der Inhaber des Unternehmens erscheint, im Innenverhältnis lediglich Beauftragter oder Angestellter sein. Dann ist sein Auftraggeber oder Arbeitgeber der Unternehmer und Steuerschuldner (ebenso in Fällen der Treuhandschaft und verdeckten Stellvertretung *Blümich/Gosch*, § 5 Rz. 31, anders dh. für die Eigenschaft des Treuhänders oder Vertreters als Unternehmer und Steuerschuldner *Selder in Glanegger/Güroff*, 10. Aufl. 2021, § 5 Rz. 4). Wegen des Treuhandmodells bei Personengesellschaften s. Rz. 76 f.

Ist Unternehmer eine **natürliche Person**, so kommt es auf deren Geschäftsfähigkeit nach bürgerlichem Recht nicht an. Steuerrechtsfähig ist jede natürliche Person von der Geburt bis zum Tode. Ist die natürliche Person, auf deren Rechnung und Gefahr das Unternehmen betrieben wird, in ihrer Geschäftsfähigkeit beschränkt, so hat nach § 34 AO ihr gesetzlicher Vertreter oder Vermögensverwalter die GewSt für sie zu entrichten.

Auch **juristische Personen** sind als gewerbliche Unternehmer Schuldner der GewSt. In Betracht kommen Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und sonstige rechtsfähige oder nichtrechtsfähige Vereine, daneben rechtsfähige Stiftungen sowie Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts. Nicht der Gewerbebetrieb (zB wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder Betrieb gewerblicher Art) schuldet die GewSt, sondern der jeweilige rechtliche **Träger des Unternehmens** (vgl. BFH v. 12.1.2011 – I R 112/09, GmbHR 2011, 719). Für juristische Personen handeln ebenfalls ihre gesetzlichen Vertreter (§ 34 AO).

- 56 Auch eine **Gemeinde** kann Steuerschuldnerin sein, und zwar schuldet sie die GewSt für ihre eigenen Gewerbebetriebe. Liegen ihre Gewerbebetriebe, wie das regelmäßig der Fall sein wird, in ihrem Gemeindegebiet, so ist sie gleichzeitig Gläubigerin der GewSt. Diese Doppelfunktion bringt den Steueranspruch bzw. die Steuerschuld jedoch nicht zum Erlöschen.
- 57 Im Fall einer **Organschaft** ist Steuerschuldner allerdings nur der Organträger, da die Organgesellschaft insoweit wie dessen Betriebsstätte behandelt wird (vgl. § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG). Die persönliche Steuerpflicht wird also für die Dauer der Organschaft dem **Organträger** zugerechnet (BFH v. 27.6.1990 – I R 183/85, BStBl. II 1990, 916 [918]). Deshalb ist der Messbetrag für die zum Organkreis gehörenden Gewerbebetriebe des Organträgers und der Organgesellschaft allein gegenüber dem Organträger festzusetzen (BFH v. 22.4.1998 – I R 109/97, BStBl. II 1998, 748).
- 58 Ein **Gesamtrechtsnachfolger** tritt in die Schuldnerstellung seines Rechtsvorgängers ein (§ 45 Abs. 1 Satz 1 AO). Ob eine Gesamtrechtsnachfolge vorliegt, ist nach dem Zivilrecht zu beurteilen. Beispiele hierfür sind die Umwandlung einer OHG in eine GmbH (BFH v. 19.11.1985 – VIII R 25/85, BStBl. II 1986, 520) und die Übernahme des Betriebs einer Personengesellschaft durch einen der bisherigen Gesellschafter (BFH v. 11.8.1993 – III R 83/89, BFH/NV 1994, 263). Keine Gesamtrechtsnachfolge ist hingegen der Übergang von Vermögensteilen im Wege der Ausgliederung oder Abspaltung (BFH v. 5.11.2009 – IV R 29/08, GmbHR 2010, 163).
- 59 Zur Frage, wem ein Gewerbebetrieb zuzurechnen ist, vgl. auch BFH v. 10.7.2019 – X R 21-22/17, BFH/NV 2020, 177 = HFR 2020, 204 zum **Gestaltungsmissbrauch** (§ 42 AO) bei **Grundstücksübertragungen** im Verhältnis **zwischen Ehegatten**. Die Zwischenschaltung einer nahestehenden Person als Grundstückserwerber und -veräußerer, um **einen gewerblichen Grundstückshandel** eines **am Grundstücksmarkt Tätigen** zu vermeiden, kann nach der Rspr. des BFH gem. § 42 AO als Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten anzusehen sein. Wird eine nahestehende natürliche Person in die Grundstücksaktivitäten eines Anderen einbezogen, sollen – wenn für die Gestaltung keine außersteuerlichen Gründe erkennbar sind – die Veräußerungen durch diese nahestehende Person dem Anderen über § 42 AO zuzurechnen sein, wenn dieser bei einer Würdigung des Gesamtbilds der Verhältnisse das Geschehen beherrscht und steuert (BFH v. 15.3.2005 – X R 39/03, BStBl. II 2005, 817) Ein gewerblicher Grundstückshandel bezieht sich allerdings nicht auf Rohbauland. Erst durch dessen Erschließung entwickeln sich Grundstücke zu **baureifem Land**; erst hierdurch werden Objekte von solcher Marktgängigkeit geschaffen, dass sie einen gewerblichen Grundstückshandel begründen können (vgl. BFH v. 8.9.2005 – IV R 38/03, BStBl. II 2006, 166). Darum ist die Frage, wer die Grundstücke erschließt, von entscheidender Bedeutung. Hat jemand, der mit einer **am Grundstücksmarkt tätigen** Person verheiratet ist, **Grundstücke** von irgendwelchen dritten Personen erworben, sie **selbst erschlossen** und anschließend an dritte Personen veräußert, so gibt es nach dem Urt. des BFH v. 10.7.2019 – X R 21-22/17, BFH/NV 2020, 177 = HFR 2020, 204, keinen Grund, seine Grundstücksgeschäfte nach § 42 AO dem **am Grundstücksmarkt tätigen** Ehegatten zuzurechnen.

2. Mitunternehmer nur ausnahmsweise Steuerschuldner

Ein **Einzelunternehmer** ist nach § 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG stets Schuldner der GewSt. Ein Gewerbe kann aber auch **auf Rechnung und Risiko mehrerer Personen** betrieben werden. Haben sich mehrere Personen zum Betrieb eines Gewerbes zusammengeschlossen, ohne dass dadurch eine selbständige Rechtsperson entstanden ist, so sind die Beteiligten als Mitunternehmer des Betriebs anzusehen, wenn sie Unternehmerrisiko tragen und Unternehmerinitiative entfalten können (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691). Zum Begriff des Mitunternehmers im Einzelnen vgl. § 2 Rz. 2012.

Auch der **gewerbliche Mitunternehmer** ist – neben den übrigen Inhabern – **Unternehmer** und schuldet als solcher im Grundsatz nach § 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG die GewSt für den Betrieb der Mitunternehmerschaft. So auch der BFH v. 21.2.1980 – I R 95/76, BStBl. II 1980, 465: Ist nach § 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG Steuerschuldner der Unternehmer und gilt nach § 5 Abs. 1 Satz 2 GewStG als Unternehmer derjenige, für dessen Rechnung das Gewerbe betrieben wird, so sind – wenn das Gewerbe für Rechnung mehrerer betrieben wird – diese Personen Unternehmer und daher Steuerschuldner, soweit das Gesetz nichts anderes bestimmt.

§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG nimmt von dieser Rechtsfolge aber ausdrücklich den wichtigen Bereich der Personengesellschaften aus. Nach dieser Bestimmung ist die **Personengesellschaft selbst die Steuerschuldnerin**. Ihre Gesellschafter haben trotz ihrer Eigenschaft als Unternehmer (Mitunternehmer) nicht daneben zusätzlich als Steuerschuldner für die GewSt des Betriebs der Personengesellschaft einzustehen. § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG schließt also die gleichzeitige Anwendung des § 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG aus. Das zeigt auch ein Blick in § 5 Abs. 1 Satz 4 GewStG, wo in Abweichung von § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG die Mitglieder der Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigung (EWIV) zu Gesamtschuldnern der GewSt erklärt werden. Die **Gesellschafter** einer Personengesellschaft, die nicht EWIV ist, können nur als **Haftungsschuldner** gem. § 191 AO für die GewSt ihrer Personengesellschaft in Anspruch genommen werden.

Bedeutung hat die Bestimmung des Unternehmers zum Steuerschuldner in § 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG deshalb nur für diejenigen **Mitunternehmerschaften** iS des § 15 Abs. 2 Nr. 1 EStG, die entweder als Personengesellschaften **EWIV** iS des § 5 Abs. 1 Satz 4 GewStG bzw. **Arbeitsgemeinschaften** iS des § 2a GewStG oder **keine Personengesellschaften** sind, also im Einzelnen für eheliche Gütergemeinschaften nach §§ 1415 ff. BGB, für Erbengemeinschaften nach §§ 2032 ff. BGB, für Bruchteilsgemeinschaften nach §§ 741 ff., 1008 ff. BGB sowie für Wohnungseigentümergemeinschaften iS des § 9a WEG. Bei **Güter-, Erben- oder Bruchteilsgemeinschaften** ist jedoch stets zu prüfen, ob die Beteiligten darüber hinaus eine Personengesellschaft begründet haben. In diesem Fall geht die Sonderregelung des § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG über die Steuerschuldnerschaft einer **Personengesellschaft** der allgemeinen Bestimmung des § 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG vor. Handelt es sich allerdings um eine GbR in der Form der **Innengesellschaft**, so gilt § 5 Abs. 1 GewStG weder in seinem Satz 1 noch in seinem Satz 3, sondern eine besondere

Rspr., die den oder die **Gesellschafter** zu Steuerschuldnern macht, die für die Gesellschaft nach **außen** hin als Gewerbetreibende auftreten (s. dazu Rz. 83 ff.).

- 63 Schulden bei einer Gütergemeinschaft die **Ehegatten**, bei einer Erbengemeinschaft die **Miterben** und bei einer Bruchteilsgemeinschaft die **Mitberechtigten** nach § 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG die GewSt für den gemeinsamen Betrieb, so sind sie nach § 44 AO als **Gesamtschuldner** zu behandeln. Jeder von ihnen kann wegen der gesamten Leistung in Anspruch genommen werden. Wie und gegen welchen der Gesamtschuldner vorgegangen werden soll, liegt im Ermessen der Gemeinde. Zahlt einer der Gesamtschuldner ganz oder teilweise den geschuldeten Steuerbetrag, so kommt dies den anderen zugute. Bis zur Entrichtung des vollen Steuerbetrags bleiben alle Gesamtschuldner verpflichtet.
- 64 Zur Befriedigung des Steueranspruchs steht nicht allein das Vermögen bei den Beteiligten selbst, sondern darüber hinaus das **Gesamthandsvermögen** der Güter-, Erben- oder Bruchteilsgemeinschaft zur Verfügung. Denn die an dem gemeinsamen Betrieb beteiligten Ehegatten, Erben oder Mitberechtigten sind Steuerschuldner gerade auch in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit als Mitunternehmer.
- 65–69 Einstweilen frei.

V. Personengesellschaft als Steuerschuldnerin (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG)

- 70 Personengesellschaften sind nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG **selbst Steuerschuldner**, obwohl ihre Gesellschafter nach § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG iVm. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG als Unternehmer (Mitunternehmer) ihres Gewerbebetriebs anzusehen sind. Auch in **doppelstöckigen Strukturen** ist die jeweilige Personengesellschaft (Ober- und Untersonengesellschaft) nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG selbst Schuldnerin der GewSt, wenn sie einen Gewerbebetrieb unterhält (BFH v. 2.12.2015 – I R 13/14, BStBl. II 2016, 927). Lediglich für eine gewerblich tätige Personengesellschaft, die als Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung konstituiert ist, enthält § 5 Abs. 1 Satz 4 GewStG eine Ausnahme, wonach deren Mitglieder die GewSt schulden. Auch nach § 2a GewStG werden in den Fällen der dort genannten Arbeitsgemeinschaften von Unternehmern nicht die Personengesellschaft, sondern die dahinterstehenden Gesellschafter besteuert.

Die **grundsätzliche GewSt-Pflicht der Personengesellschaft widerspricht** zwar dem **Transparenzprinzip**, das für die Bestimmung des Steuerschuldners bei den Ertragsteuern im Fall von Personengesellschaften maßgebend ist und anders als bei Kapitalgesellschaften grundsätzlich auf die hinter der Gesellschaft stehenden Gesellschafter durchgreift. Dennoch verstößt die Vorschrift des § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG, obwohl sie die Personengesellschaft selbst zur Schuldnerin der GewSt bestimmt, nicht gegen den Gleichheitssatz **des Art. 3 Abs. 1 GG**, wonach jeder nach seiner finanziellen Leistungsfähigkeit zur Steuer heranzuziehen ist. Das gilt selbst für den Fall, in dem ein Mitunternehmer seinen Gesellschaftsanteil veräußert und die Personengesellschaft, die er verlassen hat, nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG für seinen Ver-

äußerungsgewinn die GewSt zahlen muss (BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, GmbHR 2018, 524, m. Anm. *Roser* = FR 2018, 427; dazu *Roser*, FR 2018, 421). Nach Auffassung des BVerfG ermöglicht die im Zivilrecht herrschende **Vertragsfreiheit** genügend Gestaltungen, um die interne Verteilung von Gewinnen und Verlusten unter den Gesellschaftern so zu vereinbaren, dass auch die entstehenden Steuerpflichten berücksichtigt werden.

Die Regelung des § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG zur Steuerschuldnerschaft der Personengesellschaft dient vor allem dem Ziel, die **Festsetzung und Eintreibung von GewSt-Schulden gegenüber Personengesellschaften zu erleichtern**. Es war der Wille des Gesetzgebers, sowohl den Messbescheid als auch den Steuerbescheid der Gesellschaft selbst bekanntzugeben und die unmittelbare Vollstreckung rückständiger Steuerbeträge in das Gesellschaftsvermögen zu ermöglichen (BT-Drucks. 7/5458, 11).

Insbesondere **Personenhandelsgesellschaften** treten im Geschäftsverkehr unter ihrem eigenen Namen auf (§§ 17, 124 Abs. 1, 161 Abs. 2 HGB). Wären die Mitunternehmer als die Unternehmer des Betriebs der Personengesellschaft nach der Grundregel des § 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG auch die Steuerschuldner, würde dies, da der Steuerschuldner nach § 122 Abs. 1 Satz 1 AO auch der Adressat des Steuerbescheids ist, ein umständliches Vorgehen der Gemeinde gegenüber den einzelnen Gesellschaftern erforderlich machen. Die Namen und Adressen der Gesellschafter müssten ermittelt und über ihre Inanspruchnahme müsste anschließend entschieden werden. Bei einer Personengesellschaft genügt demgegenüber die **Angabe der Firma oder des geschäftsblichen Namens** im Steuerbescheid (BFH v. 11.2.1987 – II R 103/84, BStBl. II 1987, 325; v. 16.12.1997 – VIII R 32/90, BStBl. II 1998, 480). Bei einer Beteiligung kann unmittelbar auf das Vermögen der Gesellschaft zurückgegriffen werden (BFH v. 12.11.1985 – VIII R 364/83, BStBl. II 1986, 311, 316, 317). Zusammengefasst sind die Vorteile der **gesetzlichen Regelung** in § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG: Die Vorschrift erlaubt den Zugriff auf die Personengesellschaft auch ohne die Beantwortung der schwierigen Auslegungsfrage, ob für die GewSt die Gesellschaft oder – eventuell daneben – die Gesellschafter als Unternehmer des Betriebs zu beurteilen sind; sie macht Ermittlungen zu den Gesellschaftern überflüssig. Und sie lässt den Zugriff auf das Gesellschaftsvermögen auch im Vollstreckungsfall auf einfache Weise zu. Daraus ergeben sich aber auch Folgen für die **Auslegung des Begriffs der Personengesellschaft**. S. dazu Rz. 78 ff.

Die allgemeine Vorschrift des § 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG, wonach der Unternehmer die GewSt schuldet, könnte auf eine Personengesellschaft nur angewandt werden, wenn die **Gesellschaft selbst als Unternehmerin** ihres Betriebs anzusehen wäre. *Knobbe-Keuk* (JbFStR 1975/76, 175, 178 ff.) hält die Personengesellschaft selbst für die Inhaberin ihres Unternehmens. Dies lehnt der BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616, ab, und zwar unter Hinweis auf den eindeutigen Wortlaut des § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG. Wenn die Personengesellschaft selbst Unternehmerin ihres Betriebs wäre, hätte es dieser Sondervorschrift nicht bedurft, weil sich dann ihre Steuerschuldnerschaft bereits aus der Grundvorschrift des § 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG herleiten würde. Das klingt überzeugend. Die Rspr. des BFH folgt auch grundsätzlich der in § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG angeordneten Steuerschuldnerschaft der Per-

sonengesellschaft (BFH v. 14.1.2016 – IV R 5/14, BStBl. II 2016, 875; v. 14.1.2016 – IV R 48/12, BFH/NV 2016, 1024), geht aber bei der **Ermittlung der GewSt-Schuld** davon aus, dass Steuerschuldner die **Gesellschafter** als Mitunternehmer sind; s. dazu Rz. 44.

- 73 Damit sind aber noch nicht alle Zweifel ausgeräumt, denn die Rspr. wendet § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG auch für die Festsetzung und Eintreibung der GewSt-Schuld nur eingeschränkt an, und zwar lediglich auf solche Personengesellschaften, die **wie Unternehmer ihres Betriebs** in Erscheinung treten (**Außengesellschaften**) und damit wiederum dem Bild des § 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG entsprechen. Die Vorschrift des § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG hat aus dieser Sicht eher klarstellende Bedeutung. Leider ist die Klarstellung nicht ganz gelungen, weil sie nach dem Wortlaut der Bestimmung alle Personengesellschaften umfasst, nach der Rspr. jedoch **nicht für Innengesellschaften** gilt (s. Rz. 78 ff.).
- 74 Die Personengesellschaft schuldet die GewSt nur **für den eigenen Gewerbebetrieb**, nicht für den etwaigen Gewerbebetrieb eines Gesellschafters. § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG formuliert dementsprechend: „Ist die Tätigkeit einer Personengesellschaft Gewerbebetrieb ...“. Selbstverständlich ist dies auch in den Fällen maßgebend, in denen die Tätigkeit einer Personengesellschaft als Gewerbebetrieb „gilt“ (vgl. § 15 Abs. 3 EStG iVm. § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG).
- 75 Die Personengesellschaft muss **im Messbescheid und im Steuerbescheid zweifelsfrei bezeichnet** werden. Es reicht allerdings aus, wenn sie sich als Schuldnerin der GewSt aus den beigefügten Erklärungen sowie den bekannten Umständen zweifelsfrei bestimmen lässt (BFH v. 28.1.1998 – II R 40/95, BFH/NV 1998, 855; v. 19.8.1999 – IV R 34/98, BFH/NV 2001, 409; v. 27.8.2003 – II R 18/02, BFH/NV 2004, 203). Zur Bezeichnung einer GbR in Bescheiden zur GewSt vgl. BFH v. 25.2.2008 – XI B 198/06, BFH/NV 2008, 744, und v. 19.3.2009 – IV R 78/06, BFH/NV 2009, 1199.

1. Personengesellschaft als Mitunternehmerschaft

- 76 Von der zusätzlichen Voraussetzung, dass die Personengesellschaft auch **Mitunternehmerschaft** sein muss, ist in § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG nicht ausdrücklich die Rede. Das FG Saarl. v. 16.4.1986 – I 226/84, rkr., EFG 1986, 413, behandelte deshalb eine Personengesellschaft in einem Fall als Schuldnerin der GewSt, in dem nur einer ihrer Gesellschafter Unternehmer ihres Betriebs war, es sich also um ein **Einzelunternehmen** handelte (ebenso damals *Blümich/Gosch*, § 5 GewStG Rz. 49, zweifelnd *Selder* in Glanegger/Güroff, 10. Aufl. 2021, § 5 GewStG Rz. 8). Das FG berief sich für seine Entscheidung auf das Urt. des BFH v. 18.12.1980 – V R 142/73, BStBl. II 1981, 408, wonach eine Personengesellschaft selbst dann Unternehmerin iS des § 2 Abs. 1 UStG und damit Steuerschuldnerin iS des § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG ist, wenn nur ein einziger ihrer Gesellschafter als Mitunternehmer iS des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG in Betracht kommt. Entsprechendes müsse für die GewSt gelten, weil hier die Personengesellschaft nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG ebenfalls Steuerschuldnerin sei (so auch Anm. zu BFH v. 11.6.1985 – VIII R 252/80, HFR 1986, 71). Der BFH v. 3.2.2010 – IV R 26/07, BStBl. II 2010, 751 = FR 2010, 628 m. Anm. *Keß*,

sieht dies anders. Das Gericht folgert aus der Entstehungsgeschichte und dem systematischen Zusammenhang der Vorschriften über die Steuerschuld in § 5 Abs. 1 GewStG und über die Ermittlung des Gewerbeertrags in § 7 Satz 1 GewStG, dass § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG auf eine **Personengesellschaft** nur anzuwenden ist, wenn bei ihr die Gesellschafter als Mitunternehmer des Betriebs anzusehen sind, die Gesellschaft also eine **Mitunternehmerschaft** darstellt.

Bedeutung hat die Rechtsfrage insbesondere im Falle einer Verbindung der Personengesellschaft mit einer Treuhandschaft. Beim sog. **Treuhandmodell** steht innerhalb einer KG neben dem einzigen Komplementär nur noch ein Treuhänder-Kommanditist, der seine Beteiligung für den Treugeber-Komplementär hält. Der Treuhänder-Kommanditist kann wegen seiner treuhänderischen Bindung und seiner Stellung als bloßer Kommanditist in keinem Fall als Mitunternehmer beurteilt werden. Ist Treugeber der Komplementär und damit der einzige verbleibende (Mit-)Unternehmer, ist das Konstrukt trotz Vorliegens einer Personengesellschaft iS des Zivilrechts ertragsteuerlich als **Einzelunternehmen** des Komplementärs anzusehen, so dass nach Auffassung des BFH nicht Satz 3, sondern Satz 1 des § 5 Abs. 1 GewStG einschlägig ist (zum Treuhandmodell im Einzelnen s. § 2 Rz. 2045 ff.).

Es sind aber auch **andere Anwendungsfälle** denkbar, etwa wenn – zB bei einer Familiengesellschaft – die Kommanditisten wegen fehlender Beteiligung an den stillen Rücklagen nicht als Mitunternehmer anzusehen sind und deshalb der Komplementär einziger Unternehmer des Betriebs ist. Zur Adressierung eines Steuerbescheides an eine **Ein-Unternehmer-Personengesellschaft** vgl. BFH v. 6.6.2019 – IV R 34/16, BFH/NV 2019, 1078. Danach sind Mess- und Zerlegungsbescheide an den Alleinunternehmer einer KG als deren **Empfangsbevollmächtigten** rechtswidrig und daher aufzuheben. Erfüllt der einzige Kommanditist einer KG nicht die Voraussetzungen eines Mitunternehmers, verbirgt sich hinter der KG ertragsteuerrechtlich der Komplementär als Alleinunternehmer. Der hinter der Personengesellschaft stehende Alleinunternehmer ist Schuldner der GewSt. An ihn als **Steuerschuldner** sind Gewerbesteuerbescheid und Zerlegungsbescheid zu richten.

Die Entscheidung des BFH v. 3.2.2010 – IV R 26/07, BStBl. II 2010, 751 zu Ein-Unternehmer-Personengesellschaften überzeugt dennoch nicht, da sie die Vorschrift des § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG nicht nur **gegen ihren Wortlaut**, sondern auch **gegen ihren Sinn und Zweck** auslegt. In der Öffentlichkeit tritt der Gewerbebetrieb in derartigen Fällen als Personengesellschaft auf; das Fehlen einer Mitunternehmerschaft ist für den Rechtsverkehr nicht erkennbar. Das Vermögen des Betriebs liegt zivil- und vollstreckungsrechtlich in den Händen der Personengesellschaft. Ein unmittelbarer Zugriff darauf ist bei einer Anwendung des Satzes 1 des § 5 Abs. 1 GewStG nicht mehr möglich, und zwar entgegen der Zielsetzung des Satzes 3. Dabei vernachlässigt der BFH auch, dass die Personengesellschaft im Zivilrecht in vielerlei Hinsicht wie eine juristische Person behandelt wird. Das ist der Unterschied zu der einschränkenden Auslegung des § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG durch den BFH im Falle einer Innengesellschaft. Hier gebietet der Sinn und Zweck des § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG eine Abweichung von einer wörtlichen Interpretation, weil die Innengesellschaft vermögenslos ist und im Rechtsverkehr auch nicht als Gesellschaft auftritt.

2. Unterscheidung zwischen Innen- und Außengesellschaft

- 78 Die Bestimmung der Personengesellschaft zur Steuerschuldnerin durch § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG geht unausgesprochen davon aus, dass eine Gesellschaft stets über Vermögen verfügt, aus dem die Steuer bezahlt werden kann. Dies ist jedoch nicht immer der Fall. Die Rspr. legt den **Begriff der Personengesellschaft** in § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG deshalb nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift **einschränkend** aus und unterscheidet dabei Gesellschaften mit und ohne Vermögen, dh. typisierend zwischen Außen- und Innengesellschaften.
- 79 Auf **Innengesellschaften** wird die Vorschrift **nicht angewandt**, da sie kein Gesellschaftsvermögen besitzen, aus dem die Steuerschuld beglichen werden und in das notfalls vollstreckt werden kann. Da Innengesellschaften **kein Gesamthandsvermögen** bilden, das Gegenstand einer Zwangsvollstreckung sein könnte, wäre ein gegen die Innengesellschaft als Steuerschuldnerin gerichteter **Steuerbescheid nicht vollstreckbar**. Innengesellschaften eignen sich aus der Sicht der Rspr. daher nicht als Schuldner der GewSt. Entgegen dem Wortlaut des § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG werden sie darum nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift nicht als Steuerschuldner angesehen (st. Rspr.: BFH v. 21.2.1980 – I R 95/76, BStBl. II 1980, 465; v. 12.11.1985 – VIII R 364/83, BStBl. II 1986, 311; v. 28.10.1993 – IV R 66-67/91, BStBl. II 1994, 463; v. 10.11.1993 – I R 20/93, BStBl. II 1994, 327; v. 3.2.1994 – III R 23/89, BStBl. II 1994, 709; v. 8.2.1995 – I R 126/93, BStBl. II 1995, 626; v. 6.12.1995 – I R 109/94, BStBl. II 1998, 685; v. 7.3.1996 – IV R 2/92, BStBl. II 1996, 369; v. 16.12.1997 – VIII R 32/90, BStBl. II 1998, 480). Im Zweifelsfall ist zunächst die Frage zu beantworten, ob die Personengesellschaft selbst Vermögen besitzt. Hat eine Personengesellschaft eigenes Vermögen, so ist sie nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG persönlich steuerpflichtig, auch wenn sie als „Innengesellschaft“ bezeichnet wird (FG BW v. 9.10.2003 – 10 K 368/97, EFG 2004, 360, rkr.).
- 80 Mit „Personengesellschaft“ meint § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG nach Auffassung der Rspr. also nicht alle Personengesellschaften iS des Zivilrechts, sondern wegen des damit verbundenen Einstehens für die Steuerschuld grundsätzlich nur **Personengesellschaften mit Gesellschaftsvermögen**, dh. **Außengesellschaften**. Diese enge Auslegung wird damit begründet, die Bestimmung eines Steuerschuldners in einem Einzelsteuergesetz diene ganz allgemein dem Zweck, dessen Vermögen dem Steuergläubiger zur Befriedigung seiner Steueransprüche zur Verfügung zu stellen (BFH v. 12.11.1985 – VIII R 364/83, BStBl. II 1986, 311; v. 14.9.1989 – IV R 85/88, BFH/NV 1990, 591; v. 9.9.1993 – IV R 31/92, BFH/NV 1994, 266). Auch bei der USt werden Innengesellschaften nicht als Unternehmer iS des § 2 UStG angesehen und sind damit keine Steuerschuldner iS des § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG.
- Darauf, ob die Gesellschafter der Personengesellschaft **natürliche oder juristische Personen** sind, kommt es dagegen nicht an. Selbst im Fall einer nur aus juristischen Personen bestehenden Personengesellschaft bleibt § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG anwendbar. Zum Freibetrag für Personengesellschaften nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG, bei dem die Auslegung des Begriffs der Personengesellschaft zu demselben Ergebnis kommt, s. § 11 Rz. 10 ff.

3. Steuerschuldner im Fall einer Außengesellschaft

Außengesellschaften sind Personengesellschaften, die nach außen als solche in Erscheinung treten und am **Geschäftsverkehr** teilnehmen. Im Einzelnen handelt es sich um:

- Offene Handelsgesellschaften (§§ 105 ff. HGB),
- Kommanditgesellschaften (§§ 161 ff. HGB),
- Gesellschaften des bürgerlichen Rechts (GbR) mit Gesellschaftsvermögen (§§ 705 ff. BGB),
- Partenreedereien (§§ 489 ff. HGB aF).

Auf diese Gesellschaften wird § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG voll angewandt, dh. eine OHG, eine KG oder eine bestehende Partenreederei ist stets Steuerschuldnerin. Im Falle der Partenreederei hat der BFH v. 3.7.1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86 diese Frage ausdrücklich entschieden. Danach ist die Partenreederei steuerlich einer OHG gleichzustellen, und zwar unabhängig davon, ob man in den Schiffsparten nur einen Ausdruck des Eigentumsanteils am Schiff oder am gesamten Betriebsvermögen sieht. Bei einer GbR wird danach unterschieden, ob Gesellschaftsvermögen vorhanden ist.

Für die Anwendung des § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG auf **Personenhandelsgesellschaften** kommt es nach der Rspr also nicht darauf an, ob die Gesellschaft im Einzelfall Vermögen besitzt oder nicht bzw. wie hoch ihr Vermögen ist. Während es bei Personenhandelsgesellschaften überhaupt gleichgültig ist, ob im Einzelfall Gesellschaftsvermögen vorhanden ist, sie also unabhängig davon stets als Steuerschuldnerin in Betracht kommen, muss bei der **GbR** im Einzelfall **Gesellschaftsvermögen** vorliegen, um sie als Steuerschuldnerin in Anspruch zu nehmen (vgl. BFH v. 9.9.1993 – IV R 31/92, BFH/NV 1994, 266; anders *Selder* in Glanegger/Güroff, 10. Aufl. 2021, § 5 Rz. 9, der auch eine GbR ohne Gesellschaftsvermögen wegen ihrer Teilrechtsfähigkeit als Steuerschuldnerin ansieht). Die **persönliche Steuerpflicht einer KG** wird im Übrigen nicht dadurch berührt, dass das FA die Kommanditisten irrtümlich für Innengesellschafter hält; der an die Gesellschaft gerichtete Messbescheid bleibt rechtmäßig (BFH v. 13.5.1998 – VIII R 81/96, BFH/NV 1999, 355, 359; v. 23.4.2009 – IV R 73/06, BStBl. II 2010, 40 aE).

4. Steuerschuldner im Fall einer Innengesellschaft

Innengesellschaften sind Personengesellschaften, die im **Geschäftsverkehr** nicht nach außen als Gesellschaften auftreten. Im Einzelnen handelt es sich um:

- Gesellschaften des bürgerlichen Rechts (GbR) ohne Gesellschaftsvermögen (§§ 705 ff. BGB) sowie
- stille Gesellschaften (§§ 230 ff. HGB).

Der **Begriff der Innengesellschaft** wird in § 15 Abs. 4 Satz 6 und 7 EStG erläutert, wo zwar als Beispiele für die Innengesellschaft die stille Gesellschaft und die Unterbeteiligung aufgeführt werden, durch die Formulierung „oder sonstigen Innengesellschaft“ aber klargestellt wird, dass der Begriff der Innengesellschaft darüber hinausgeht. Dennoch will *Selder* in Glanegger/Güroff, 10. Aufl. 2021, § 5 Rz. 9, nur

die atypisch stille Gesellschaft und die Unterbeteiligung von der Anwendung des § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG ausnehmen.

Auf Innengesellschaften wird § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG nach der Rspr. **nicht** angewandt. Während eine stille Gesellschaft in keinem Fall Steuerschuldnerin ist, da die Einlage des stillen Gesellschafters nie zu Gesellschaftsvermögen wird, sondern zwangsläufig in das Vermögen des Geschäftsinhabers übergeht, muss bei der GbR erst im Einzelfall festgestellt werden, ob sie kein Gesellschaftsvermögen hat. Nur eine **vermögenslose GbR ist Innengesellschaft** und deshalb auf Grund der einschränkenden Auslegung des § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG nicht Steuerschuldnerin (anders *Selder* in Glanegger/Güroff, 10. Aufl. 2021, § 5 Rz. 6, wonach auch eine vermögenslose GbR Steuerschuldnerin ist).

- 84 Auf Innengesellschaften wird aber nach der Rspr. auch nicht § 5 Abs. 1 Satz 1 und 2 GewStG angewendet. Es sind also auch nicht in jedem Fall ihre sämtlichen Mitunternehmer als Steuerschuldner heranzuziehen. Es kommt vielmehr darauf an, **welcher ihrer Gesellschafter nach außen hin in Erscheinung tritt**. Obwohl also die Anwendung des § 5 Abs. 1 GewStG bei Innengesellschaften leerläuft, hat der Gesetzgeber es bisher nicht für nötig befunden, die Vorschrift dieser Rspr. anzupassen und damit Rechtsklarheit herzustellen.

a) Gesellschaft des bürgerlichen Rechts als Innengesellschaft

- 85 Bei einer GbR, die wegen ihrer **Vermögenslosigkeit** reine Innengesellschaft ist, treten als Steuerschuldner an die Stelle der Gesellschaft gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG ihre Gesellschafter, soweit sie Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebs der Gesellschaft sind und nach außen als Gewerbetreibende in Erscheinung treten (BFH v. 9.10.1986 – IV R 235/84, BStBl. II 1987, 124; v. 16.12.1997 – VIII R 32/90, BStBl. II 1998, 480).
- 86 Treten **alle Gesellschafter als Gewerbetreibende nach außen** auf, liegen die Verhältnisse insoweit ähnlich wie bei Gesamthandsgemeinschaften, die keine Personengesellschaften sind. Da die vermögenslose GbR, selbst wenn sie ebenso wie eine Personenhandelsgesellschaft im Rechtsverkehr unter einem einheitlichen Namen auftritt, nach der Rspr. nicht die Steuerschuldnerin ist, müssen im Messbescheid bzw. Steuerbescheid statt der Gesellschaft ihre dem FA oder der Gemeinde bekannten Gesellschafter als Steuerschuldner benannt werden.
- 87 Die GbR als Innengesellschaft besitzt kein Gesamthandsvermögen, auf das die Gemeinde als Steuergläubigerin zugreifen könnte. Wichtig ist darum: Die nach außen auftretenden Gesellschafter einer GbR als Innengesellschaft haben nach § 44 AO für die Steuerschuld als **Gesamtschuldner** einzustehen. Die Gemeinde als Gläubigerin der GewSt kann deshalb den Steueranspruch gegen jeden dieser Gesellschafter ganz oder zum Teil geltend machen. Es handelt sich um einen ähnlichen Rechtszustand, wie er bis 1976 für sämtliche Mitunternehmerschaften gegolten hat (BFH v. 10.5.1966 – I 238/63, BStBl. III 1966, 398). Die Wirksamkeit eines Steuerbescheids wird aber nicht dadurch beeinträchtigt, dass das FA einen Gesellschafter als Gesamtschuldner der GewSt in Anspruch nimmt, dieser jedoch in Wahrheit alleiniger Schuldner der Steuer ist (BFH v. 13.10.1998 – VIII R 35/95, HFR 1999, 257).

Bei einem **verdeckten Gesellschaftsverhältnis** zwischen einer Personenhandels- 88
gesellschaft und einer natürlichen Person sind Messbescheid und Steuerbescheid
nicht an die Innengesellschaft, sondern an die Personenhandelsgesellschaft zu rich-
ten, weil sie als die nach außen sichtbare Gesellschafterin die Steuerschuldnerin ist
(BFH v. 16.12.1997 – VIII R 32/90, BStBl. II 1998, 480).

Einstweilen frei.

89

b) Stille Gesellschaft

aa) Atypisch stille Gesellschaft

Anders verhält es sich bei der stillen Gesellschaft. Nicht nur bei der typischen, son- 90
dern selbst bei der **atypisch stillen Gesellschaft** ist **Steuerschuldner** ausschließlich
der **Inhaber des Handelsgeschäfts**. Nicht nur typische, sondern auch atypische
stille Gesellschaften bilden keinerlei Gesamthandsvermögen, so dass die stille Ge-
sellschaft selbst schon wegen ihrer **Vermögenslosigkeit** nicht als Steuerschuldnerin
in Betracht kommt. Da die Einlage des stillen Gesellschafters in jedem geldwerten
Vorteil, zB auch in der Leistung von Diensten, bestehen kann, besitzt er nicht not-
wendig Vermögen in Gestalt eines Anspruchs auf Rückgewähr der Vermögenseinla-
ge und ist von daher als Steuerschuldner ebenfalls nicht geeignet.

Hinzu kommt, dass die stille Gesellschaft gar **nicht als Gesellschaft nach außen in**
Erscheinung tritt. Da die Tatsache der stillen Beteiligung an dem Unternehmen für
die Öffentlichkeit nicht erkennbar ist, kommen als Steuerschuldner weder die aty-
pische Gesellschaft selbst noch die an ihr beteiligten Personen in ihrer gesellschafts-
rechtlichen Verbundenheit noch der stille Gesellschafter, sondern nur der nach au-
ßen bekannte Inhaber des Handelsgeschäfts in Betracht (st. Rspr.: BFH v.
12.11.1985 – VIII R 364/83, BStBl. II 1986, 311; v. 14.9.1989 – IV R 85/88, BFH/NV
1990, 591; v. 9.9.1993 – IV R 31/92, BFH/NV 1994, 266; v. 10.11.1993 – I R 20/93,
BStBl. II 1994, 327; v. 8.2.1995 – I R 126/93, BStBl. II 1995, 626; v. 16.12.1997 – VIII
R 32/90, BStBl. II 1998, 480; v. 31.8.1999 – VIII R 22/98, HFR 2000, 366). Die Rspr.
zur atypisch stillen Gesellschaft ist damit offensichtlich davon beeinflusst, dass der
Steuerschuldner nach § 122 Abs. 1 Satz 1 AO zugleich auch der Adressat für Steuer-
bescheide ist. Nur der **Inhaber des Handelsgeschäfts** wird **nach außen hin sichtbar**
und ist damit dem FA oder der Gemeinde bekannt. Nur an ihn können Mess-
bescheid und Steuerbescheid gerichtet werden.

Die **atypisch stille Beteiligung** kann an dem Gewerbebetrieb einer natürlichen oder
juristischen Person, aber auch **an dem Gewerbebetrieb einer Personengesellschaft**
bestehen. In letzterem Fall handelt es sich um eine **doppelstöckige Personengesell-**
schaft mit einer Personengesellschaft als Obergesellschaft (zB GmbH & Co KG)
und einer Personengesellschaft und atypisch Still als Untergesellschaft (zB GmbH &
Co KG & Still). Vgl. BFH v. 24.4.2014 – IV R 34/10, BStBl. II 2017, 233 = FR 2014,
863 m. Anm. *Nöcker*. Betreibt eine Personengesellschaft als Inhaberin eines Han-
delsgewerbes, an dem sich ein anderer atypisch still beteiligt (zB GmbH & Co KG &
Still), einen Gewerbebetrieb, so unterhält nach dem Urt. des BFH v. 8.12.2016 – IV
R 8/14, BStBl. II 2017, 538 = FR 2017, 693 m. Anm. *Nöcker* (dazu auch *Suchanek*,
GmbH 2017, 292) sowohl die atypisch stille Gesellschaft, der dieser Betrieb für die

Dauer ihres Bestehens zugeordnet wird (im Beispiel GmbH & Co KG & Still), als auch die Personengesellschaft (im Beispiel GmbH & Co KG) jeweils einen selbständigen Gewerbebetrieb. Die Personengesellschaft hat als Inhaberin des Handelsgewerbes **für jeden dieser Gewerbebetriebe** jeweils eine eigenständige **Gewerbesteuererklärung** abzugeben. Dementsprechend sind beide Messbescheide an die Personengesellschaft als jeweilige Inhaberin des Handelsgewerbes zu richten. Es kommt bei ihr aber nicht zu einer doppelten Belastung mit GewSt. Der Gewinnanteil der Obergesellschaft an der atypisch stillen Gesellschaft wird bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Obergesellschaft nach § 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG gekürzt.

Jede atypisch stille Gesellschaft hat ihren eigenen Gewerbebetrieb. Jeder stille Gesellschafter schließt den Gesellschaftsvertrag mit dem Inhaber des Handelsgeschäfts für sich allein ab. Die Rspr. des BFH fasst aber **mehrere stille Gesellschafter** mit dem Inhaber des Handelsgeschäfts, dh. ggf. auch mit einer Personengesellschaft, **in einer Mitunternehmerschaft** zusammen, wenn sich die stillen Gesellschaften auf denselben Geschäftsgegenstand beziehen (vgl. BFH v. 8.12.2016 – IV R 8/14, BStBl. II 2017, 538).

Die atypisch stille Beteiligung kann an der **gesamten gewerblichen Tätigkeit** des Inhabers des Handelsgeschäfts oder nur an einem **Teil seiner gewerblichen Tätigkeit** bestehen. Sind die Tätigkeiten, die von dem Inhaber des Handelsgeschäfts zusammen mit den atypisch stillen Gesellschaftern vorgenommen werden, als **ein einziger Gewerbebetrieb** zu beurteilen, erhält der Inhaber des Handelsgeschäfts dementsprechend nur einen Messbescheid und auch nur einen Steuerbescheid. Handelt es sich bei den Tätigkeiten mit mehreren atypisch stillen Gesellschaftern dagegen um deren Beteiligung an jeweils unterschiedlichen Bereichen des Handelsgeschäfts und sind diese Teilbereiche als selbständige Gewerbebetriebe zu werten, handelt es sich um **mehrere stille Gesellschaften** mit jeweils eigenen **Gewerbebetrieben**. In diesem Fall ergehen an den Inhaber des Handelsgeschäfts jeweils gesonderte Messbescheide und Steuerbescheide für die verschiedenen Betriebe. Vgl. R 5.1 Abs. 2 Sätze 3 und 4 GewStR. Schwierig ist die Beurteilung von Einzelfällen vor allem in der Filmbranche (vgl. dazu BFH v. 23.4.2009 – IV R 73/06, BStBl. II 2010, 40).

- 91 Da der **Geschäftsinhaber** aus diesem Grunde von der Rspr. als **Schuldner der GewSt** für den Gewerbebetrieb der atypisch stillen Gesellschaft angesehen wird, sind der Messbescheid und der Steuerbescheid für die stille Gesellschaft allein an ihn zu richten und nur ihm bekannt zu geben (§ 184 Abs. 1, § 122 Abs. 1 AO). Der BFH v. 12.11.1985 – VIII R 414/83, BFH/NV 1987, 393 hält deshalb einen gegen die atypisch stille Gesellschaft als solche gerichteten GewSt-Bescheid für nichtig, da er entgegen § 157 Abs. 1 Satz 2 AO nicht erkennen lasse, wer als Steuerschuldner in Anspruch genommen werde; eine Umdeutung des Bescheids als gegen den Geschäftsinhaber gerichtet sei nicht möglich. Einen gegen den Geschäftsinhaber gerichteten Steuerbescheid hat der BFH v. 14.9.1989 – IV R 85/88, BFH/NV 1990, 591 demgegenüber anerkannt, obwohl zusätzlich auf die atypisch stille Gesellschaft hingewiesen worden war. Da Schuldner der GewSt der Inhaber des Handelsgeschäfts ist, sind die für die Gesellschafter ermittelten Steuermerkmale in einem Steuer-

bescheid zu erfassen, der evtl. unter Angabe der Gesellschafter der atypisch stillen Gesellschaft an den persönlich steuerpflichtigen Inhaber zu richten ist (FG MV v. 29.4.1998 – I K 12/97, EFG 1998, 1212, rkr.). Das gilt auch für die Festsetzung eines vortragsfähigen Fehlbetrags der atypisch stillen Gesellschaft.

Im Gegensatz dazu hat das FG BW v. 25.9.1992 – 6 K 193/92 (EFG 1993, 335, rkr.) 92 die Adressierung des Messbescheids an eine „GmbH und atypisch stille Gesellschaft“ für eine wirksame Bekanntgabe genügen lassen. Der BFH v. 10.11.1993 – I R 20/93, BStBl. II 1994, 327 hat einen **Messbescheid an eine atypisch stille Gesellschaft** ebenfalls **als zulässig angesehen**, obwohl der Bescheid an die Gesellschafter adressiert war und die Feststellung enthielt, Steuerschuldner sei die stille Gesellschaft. Zur Begründung seiner Entscheidung hat der BFH auf die verschiedenen Rechtsauffassungen zur Steuerschuldnerschaft bei der atypisch stillen Gesellschaft hingewiesen. Ebenso hat der BFH v. 8.2.1995 – I R 127/93, BStBl. II 1995, 764 entschieden, und zwar unter Berufung auf sein Urt. v. 22.6.1983 – I R 55/80, BStBl. II 1984, 63, in dem er ebenfalls die Ansicht vertreten hatte, der Bescheid dürfe an die atypisch stille Gesellschaft gerichtet werden, obwohl damals noch vor Anfügung des Satzes 3 in § 5 Abs. 1 GewStG nicht die Personengesellschaft, sondern in jedem Fall die einzelnen Gesellschafter als Mitunternehmer Schuldner der GewSt waren.

Handelt es sich um eine GmbH & atypisch Still, so ist für den Erlass der Mess- 93 bescheide gegenüber der GmbH als Geschäftsinhaberin das Betriebs-FA (§ 22 Abs. 1 iVm. § 18 Abs. 1 Nr. 2 AO) und nicht das KSt-FA (§ 20 AO) **sachlich zuständig** (BFH v. 15.12.1990 – VIII R 42/90, BStBl. II 1994, 702).

bb) Atypisch stille Unterbeteiligung

Innengesellschaft ist auch die atypisch stille Unterbeteiligung an dem Gesellschafts- 94 anteil eines Personengesellschafters. Sie ist, zivilrechtlich gesehen, zwar keine stille Gesellschaft iS des § 230 HGB, da der Hauptgesellschafterselbst kein Handelsgewerbe betreibt, sondern sich an einer Personengesellschaft (Grundgesellschaft) beteiligt, die ihrerseits kaufmännisch tätig ist. Die stille Unterbeteiligung ist aber ebenso wie die stille Gesellschaft wegen des fehlenden Gesellschaftsvermögens der Unterbeteiligungsgesellschaft eine **BGB-Innengesellschaft**. Zivilrechtlich sind deshalb die Regeln über die stille Gesellschaft (§§ 230 ff. HGB) auf sie entsprechend anzuwenden.

Steuerrechtlich besteht der **Gewerbetrieb** allerdings nicht bei der Unterbetei- 95 lungsgesellschaft, sondern allein **bei der Grundgesellschaft** (vgl. zur Ermittlung des Gewerbeertrags im Falle einer atypisch stillen Unterbeteiligung BFH v. 2.10.1997 – IV R 75/96, BStBl. II 1998, 137). Die GewSt für diesen Gewerbebetrieb schuldet nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG die Grundgesellschaft. Bei der typisch stillen Unterbeteiligung an dem Anteil eines Personengesellschafters liegt der Gewerbebetrieb ebenfalls bei der Grundgesellschaft, so dass auch in diesem Fall die Grundgesellschaft Steuerschuldnerin ist.

Einstweilen frei.

96–99

VI. Mitglieder der EWIV als Steuerschuldner (§ 5 Abs. 1 Satz 4 GewStG)

- 100 Die Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV) iS der EG-VO Nr. 2137/85 v. 25.7.1985 (ABl. EG Nr. L 199, 1) ist eine übernationale Personenvereinigung mit Sitz im EU-Raum. Als bloße Hilfsgesellschaft ohne eigene Gewinnabsicht hat sie im Allgemeinen keinen Gewerbebetrieb. Die EWIV gilt zwar als Handelsgesellschaft iS des HGB (§ 1 EWIVAG aE), hat damit aber noch nicht zwangsläufig einen Gewerbebetrieb. Übernimmt eine EWIV lediglich **Hilfsfunktionen** für die erwerbswirtschaftlichen Tätigkeiten ihrer Mitglieder, so dass es ihr an der **Gewinnerzielungsabsicht fehlt und erzielt sie selbst auch keinen Gewinn**, ist sie trotz handelsrechtlicher Einordnung als OHG steuerrechtlich **keine Mitunternehmerschaft** (FG München v. 30.4.2013 – 13 K 1953/10, EFG 2013, 1551) und unterliegt damit nicht der GewSt. Nur wenn **die EWIV ausnahmsweise mit Gewinnabsicht** tätig wird und sich dabei weder auf eine land- und forstwirtschaftliche noch auf eine freiberufliche Betätigung beschränkt, ist ihre Tätigkeit als gewerbliches Unternehmen zu beurteilen (vgl. § 2 Rz. 2275 ff. und § 2a Rz. 12 ff.). Befinden sich Betriebsstätten eines solchen Gewerbebetriebs in Deutschland, stellt sich die Frage, wer die GewSt dafür schuldet.

Steuerschuldner sind nach § 5 Abs. 1 Satz 4 GewStG die **Mitglieder** der EWIV als **Gesamtschuldner**. Das FA kann den Messbescheid deshalb nach § 155 Abs. 3 AO gegen jedes Mitglied der EWIV richten. Wird ein zusammengefasster Messbescheid gem. § 155 Abs. 3 Satz 1 AO erlassen, sind darin alle Mitglieder der EWIV als Schuldner der GewSt einzeln aufzuführen (R 5.2 Satz 2 GewStR). Der Steuerbescheid ist ebenfalls nur gegen die Mitglieder zu richten (R 5.2 Satz 4 GewStR). Beim Erlass des Steuerbescheids liegt es nach § 44 AO im Ermessen der Gemeinde, an welches Mitglied der EWIV sie sich wendet, dh. welches Mitglied der EWIV sie in welchem Umfang als Schuldner der GewSt in Anspruch nimmt.

VII. Wechsel des Unternehmers und Folgen für die Person des Steuerschuldners (§ 5 Abs. 2 GewStG)

- 101 Geht das Unternehmen auf einen anderen Unternehmer über, so löst dies Folgen sowohl für die persönliche als auch für die sachliche Steuerpflicht aus. § 5 Abs. 2 GewStG knüpft deshalb die persönliche an die sachliche Steuerpflicht.
- 102 Der Wechsel des Unternehmers beeinflusst die **sachliche Steuerpflicht** des Unternehmens. Der Gewerbebetrieb wird nach § 2 Abs. 5 GewStG so behandelt, als sei er durch den bisherigen Unternehmer eingestellt und durch den anderen Unternehmer neu gegründet bzw. ggf. bei ihm mit einem bereits bestehenden Gewerbebetrieb vereinigt worden. Nach § 5 Abs. 2 GewStG trifft die **persönliche Steuerpflicht** als Steuerschuldner bis zum Zeitpunkt des Betriebsübergangs den bisherigen Unternehmer; anschließend schuldet der neue Unternehmer die Steuer. In der Regel beginnt und endet deshalb die persönliche Steuerpflicht des Unternehmers gleichzeitig mit der sachlichen Steuerpflicht des Unternehmens. Deshalb be-

zieht sich auch die Vorschrift des § 5 Abs. 2 Satz 1 GewStG zur persönlichen Steuerpflicht im Fall des Unternehmerwechsels bei der Beschreibung des gesetzlichen Tatbestands des Betriebsübergangs auf die Regelung des § 2 Abs. 5 GewStG zur sachlichen Steuerpflicht.

Zu einem **Unternehmerwechsel** kann es aus den verschiedensten Gründen kommen. Ein Unternehmen kann veräußert oder verpachtet werden. Ein Unternehmen kann im Fall des Todes seines Inhabers von seinen Erben fortgeführt werden. Ein rechtlich selbständiges Unternehmen kann durch Änderung der Rechtsform einen neuen Träger erhalten. Zum Unternehmens- und Unternehmerwechsel nach § 2 Abs. 5 GewStG s. § 2 Rz. 5500 ff. Zum Begriff des Unternehmers s. Rz. 45 ff. 103

1. Steuerschuldner bei Unternehmerwechsel (§ 5 Abs. 2 GewStG)

Der Wechsel des Steuerschuldners beim Übergang des Betriebs eines **Unternehmers auf einen anderen Unternehmer** ist in §§ 2 Abs. 5 und 5 Abs. 2 GewStG klar geregelt. Geht ein Gewerbebetrieb im Ganzen auf einen anderen Unternehmer über, so gilt der Gewerbebetrieb nach § 2 Abs. 5 GewStG als durch den bisherigen Unternehmer eingestellt und als durch den anderen Unternehmer neu gegründet, wenn er nicht mit einem bei ihm bereits bestehenden Gewerbebetrieb vereinigt wird. Für den übergegangenen Gewerbebetrieb ist nach § 5 Abs. 2 GewStG der bisherige Unternehmer bis zum Zeitpunkt des Übergangs Steuerschuldner und der andere Unternehmer von diesem Zeitpunkt an Steuerschuldner. 104

Die Regelung des § 5 Abs. 2 GewStG ergibt sich bereits aus den **allgemeinen Grundsätzen über die Entstehung der Steuerschuld bei Einzelunternehmen** nach § 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG iVm. §§ 14 und 18 GewStG. Der Steuermessbetrag wird nach § 14 GewStG für den EZ nach dessen Ablauf festgesetzt. EZ ist regelmäßig das Kalenderjahr. Nur wenn der Gewerbebetrieb nicht während des ganzen Kalenderjahrs besteht, tritt an die Stelle des Kalenderjahrs der kürzere Zeitraum der sachlichen Steuerpflicht, so dass sich der EZ entsprechend verkürzt. Die endgültige GewSt entsteht nach § 18 GewStG jeweils mit Ablauf des EZ, für den die Festsetzung vorzunehmen ist. Entscheidender Zeitpunkt für die Entstehung der Steuerschuld ist danach das Ende des vollen oder abgekürzten EZ. Wer in diesem Zeitpunkt die Eigenschaft als Steuerschuldner nach § 5 GewStG erfüllt, ist Schuldner der GewSt für den abgelaufenen EZ. Beim Übergang eines Gewerbebetriebs im Ganzen auf einen anderen Unternehmer ist deshalb bereits nach allgemeinen Grundsätzen der bisherige Unternehmer Steuerschuldner für den EZ vor dem Betriebsübergang und der neue Unternehmer Steuerschuldner für den EZ nach dem Betriebsübergang. 105

2. Steuerschuldner bei Mitunternehmerwechsel (§ 5 Abs. 2 GewStG)

§ 2 Abs. 5 GewStG enthält keine ausdrückliche Bestimmung zum Betriebsübergang beim Wechsel von Mitunternehmern und § 5 Abs. 2 GewStG dementsprechend auch keine ausdrückliche Regelung zum Wechsel des Steuerschuldners in solchen Fällen. Beide Vorschriften sprechen nur den **Unternehmer** an. Daraus ergibt sich 106

mittelbar: Ein Mitunternehmerwechsel kann dem Unternehmerwechsel nur gleichgestellt werden, wenn die **gesamte Unternehmerschaft** wechselt. Die ständige Rspr. (BFH v. 18.5.1972 – I R 173/70, BStBl. II 1972, 775; v. 14.12.1989 – IV R 117/88, BStBl. II 1990, 436; v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616; v. 17.1.1994 – IV R 137/91, BStBl. II 1994, 477; v. 26.6.1996 – VIII R 41/95, BStBl. II 1997, 179; v. 22.1.2009 – IV R 90/05, FR 2009, 828) beurteilt deshalb den Austausch von Mitunternehmern nur dann als Unternehmerwechsel nach § 2 Abs. 5 GewStG, wenn während eines EZ an die Stelle des bisherigen Alleininhabers lauter neue Mitinhaber treten bzw. umgekehrt an die Stelle der bisherigen Mitinhaber ein neuer Alleininhaber tritt oder an die Stelle **aller bisheriger Mitunternehmer** neue Mitunternehmer treten.

- 107 Wechseln im Laufe des Jahres nur **alle am Kapital** einer Personengesellschaft **beteiligten Gesellschafter** und die Gesellschafter der nicht am Kapital beteiligten Komplementär-GmbH, hält das FG Baden-Württemberg v. 18.5.2017 – 1 K 3691/15, EFG 2017, 1183 dementsprechend eine **einheitliche Ermittlung des Gewerbeertrags im Gesamtjahr** für richtig. Dem ist zuzustimmen, denn ein vollständiger Unternehmerwechsel hat nicht stattgefunden, da die Komplementär-GmbH in dem EZ unverändert Gesellschafterin der Personengesellschaft geblieben ist. Die sachliche Steuerpflicht hat in dem EZ also angedauert, obwohl die Kommanditisten und sogar die GmbH-Gesellschafter ausgeschieden und andere Gesellschafter dafür wieder eingetreten sind.
- 108 In dem Revisionsverfahren gegen das Urt. des FG Baden-Württemberg hat der BFH v. 19.12.2019 – IV R 8/17, BStBl. II 2020, 401 die Frage, ob ein **Unternehmerwechsel** auch dann vorliegt, wenn alle Gesellschafter bis auf die nicht am Kapital der Gesellschaft beteiligte Komplementärin ausgetauscht werden, ebenso beantwortet wie das FG, dh. verneint. Der BFH nahm im Streitfall allerdings dennoch einen **Unternehmenswechsel** an, aber aus einem anderen Grunde. Der BFH sah die Beendigung des bisherigen Betriebs und den Beginn eines neuen Betriebs darin, dass ein bisher selbst betriebenes Unternehmen im Wege der Betriebsaufspaltung verpachtet wurde. Bisher galt allerdings der Grundsatz, werden die wesentlichen Betriebsgrundlagen fortgeführt, wird auch das Unternehmen weiter betrieben. Darum musste der BFH seine bisherige Rspr. Ändern. Entscheidend ist aber für die Frage des **Unternehmerwechsels**, dass der BFH mit seinem Urt. v. 19.12.2019 – IV R 8/17, BStBl. II 2020, 401 an seiner bisherigen Rspr. zum Mitunternehmerwechsel festgehalten hat. Ein Unternehmerwechsel setzt weiterhin voraus, dass **alle** bisherigen Mitunternehmer ausscheiden.

3. Steuerschuldner bei Wechsel zwischen Unternehmer und Mitunternehmerschaft (§ 5 Abs. 2 GewStG)

- 109 Geht das Unternehmen von einem Unternehmer auf eine Mitunternehmerschaft über oder umgekehrt von einer Mitunternehmerschaft auf einen Unternehmer, so liegt ein **Unternehmerwechsel** nach § 2 Abs. 5 GewStG nur vor, wenn der Unternehmer

- nach dem Betriebsübergang auf die Mitunternehmerschaft ihr **nicht mehr angehört** oder
- vor dem Betriebsübergang von der Mitunternehmerschaft an ihn ihr **nicht angehört hat**.

Lediglich in solchen Fällen findet nach § 2 Abs. 5 GewStG ein Wechsel der Unternehmerschaft und damit nach § 5 Abs. 2 GewStG ein Wechsel des Steuerschuldners statt.

a) Formwechsel ohne Unternehmerwechsel

Geht ein Gewerbebetrieb **von einem Einzelunternehmer auf eine Mitunternehmerschaft** (Personengesellschaft) über und wird der **bisherige Einzelunternehmer bei ihr** als Gesellschafter **Mitunternehmer** oder geht umgekehrt das Unternehmen von der Mitunternehmerschaft (Personengesellschaft) auf einen ihrer Mitunternehmer (Gesellschafter) über, so **besteht der Gewerbebetrieb fort**. Dies ergibt sich mittelbar aus § 2 Abs. 5 GewStG. Es fehlt an einem Unternehmerwechsel. Der Gewerbebetrieb geht in solchen Fällen nicht auf einen anderen Unternehmer über, da ihn einer der Mitunternehmer weiterführt. § 5 Abs. 2 GewStG, der einen Wechsel des Steuerschuldners vorsieht, ist daher nicht anzuwenden. Während des EZ ändern sich zwar bei dem Unternehmen die Voraussetzungen für die Bestimmung des Steuerschuldners nach § 5 Abs. 1 GewStG. Entscheidend für die Anwendung des § 5 GewStG sind aber nur die **Verhältnisse im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld** (§ 18 GewStG), dh. zum Ende des EZ (§ 14 GewStG). 110

Entstände die GewSt fortlaufend während des gesamten EZ, käme es in solchen Fällen eines Fortbestands des Unternehmens darauf an, wer während des gesamten EZ die Voraussetzungen als Steuerschuldner für die jeweils bei ihm entstandene GewSt des Unternehmens erfüllt hat. Die bisherige Rspr. (BFH v. 17.2.1989 – III R 36/85, BStBl. II 1989, 664; v. 13.10.2005 – IV R 55/04, BStBl. II 2006, 404) und ihr folgend die Verwaltung (R 5.1 Abs. 1 GewStR) sehen es offensichtlich so und halten es daher für richtig, beim Wechsel des Steuerschuldners vom Einzelunternehmer (§ 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG) zur Personengesellschaft (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG) und umgekehrt, für jeden, der die Voraussetzungen als Steuerschuldner irgendwann während des EZ erfüllt hat, einen eigenen Steuermessbetrag festzusetzen. Das sind in solchen Fällen der Einzelunternehmer und die Personengesellschaft. 111

Die **GewSt entsteht** nach § 18 GewStG jedoch nicht **im** Ablauf des EZ, dh. fortlaufend während einer bestimmten Zeit, sondern **mit** Ablauf des EZ, also zu einem bestimmten Zeitpunkt, wobei EZ nach § 14 Satz 2 und 3 GewStG das ganze Kalenderjahr oder das Kalenderjahr bis zum Betriebsende ist. Es kommt deshalb nicht darauf an, welche Personen oder Personenvereinigungen während des gesamten Kalenderjahrs oder des Kalenderjahrs bis zum Betriebsende die Voraussetzungen als Steuerschuldner nach § 5 GewStG irgendwann einmal erfüllt haben, sondern nur darauf, wer sie am Schluss des EZ, dh. zum Ende des Kalenderjahrs am 31.12. oder bei Betriebsende, erfüllt hat. Denn die GewSt entsteht nach § 18 iVm. § 5 GewStG bei demjenigen, der **im Zeitpunkt ihres Entstehens Steuerschuldner** ist. Wer zwar während des EZ, aber lediglich vor dem Entstehen der Steuerschuld die 112

Voraussetzungen als Steuerschuldner erfüllt hat, kommt hingegen als Steuerschuldner nicht zusätzlich, sondern überhaupt nicht in Betracht.

Die Sichtweise der bisherigen Rspr. macht es erforderlich, zusätzlich danach zu unterscheiden, ob es sich bei der Mitunternehmerschaft um eine **Außen- oder Innengesellschaft** handelt. Vgl. zu dieser Differenzierung Rz. 78 ff. Nur eine Personengesellschaft, die Außengesellschaft ist, wird nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG als Steuerschuldnerin angesehen. Liegt eine Innengesellschaft vor, ist dagegen der Außengesellschafter der Steuerschuldner. Bei einer Innengesellschaft, kommt es deshalb darauf an, welcher Gesellschafter ausscheidet. Bei einem Ausscheiden des einzigen Innengesellschafters bleibt der bisherige Außengesellschafter als neuer Alleinunternehmer nach § 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG Steuerschuldner. Ebenso ist es im umgekehrten Fall. Tritt ein Innengesellschafter zu einem bisherigen Alleinunternehmer hinzu, bleibt der bisherige Betriebsinhaber als Außengesellschafter Steuerschuldner. Bei einer Innengesellschaft ändert sich durch den Ein- oder Austritt eines Innengesellschafters also an der Person des Steuerschuldners nichts. Die bisherige Rspr. von der Gleichstellung des Schuldnerwechsels mit dem Unternehmerwechsel setzt also voraus, dass es sich bei der Personengesellschaft um eine Außengesellschaft handelt.

- 113 **Für einen EZ** wird nach § 14 Satz 1 GewStG entgegen der bisherigen Rspr. nur **ein Steuermessbescheid** festgesetzt. Der Steuermessbescheid richtet sich gegen den Steuerschuldner, dh. die Person oder Personengesellschaft, die am Schluss des EZ die Voraussetzungen des § 5 GewStG erfüllt hat. Da die bisherige Rspr. für einen einzigen EZ entgegen §§ 5 und 18 GewStG beim unterjährigen Übergang des Betriebs vom Einzelunternehmer auf die Personengesellschaft (Außengesellschaft) und umgekehrt demgegenüber zwei Steuerschuldner annimmt, den Einzelunternehmer und die Personengesellschaft, werden nach der bisherigen Rspr. für den EZ des Betriebsübergangs entgegen § 14 GewStG zwei Steuermessbescheide erlassen. Für die Abgrenzung der persönlichen Steuerpflicht stellt R 5.1 Abs. 1 GewStR bei der Berechnung des anteiligen Steuermessbetrags darauf ab, inwieweit der **Gewerbeertrag** gem. § 7 GewStG **zeitanteilig** von dem Einzelunternehmer oder der Personengesellschaft erzielt worden ist.
- 114 Der **Freibetrag** nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG in Höhe von 24 500 € ist auf Anordnung der Verwaltung (R 11.1 Satz 3 ff. GewStR) auf jeden der beiden Steuerschuldner entsprechend der Dauer seiner persönlichen Steuerpflicht, also **zeitanteilig**, zu verteilen. R 11.1 Satz 6 GewStR lässt dabei aus Vereinfachungsgründen eine Monatsrechnung zu, so dass bei dem einzelnen Steuerschuldner für jeden angefangenen Monat der Steuerpflicht ein Zwölftel des Freibetrags (2 042 €) berücksichtigt werden kann. Die **Steuermesszahl** gem. § 11 Abs. 2 GewStG in Höhe von 3,5 % ist auf denjenigen Gewerbeertrag des jeweiligen Steuerschuldners anzuwenden, der nach Abrundung auf volle 100 € (§ 11 Abs. 1 Satz 3 GewStG) und nach Abzug des anteiligen Freibetrags (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG) verbleibt. Diese Verwaltungsregelung folgt der früheren Rspr., widerspricht aber der gesetzlichen Regelung, da sie entgegen § 5 Abs. 2 GewStG von einem unterjährigen Wechsel des Steuerschuldners ausgeht, obwohl gar kein Unternehmerwechsel stattgefunden hat.

b) Steuerschuldner bei Formwechsel ohne Unternehmerwechsel

Es kommt auch für die Anwendung des § 11 GewStG allein auf den **Betriebsinhaber** an, der **am Ende des EZ** die Voraussetzungen als **Steuerschuldner** nach § 5 GewStG erfüllt. Handelt es sich um eine **natürliche Person** oder eine **Personengesellschaft**, so kommen sie in den Genuss des Freibetrags nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG. Handelt es sich um eine juristische Person, welche die GewSt für ihren eigenen Gewerbebetrieb schuldet, ist ihr dieser Freibetrag dagegen verwehrt. **Anders** sieht es nach wie vor der BFH v. 25.4.2018 – IV R 8/16 (BStBl. II 2018, 484 = FR 2018, 663 m. Anm. *M. Schulze*) für den Fall des Betriebsübergangs von einer Personengesellschaft (Außengesellschaft) auf eine natürliche Person (Einzelunternehmerin), weil der BFH den Steuermessbetrag in derartigen Fällen auch ohne Unternehmerwechsel auf zwei Steuerschuldner aufteilt, allerdings nunmehr unter Modifizierung der Verwaltungsregelung über die Art und Weise der Messbetragsaufteilung (Abweichung von R 11.1 Satz 3 ff. GewStR).

Der BFH v. 15.7.2020 – III R 68/18, FR 2021, 382 m. Anm. *Wendt* betrifft zwar auch die Aufnahme einer natürlichen Person in eine Personengesellschaft. Der fortgeführte Betrieb gehörte zuvor aber einer juristischen Person. Schon das Urt. des BFH v. 8.12.2016 – IV R 8/14 (BStBl. II 2017, 538) unterscheidet bei einer GmbH & atypisch Still zwischen dem Gewerbebetrieb der GmbH als Inhaberin des Handelsgeschäfts und dem Gewerbebetrieb der atypisch stillen Gesellschaft als Personengesellschaft, an welcher die Inhaberin des Handelsgeschäfts und der stille Gesellschafter sich beteiligen. Es geht zwar um dasselbe Handelsgeschäft, das nach wie vor **unmittelbar** von der GmbH betrieben wird, nach dem Beitritt des stillen Gesellschafters aber **mittelbar** auch von der stillen Gesellschaft GmbH & atypisch Still. Aus diesem Grunde können aus dem Urt. des BFH v. 15.7.2020 – III R 68/18, FR 2021, 382 m. Anm. *Wendt* zur Gewährung des Freibetrags nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG an die GmbH & atypisch Still keine Schlüsse für die hier anstehende Problematik der Einbringung des Betriebs einer natürlichen Person in eine Personengesellschaft (Außengesellschaft) gezogen werden.

Die Klärung, ob der Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG aufgeteilt wird, wenn das Unternehmen einer **natürlichen Person** im Laufe des Jahres in eine Personengesellschaft (Außengesellschaft) eingebracht wird oder umgekehrt das Unternehmen von einer solchen Personengesellschaft durch eine natürliche Person übernommen wird, muss noch durch die Rspr. herbeigeführt werden. Den Vorschriften der §§ 5, 14 und 18 GewStG entspricht mE nur das folgende Ergebnis:

Wird das **Einzelunternehmen einer natürlichen Person** im Laufe eines Jahres in **eine Personengesellschaft (Außengesellschaft) eingebracht**, besteht keine persönliche Steuerpflicht des Einzelunternehmers mehr, auch wenn die sachliche Steuerpflicht seines Unternehmens unverändert fortbesteht (BFH v. 17.2.1989 – III R 36/85, BStBl. II 1989, 664; v. 11.8.1993 – III R 83/89, BFH/NV 1994, 263). Steuerschuldnerin ist vielmehr die Personengesellschaft für den gesamten EZ, weil sie allein im Zeitpunkt des Entstehens der GewSt mit Ablauf des EZ (§ 18 GewStG) die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG erfüllt. **Übernimmt eine natürliche Person als Einzelunternehmerin unterjährig das Unternehmen von einer Per-**

sonengesellschaft (Außengesellschaft), an der sie beteiligt war, so entfällt die persönliche Steuerpflicht der Personengesellschaft, obwohl die sachliche Steuerpflicht ihres Betriebs fortbesteht (BFH v. 19.7.1988 – VIII R 220/79, BFH/NV 1989, 319 und v. 19.7.1988 – VIII R 242/80, BFH/NV 1989, 320). Geht das Vermögen einer zweigliedrigen Personengesellschaft beim Ausscheiden eines der beiden Gesellschafter im laufenden Jahr auf den verbleibenden Gesellschafter über, so ist **der Messbescheid für das Jahr des Formwechsels gegenüber dem verbleibenden Gesellschafter** zu erlassen, weil er im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerpflicht mit Ablauf des EZ (§ 18 GewStG) der alleinige Unternehmer und damit nach § 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG Steuerschuldner ist (anders die Urt. des BFH v. 13.10.2005 – IV R 55/04, BStBl. II 2006, 404 und v. 25.4.2018 – IV R 8/16, BStBl. II 2018, 484 = FR 2018, 663 m. Anm. *M. Schulze*, die noch zwei Messbescheide für erforderlich halten). Ist der Gesellschafter, der den Betrieb von der Personengesellschaft übernimmt, eine natürliche Person, so erhält er den Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG, ist er eine juristische Person, dann nicht. Vgl. auch *Sarrazin*, FR 2021, 276. Die bisherige Behandlung derartiger Fälle durch Rspr. und Verwaltung lässt sich mE nur aufrechterhalten, wenn Personenhandelsgesellschaften und GbR, die Außengesellschaften sind, wegen ihrer Teilrechtsfähigkeit als Unternehmerinnen angesehen werden, weil dann jeder Formwechsel auch einen Unternehmerwechsel darstellt. Vgl. zur Frage der künftigen Rechtsfähigkeit von Personengesellschaften den RegE eines Gesetzes zur **Modernisierung des Personengesellschaftsrechts** v. 20.1.2021 (BR-Drucks. 59/21, BT-Drucks. 19/27635).

118–121 Einstweilen frei.

VIII. Steuerhaftung

- 122 Die Gemeinde – in Stadtstaaten das FA – kann an Stelle des Schuldners der GewSt auch die Personen in Anspruch nehmen, die für die GewSt haften. Für die GewSt gelten, soweit ihre Verwaltung den **Gemeinden** übertragen worden ist, nach § 1 Abs. 2 Nr. 2 und 4 AO die **Vorschriften** des Zweiten und Vierten Teils **der AO**, also auch ihre Regelungen **über die Haftung entsprechend**. Die Haftung für die GewSt kann auf **öffentlichem oder privatem Recht** beruhen. Vgl. R 5.3 GewStR. Wer die Steuer schuldet, kann nicht für sie haften. Steuerschuldnerschaft und Haftung schließen sich gegenseitig aus (BFH v. 24.10.2017 – VII B 99/17, BFH/NV 2018, 933).

Wer **kraft Gesetzes** für eine Steuer haftet, ist **Haftungsschuldner** und kann durch schriftlichen **Haftungsbescheid** in Anspruch genommen werden (§ 191 Abs. 1 AO). Es braucht dafür kein Haftungstatbestand nach der AO (§§ 69 bis 77) vorzuliegen, sondern es genügt eine Haftung nach den Vorschriften des Zivilrechts (vgl. auch R 5.3 GewStR). Steuerschuldner und Haftender sind nach § 44 Abs. 1 AO Gesamtschuldner. Lediglich bei vertraglicher Haftung (vgl. § 48 AO) ist eine Inanspruchnahme durch Haftungsbescheid nicht zulässig (§ 192 AO).

- 123 Auf den erstmaligen Erlass eines Haftungsbescheides sind nach § 191 Abs. 3 AO die Vorschriften über die **Festsetzungsfrist** (§§ 169–171 AO) entsprechend anzuwen-

den. Eine Korrektur zugunsten des Haftungsschuldners kann allerdings auch noch nach Ablauf der Festsetzungsfrist vorgenommen werden (BFH v. 12.8.1997 – VII R 107/96, BStBl. 1998, 131). Für die Änderung von Haftungsbescheiden gelten im Übrigen die allgemeinen Vorschriften über die Berichtigung, die Rücknahme und den Widerruf von **Verwaltungsakten** (§§ 129–131 AO), nicht die für Steuerbescheide maßgeblichen Korrekturvorschriften der §§ 172 ff. AO.

Ergibt sich die Haftung nicht aus den Steuergesetzen, so kann nach § 191 Abs. 4 AO 124 ein Haftungsbescheid nur ergehen, solange die Haftungsansprüche nach dem für sie maßgebenden (zB bürgerlichen) Recht noch nicht verjährt sind. Die Haftung für die GewSt hängt von der **Festsetzung** der GewSt ab. Ein Haftungsbescheid kann nach § 191 Abs. 5 AO nicht mehr ergehen, soweit die GewSt nicht festgesetzt worden ist und wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist auch nicht mehr festgesetzt werden kann oder soweit die GewSt verjährt ist oder erlassen worden ist, es sei denn, der Haftungsschuldner hat Steuerhinterziehung begangen.

Grundsätzlich darf ein Haftungsschuldner nach § 219 AO nur auf Zahlung der 125 Steuerschuld in Anspruch genommen werden, soweit die **Vollstreckung** in das bewegliche Vermögen des Steuerschuldners **ohne Erfolg** geblieben ist oder wenn anzunehmen ist, dass die Vollstreckung aussichtslos bliebe. Diese Einschränkungen gelten nur dann nicht, wenn die Haftung darauf beruht, dass der Haftungsschuldner Steuerhinterziehung begangen hat oder gesetzlich verpflichtet war, Steuern einzubehalten und abzuführen oder zu Lasten eines anderen zu entrichten. In diesen Sonderfällen ist nach pflichtgemäßem Ermessen über die unmittelbare Inanspruchnahme des Haftungsschuldners zu entscheiden.

Es ist Sache der **Gemeinde**, den Anspruch aus der Haftung geltend zu machen, 126 wenn ihr die Festsetzung und Erhebung der GewSt durch ein Landesgesetz übertragen worden ist (vgl. auch R 5.3 GewStR). Gegen Haftungsbescheide der Gemeinde sind der Widerspruch und der **Verwaltungsrechtsweg** gegeben (§§ 68–73 und § 40 VwGO). Wird die GewSt ausnahmsweise vom **FA** festgesetzt und erhoben, obliegt ihm auch die Geltendmachung eines Haftungsanspruchs. Gegen Haftungsbescheide des FA sind der Einspruch und der **Finanzrechtsweg** gegeben (§ 347 Abs. 1 Nr. 1 AO, § 33 FGO).

Der Haftungsschuldner, gegen den ein Haftungsbescheid ergangen ist, kann sowohl 127 gegen die Haftungsschuld als auch gegen die GewSt-Schuld (sog. Primärschuld) Einwendungen erheben. Nur ausnahmsweise sind dem Haftungsschuldner nach § 166 AO **Einwendungen gegen die Primärschuld** abgeschnitten, wenn diese gegenüber dem Steuerpflichtigen unanfechtbar festgesetzt worden ist und der Haftungsschuldner entweder Gesamtrechtsnachfolger des Primärschuldners ist oder rechtlich in der Lage gewesen ist, den gegen diesen erlassenen GewSt-Bescheid als dessen Vertreter, Bevollmächtigter oder kraft eigenen Rechts anzufechten. Dagegen können dem Haftungsschuldner Einwendungen gegen die Primärschuld nicht mit der Begründung versagt werden, der GewSt-Messbescheid sei Grundlagenbescheid des GewSt-Bescheids und diese Bindung erstrecke sich auch auf die Heranziehung des Haftungsschuldners. Denn der Haftungsschuldner ist durch den GewSt-Messbescheid nicht beschwert und hat deshalb keine Möglichkeit, seine Einwendungen

in einem Rechtsbehelfsverfahren gegen den GewSt-Messbescheid vorzubringen. Das BVerfG v. 29.11.1996 – 2 BvR 1157/93, BStBl. II 1997, 415 hat die gegenteilige Rspr. des BVerwG v. 17.1.1980 – 7 C 56.78 (Buchholz 401.5 § 5 GewStG Nr. 3 S. 8) und v. 7.7.1989 – 8 C 85.87 (Buchholz 401.0 § 191 AO Nr. 3 S. 1) außer Kraft gesetzt, und zwar unter Hinweis auf Art. 19 Abs. 4 und Art. 103 GG. In diesem Sinne auch BFH v. 13.1.2005 – V R 44/03, BFH/NV 2005, 998 und v. 12.1.2011 – XI R 11/08, BStBl. II 2011, 477 zur USt.

1. Öffentlich-rechtliche Haftung

- 128 Die öffentlich-rechtliche Haftung für die GewSt stützt sich, da das GewStG – abgesehen von der Spendenhaftung gem. § 9 Nr. 5 Satz 14 ff. – keine eigenen Haftungsvorschriften enthält, auf die **Vorschriften der AO**. Für die GewSt gelten dieselben Haftungsvorschriften der AO wie für andere Steuern (§ 1 Abs. 2 Nr. 2 AO), vor allem §§ 69, 71, 73, 74 und 75 AO. In Insolvenzfällen schließen §§ 93, 227 Abs. 2 InsO eine Inanspruchnahme aus der Haftung nach §§ 69 ff. AO nicht aus (BFH v. 2.11.2001 – VII B 155/01, BStBl. II 2002, 73).

Sind die Voraussetzungen für eine Haftung nach der AO erfüllt, erlässt das FA einen **Haftungsbescheid**. Der Haftungsbescheid muss **inhaltlich hinreichend bestimmt** sein, dh. für den Betroffenen muss klar erkennbar sein, was von ihm, auch der Höhe nach, verlangt wird. Dabei genügt es, wenn aus dem gesamten Inhalt des Bescheids einschließlich der von dem FA gegebenen Begründung hinreichende Klarheit über das Verlangte gewonnen werden kann (BFH v. 24.4.1990 – VII R 114/88, BFH/NV 1991, 137; v. 16.7.1992 – VII R 59/91, BFH/NV 1993, 146). Für die inhaltliche Bestimmtheit eines Haftungsbescheides reicht es auch aus, wenn sich aus ihm die konkreten Sachverhalte, die zur Haftung geführt haben, ohne weiteres zweifelsfrei entnehmen lassen (vgl. BFH v. 11.12.2008 – VI R 20/05, BFH/NV 2009, 904).

a) Haftung des Vertreters (§ 69 AO)

- 129 Für die GewSt haften nach § 69 AO die gesetzlichen **Vertreter** des gewerblichen Unternehmens bzw. des Betriebsinhabers (§ 34 AO) sowie die Personen, die zur **Verfügung** über das Unternehmen berechtigt sind (§ 35 AO), soweit der GewSt-Anspruch der Gemeinde infolge der vorsätzlichen oder grob fahrlässigen Pflichtverletzung dieser Personen nicht bzw. nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt wird. Zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Steuerausfall muss ein ursächlicher Zusammenhang bestehen (BFH v. 26.1.2016 – VII R 3/15, BFH/NV 2016, 893).

- 130 **Gesetzlicher Vertreter** ist zB der Vorstand einer AG oder der Geschäftsführer einer GmbH, aber auch der Vorsitzende eines wirtschaftlichen Vereins (BFH v. 23.6.1998 – VII R 4/98, BStBl. II 1998, 761). Insolvenzverwalter, Testamentsvollstrecker und Liquidatoren (Abwickler) haften nach § 34 Abs. 3, § 69 AO für die GewSt-Schulden der von ihnen verwalteten Unternehmen.

Als Haftungsschuldner iS des § 69 AO kommt auch ein zwischenzeitlich **ausgeschiedener Geschäftsführer** in Betracht, wenn er die ihm während seiner Tätig-

keit obliegende **steuerlichen Pflichten der Gesellschaft schuldhaft nicht erfüllt** hat. **Pflichtwidrig** handelt der gesetzliche Vertreter, der ungeachtet der erkennbar entstehenden Steueransprüche für deren spätere Tilgung im Zeitpunkt der Fälligkeit **keine Vorsorge** trifft. Dabei kann je nach den Umständen des Einzelfalls ein bestimmtes pflichtmäßiges Verhalten auch schon vor der Entstehung der Steuerforderung geboten sein, wenn dessen Entstehung absehbar war. Dies setzt voraus, dass dem gesetzlichen Vertreter überhaupt Umstände bekannt sind, die auf eine bevorstehende Entstehung von Steuern schließen lassen (BFH v. 11.11.2015 – VII B 74/15, BFH/NV 2016, 370). Im Fall der Veräußerung sämtlicher Geschäftsanteile eines wirtschaftlich nahezu vollständig abgewickelten Unternehmens bei gleichzeitiger Aufgabe der Geschäftsführung verletzt ein Geschäftsführer seine Mittelvorsorgepflicht in grob fahrlässiger Weise, wenn er einen vorhandenen, **für die Zahlung der bereits entstandenen GewSt vorgesehenen Betrag ungesichert dem Zugriff des Erwerbers überlässt** (BFH v. 25.4.2013 – VII B 245/12, BFH/NV 2013, 1063).

Verfügungsberechtigter iS des § 35 AO ist jeder, der tatsächlich über Mittel, die einem anderen gehören, verfügen kann und der als solcher auftritt (BFH v. 11.7.1958 – III 267/57 U, BStBl. III 1958, 367). Es ist gleichgültig, ob er dazu rechtlich in der Lage ist wie ein Treuhänder oder ein verdeckter Stellvertreter oder nur faktisch wie der beherrschende Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, der das Unternehmen tatsächlich leitet, obwohl er nicht zum Geschäftsführer bestellt ist (BFH v. 16.1.1980 – I R 7/77, BStBl. II 1980, 526). 131

Eine Haftungsschuld entsteht nur, soweit der Vertreter oder Verfügungsberechtigte die Steuerschuld des Unternehmens nicht beglichen hat, und zwar **im Rahmen der Zahlungsfähigkeit des Betriebs**. Reichen die Zahlungsmittel des Unternehmens zur Erfüllung sämtlicher Verbindlichkeiten nicht aus, genügt eine verhältnismäßige Tilgung der Steuerschuld mit etwa derselben Quote, mit der die anderen Schulden auch bedient werden (BFH v. 14.7.1987 – VII R 188/82, BStBl. II 1988, 172, zur USt; ähnlich BFH v. 26.1.2016 – VII R 3/15, BFH/NV 2016, 893). 132

Wird eine Steuerforderung gegenüber einer GmbH **widerspruchslös zur Insolvenztabelle festgestellt**, ist der Geschäftsführer der GmbH im Verfahren wegen Haftung gem. § 166 AO mit **Einwendungen** gegen die Höhe der Steuerforderung **ausgeschlossen**, wenn er der Forderungsanmeldung hätte widersprechen können, dies aber nicht getan hat (BFH v. 27.9.2017 – XI R 9/16, BStBl. II 2018, 515).

b) Haftung des Steuerhinterziehers (§ 71 AO)

Wer GewSt hinterzieht (§ 370 AO) oder sich sonst an einer solchen Tat beteiligt, ohne Steuerschuldner zu sein, **haftet für die verkürzte GewSt** sowie für die Hinterziehungszinsen (§ 235 AO). Bei der Inanspruchnahme ist das FA bzw. die Gemeinde an Entscheidungen im strafgerichtlichen Verfahren nicht gebunden (BFH v. 10.10.1972 – VII R 117/69, BStBl. II 1973, 68). Sind **Zweifel, ob und in welchem Umfang Steuerhinterziehung** begangen wurde, nicht auszüräumen, kann also das FA seiner Feststellungslast nicht genügen, ist eine Haftung nach § 71 AO ausgeschlossen (BFH v. 15.1.2013 – VIII R 22/10, BStBl. II 2013, 526). So haftet ein 133

möglicher **Gehilfe** der Steuerhinterziehung nicht, wenn der mutmaßliche Haupttäter anonym bleibt.

c) Haftung bei Organschaft (§ 73 AO)

- 134 Nach § 73 Satz 1 AO haftet eine Organgesellschaft für solche Steuern des Organträgers, für welche die Organschaft zwischen ihnen steuerlich von Bedeutung ist. Solange eine Organschaft nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG besteht, haftet die Organgesellschaft für die gesamte GewSt, die der Organträger zu entrichten hat (§ 73 AO). Entscheidend ist, dass die Organschaft sowohl im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld als auch im Zeitpunkt der Entstehung des Haftungsanspruchs vorgelegen hat. Die **Haftung für die gesamte GewSt des Organträgers** umfasst nicht nur die Haftung für GewSt, die auf den Betrieb der Organgesellschaft selbst zurückgeht, sondern auch für GewSt, welche die Betriebe des Organträgers verursacht haben. Ob auch eine Haftung für die Steuern besteht, welche andere Organgesellschaften des Organkreises verursacht haben, ist umstritten. FG BW v. 30.5.1985 – I 174/81 (EFG 1985, 533, rkr.) und FG Nürnberg v. 11.12.1990 – II 238/86, rkr., EFG 1991, 437 – beide Urteile zur USt – halten eine Haftungsinanspruchnahme in einem derart weiten Umfang, ohne dass dies besondere Gründe rechtfertigen, für ermessensfehlerhaft.

Der Gegenstand der **Haftung** (§ 73 Satz 1 AO) ist für eine körperschaftsteuerrechtliche Organschaft (§ 14 Abs. 1 Satz 1 KStG) auf solche Steueransprüche **beschränkt**, die gegen den Organträger gerichtet sind, der durch das konkrete Organisationsverhältnis bestimmt wird. Dies ist auch bei **mehrstufigen** Organschaften zu beachten (BFH v. 31.05.2017 – I R 54/15, BStBl. II 2018, 54 = GmbHR 2017, 1285 m. Anm. *Bormann*). Bei mehrstufigen Organschaften ist § 73 Satz 1 AO deshalb nur anzuwenden, wenn trotz der nur mittelbaren Beteiligung eine Beherrschung iS einer finanziellen Eingliederung vorliegt und außerdem unmittelbar ein Ergebnisabführungsvertrag abgeschlossen worden ist. Wegen der Verweisung auf § 14 KStG in § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG gilt diese Auslegung des § 73 Satz 1 AO auch für die gewerbesteuerrechtliche Organschaft.

d) Haftung des wesentlich beteiligten Eigentümers von Gegenständen (§ 74 AO)

- 135 Wem Wirtschaftsgüter gehören, die einem gewerblichen Unternehmen dienen, an dem er wesentlich, dh. zu **mehr als einem Viertel** beteiligt ist, haftet, falls er nicht ohnehin Steuerschuldner ist, nach § 74 AO mit diesen Gegenständen für die GewSt, soweit die Steuerschuld während des Bestehens seiner wesentlichen Beteiligung entstanden ist. Für die wesentliche Beteiligung genügt eine **mittelbare Beteiligung** zB über eine Tochtergesellschaft oder einen Treuhänder. Einer wesentlichen Beteiligung steht es gleich, wenn jemand auf das Unternehmen einen **beherrschenden Einfluss** in einer Weise ausübt, dass fällige GewSt nicht entrichtet wird.
- 136 **Gegenstand** der Haftung können nicht nur körperliche Gegenstände, sondern auch **auch immaterielle Wirtschaftsgüter** sein, wenn in dieses Vermögen vollstreckt werden kann (BFH v. 23.5.2012 – VII R 28/10, BStBl. II 2012, 763 zum Erb-

baurecht). Der **Eigentümer** der Gegenstände haftet zwar persönlich, aber beschränkt auf die dem Unternehmen zur Verfügung gestellten Gegenstände. Sind die Gesellschafter einer Personengesellschaft jeweils wesentlich beteiligt, genügt **Gesamthandseigentum** an den Wirtschaftsgütern (BFH v. 10.11.1983 – V R 18/79, BStBl. II 1984, 127, zur USt; v. 23.5.2012 – VII R 28/10, BStBl. II 2012, 763, zur USt).

Die Wirtschaftsgüter gehören dem wesentlich Beteiligten idR noch im Zeitpunkt der Geltendmachung des Haftungsanspruchs (FG Köln v. 17.9.1997 – 6 K 5459/91, rkr., EFG 1998, 162). Es reicht aber aus, dass sie dem Unternehmen im **Zeitpunkt der Entstehung des Haftungsanspruchs** gedient haben (FG Nds. v. 24.9.1980 – VI 264/77, rkr., EFG 1981, 58). Die Haftung **beschränkt sich nicht** auf die **Gegenstände**, die im Zeitpunkt des Ergehens des Haftungsbescheids **im Eigentum des Haftenden** vorhanden sind. Sie umfasst vielmehr auch den Erlös aus dem Verkauf eines Gegenstandes, der dem Unternehmen gedient hat, selbst wenn dieser später veräußert worden ist, oder ein sonstiges **Surrogat**, wenn der Haftende anderweitig das Eigentum aufgegeben oder verloren hat, zB Schadenersatzzahlungen oder Tauschgegenstände (BFHv. 22.11.2011 – VII R 28/10, BStBl. II 2012, 223). Das ergibt sich aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift, die Vollstreckung in die Substanz des Betriebs zu ermöglichen, soweit sie dem Unternehmen von wesentlich Beteiligten überlassen worden ist. 137

e) Haftung des Betriebsübernehmers (§ 75 AO)

Wird ein gewerbliches Unternehmen oder ein Betrieb, der innerhalb eines solchen Unternehmens gesondert geführt wird (Teilbetrieb), im Ganzen übereignet, so haftet der Erwerber nach § 75 Abs. 1 AO **mit dem übernommenen Vermögen** für die GewSt, die seit dem Beginn des letzten Kalenderjahres vor der Übereignung entstanden (§ 38 AO) ist und binnen eines Jahres, nachdem der Erwerber den Betrieb bei der Gemeinde angemeldet hat (§ 138 AO), festgesetzt worden ist. Für den Erwerb aus einer Insolvenzmasse oder im Vollstreckungsverfahren scheidet eine Haftung des Betriebsübernehmers nach § 75 Abs. 2 AO allerdings aus. 138

Die **Übereignung des Unternehmens** im Ganzen setzt voraus, dass **alle wesentlichen Betriebsgrundlagen** vom Veräußerer auf den Erwerber übergehen, so dass der Erwerber in der Lage ist, wirtschaftlich wie ein Eigentümer darüber zu verfügen und auf diese Weise das Unternehmen fortzuführen (BFH v. 18.3.1986 – VII R 146/81, BStBl. II 1986, 589; v. 10.12.1991 – VII R 57/89, BFH/NV 1992, 712). Auf die **Unpfändbarkeit** (§ 295 AO, § 811 Abs. 1 Nr. 5 ZPO) der übergegangenen Vermögensgegenstände kann sich der Betriebsübernehmer nicht berufen; es handelt sich lediglich um ein Vollstreckungshindernis (BFH v. 14.5.2013 – VII R 36/12, BFH/NV 2013, 1905 zur USt). 139

Der Haftung des Betriebsübernehmers stehen **Überschuldung**, Zahlungsunfähigkeit bzw. Insolvenzreife des bisherigen Unternehmens nicht entgegen, solange ein lebendes Unternehmen erworben wird. Der Erwerber muss in der Lage sein, das Unternehmen ohne nennenswerte finanzielle Aufwendungen **fortzuführen** oder, sofern der Betrieb vor dem Erwerb bereits eingestellt war, ohne großen Aufwand

wieder in Gang zu setzen (BFH v. 18.3.1986 – VII R 146/81, BStBl. II 1986, 589; v. 7.11.2002 – VII R 11/01, BStBl. II 2003, 226; v. 12.1.2011 – XI R 11/08, BStBl. II 2011, 477 zur USt). Der Erwerber muss den Betrieb aber nicht selbst fortführen; es genügt, wenn er das Unternehmen nach dem Erwerb verpachtet (BFH v. 4.2.1974 – IV R 172/70, BStBl. II 1974, 434, zur GewSt). Der Erwerber haftet auch dann, wenn ihm die **Steuerschulden** des Veräußerers **nicht bekannt** sind. Wendet sich ein Kaufinteressent an die Gemeinde, um Auskünfte über Rückstände an GewSt zu erhalten, so darf die Gemeinde diese Auskünfte nur erteilen, falls der Betriebsinhaber zustimmt (§ 30 Abs. 4 Nr. 3 AO).

- 140 Nach dem BVerwG v. 12.3.1993 – 8 C 20.90, NJW 1993, 2453 darf ein Betriebsübernehmer, der nach § 75 AO für die GewSt haftet, den **Messbescheid**, der sich gegen den Veräußerer richtet, **selbständig anfechten**. Das BVerwG sieht einen solchen Haftungsschuldner durch den Messbescheid als beschwert an (§ 350 AO) und nimmt ihm gegenüber deshalb die Drittwirkung nach § 166 AO an. AA *Brügge-mann* (NJW 1994, 431), der keine Beschwer des Haftungsschuldners annimmt, weil der Messbescheid für den Haftungsbescheid nicht bindend ist. Eine Bindung des nach § 75 AO Haftenden an einen Messbescheid des Veräußerers sei nur über die Zuziehung oder Beiladung zu dem Messbescheidverfahren zu erreichen. Zur Haftung des Betriebsübernehmers nach § 75 AO vgl. auch *Mösbauer* (BB 1983, 587 und DStZ 1995, 705).

2. Zivilrechtliche Haftung

- 141 Die privatrechtliche Haftung für die GewSt stützt sich vor allem auf die **Vorschriften des HGB**. Auch wer kraft HGB für die GewSt haftet (Haftungsschuldner), kann durch **Haftungsbescheid der Gemeinde** in Anspruch genommen werden (§ 191 Abs. 1 Satz 1 AO). Für die **Änderung** von Haftungsbescheiden gelten die allgemeinen Vorschriften über die Berichtigung, die Rücknahme und den Widerruf von **Verwaltungsakten** (§§ 129 bis 131 AO) und nicht die für Steuerbescheide maßgeblichen Korrekturvorschriften (§§ 172 ff. AO). Ein Haftungsbescheid ist zugunsten des Haftungsschuldners zu widerrufen, soweit die ihm zugrunde liegende Steuerschuld später gemindert worden ist.

a) Haftung des Geschäftsnachfolgers (§§ 25, 27 und 28 HGB, § 191 AO)

- 142 Neben der Haftung des Betriebsübernehmers nach § 75 AO steht die Haftung des **Erwerbers** eines Handelsgeschäfts nach § 191 Abs. 1 AO iVm. § 25 Abs. 1 HGB oder des **Erben** eines Handelsgeschäfts nach § 27 HGB.
- 143 Voraussetzung der Haftung nach § 25 HGB ist die **Fortführung des Geschäfts** unter der bisherigen Firma. Wird das übernommene Geschäft in das Unternehmen des Übernehmers eingegliedert, entscheidet über die notwendige Kontinuität des Betriebs das gesamte äußere Erscheinungsbild (FG Nürnberg v. 4.5.2001 – II 229/1999, EFG 2001, 949, rkr.). Wesentliche Voraussetzung für eine Nachfolgehaf-tung gem. § 25 HGB ist – neben der Geschäftsübernahme – die **Fortführung der bisherigen Firma**. Entscheidendes Merkmal einer Firma ist, dass dieser Name ge-

eignet ist, den Geschäftsinhaber im Rechtsverkehr zu individualisieren. Eine Geschäfts- oder Etablissementbezeichnung, die das Geschäftslokal oder den Betrieb allgemein, nicht aber den **Geschäftsinhaber** kennzeichnet, ist keine Firma, es sei denn, dass sie im maßgeblichen Rechtsverkehr, in Verträgen, auf Geschäftsbriefen u.Ä. „firmenmäßig“ verwendet wird (BFH v. 20.5.2014 – VII R 46/13, BStBl. II 2015, 107). Eine GmbH haftet deshalb nicht wegen Firmenfortführung, wenn sie nur die Bezeichnung des Etablissements übernimmt. Zu den Gründen für die Regelung des § 25 HGB vgl. BGH v. 28.11.2005 – II ZR 355/03, NJW 2006, 1002 und BFH v. 11.6.2012 – VII B 198/11, BFH/NV 2012, 1572. Die Haftung nach § 25 HGB scheitert aber nicht daran, dass die Firma des übernommenen Unternehmens entgegen der firmenrechtlichen Vorschrift des § 19 Abs. 1 Nr. 1 HGB **keinen Hinweis auf den einzelkaufmännischen Charakter** des Unternehmens enthalten hat. Die Frage, ob eine Firmenfortführung vorliegt, ist aus der Sicht der maßgeblichen Verkehrskreise zu beantworten, für die allein entscheidend ist, dass die unter dem bisherigen Geschäftsinhaber tatsächlich geführte und von dem Erwerber weiter geführte Firma eine derart prägende Kraft besitzt, dass der Verkehr sie mit dem Unternehmen gleichsetzt und in dem Verhalten des Erwerbers eine Fortführung der bisherigen Firma sieht (BFH v. 11.6.2012 – VII B 198/11, BFH/NV 2012, 1572).

Die Haftung nach § 25 Abs. 1 HGB kann gem. § 25 Abs. 2 HGB beschränkt oder ganz **ausgeschlossen** werden. Das erfordert die Eintragung im Handelsregister oder eine Mitteilung an die Gläubiger (FG Nds. v. 18.12.1978 – VI 393/78 A, EFG 1979, 375, rkr.).

Tritt jemand als **persönlich haftender Gesellschafter** in das Geschäft eines Einzelkaufmanns ein, so haftet die Gesellschaft nach § 191 Abs. 1 iVm. § 28 HGB für die GewSt des früheren Geschäftsinhabers, auch wenn sie die Firma nicht fortführt. 144

b) Haftung des Gesellschafters einer OHG oder KG (§§ 128, 161 und 171 HGB, § 191 AO)

Die Personengesellschaft selbst schuldet die GewSt nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG für das von ihr betriebene Unternehmen, jedenfalls dann, wenn es sich bei ihr um eine **Außengesellschaft** handelt (BFH v. 6.3.1985 – I R 119/82, BStBl. II 1985, 541). Die Gesellschafter haften aber im Fall der OHG nach § 191 Abs. 1 AO iVm. § 128 HGB und im Fall der KG iVm. §§ 161, 171 HGB persönlich für die GewSt des gemeinsamen Gewerbebetriebs, denn zu den von der Gesellschaft begründeten Verbindlichkeiten, die der Gesellschafter zu erfüllen hat, gehören auch die Steuerschulden (BFH v. 4.5.2011 – VII B 236/10, BFH/NV 2011, 1473). Ist die GewSt dem Stpfl. gegenüber **unanfechtbar festgesetzt**, so hat dies nach § 166 AO neben einem Gesamtrechtsnachfolger auch derjenige gegen sich gelten zu lassen, der in der Lage gewesen wäre, den gegen den Stpfl. erlassenen Bescheid als dessen Vertreter, Bevollmächtigter oder kraft eigenen Rechts anzufechten, also auch ein **Rechtsanwalt als Prozessbevollmächtigter**, der **gleichzeitig Kommanditist** der vertretenen KG war, wenn er mangels entgegenstehender Weisung in der Lage gewesen wäre, den gegen den Stpfl. erlassenen Bescheid als dessen Bevollmächtigter anzufechten (BFH v. 14.2.2019 – V R 68/17, BStBl. II 2020, 65 zur USt). Beruft sich der Rechtsanwalt 145

und zugleich Kommanditist darauf, von dem Geschäftsführer der KG die Weisung erhalten zu haben, den Bescheid nicht anzufechten, so hat er dies zu konkretisieren bzw. glaubhaft zu machen

- 146 Tritt ein Gesellschafter neu in die Gesellschaft ein, so haftet er nach § 191 Abs. 1 AO iVm. § 130 HGB auch für deren **Altschulden**. Die Haftung für die GewSt erstreckt sich auf die steuerlichen **Nebenleistungen** wie zB Säumniszuschläge (BFH v. 24.2.1987 – VII R 4/84, BStBl. II 1987, 363). Zur Haftung des Komplementärs für die GewSt einer vollbeendeten KG vgl. FG Hamburg v. 23.5.2000 – I 29/98 (EFG 2000, 1047, rkr.). Die Haftung des Kommanditisten ist ausgeschlossen, soweit er seine **Einlage** geleistet hat (§ 171 HGB). Während des **Insolvenzverfahrens** kann die privatrechtliche Haftung eines Gesellschafters für Verbindlichkeiten seiner Personengesellschaft weder von der Gemeinde noch vom FA, sondern nur vom Insolvenzverwalter geltend gemacht werden (§ 93 InsO).

c) Haftung des Gesellschafters einer GbR (§ 128 HGB, § 191 AO)

- 147 Betreibt eine GbR ein gewerbliches Unternehmen, so haften ihre Gesellschafter für die GewSt des gemeinsamen Gewerbebetriebs. Unterliegt eine GbR als solche der Besteuerung, ergibt sich die persönliche Haftung der Gesellschafter für die Steuerschulden und die steuerlichen Nebenleistungen der GbR aus § 128 Satz 1 HGB iVm. § 191 AO (BFH v. 9.5.2006 – VII R 50/05, BStBl. II 2007, 600; v. 3.3.2011 – V B 17/10, BFH/NV 2011, 1105). Im Anschluss an die BGH-Rspr. hat der BFH v. 28.1.2005 – III B 91/04, BFH/NV 2005, 1141; v. 9.5.2006 – VII R 50/05, BStBl. II 2007, 600, entschieden: Unterliegt eine **GbR als solche** der Besteuerung, so ergibt sich die persönliche **Haftung der Gesellschafter** einer GbR für die Steuerschulden und die steuerlichen Nebenleistungen der Gesellschaft entsprechend § 128 Satz 1 HGB iVm. § 191 AO. Dem hat sich das BVerwG v. 14.10.2015 – 9 C 11/14, BStBl. II 2016, 33, angeschlossen: Für GewSt-Schulden haften die Gesellschafter einer GbR persönlich und gesamtschuldnerisch. Die Haftung ergibt sich im Hinblick auf die nach außen bestehende beschränkte Rechtssubjektivität der Gesellschaft aus § 128 HGB in analoger Anwendung.
- 148 Die Gesellschafter einer vermögenslosen Vor-Kapitalgesellschaft haften zwar unmittelbar, aber nur anteilig im Verhältnis ihrer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung für die durch die **Vorgesellschaft** begründeten GewSt-Schulden. Erweist sich die Gründungsgesellschaft als unechte Vorgesellschaft, weil die Eintragsabsicht fehlte oder später aufgegeben worden ist, ohne dass die Gesellschafter ihre geschäftliche Tätigkeit sofort eingestellt haben, haften die Gesellschafter nach den für Personengesellschaften geltenden zivilrechtlichen Vorschriften unmittelbar und unbeschränkt (BFH v. 7.4.1998 – VII R 82/97, BStBl. II 1998, 531).
- 149 Die Haftung der Gesellschafter einer GbR entspricht im Ergebnis der Haftung der Gesellschafter bei einer OHG (BGH v. 18.2.2002 – II ZR 331/00, DStR 2002, 686). Zumindest die Gesellschafter einer Außen-GbR haften für die GewSt-Ansprüche der Gemeinde gegen die GbR in **entsprechender Anwendung des § 128 HGB** (BGH v. 29.1.2001 – II ZR 331/00, NJW 2001, 1056; ebenso FG Rh.-Pf. v. 25.10.2001 – 6 K 2871/98, EFG 2002, 64, rkr. m. Anm. Neu); dies gilt in entspre-

chender Anwendung des § 130 HGB auch für GewSt-Ansprüche, die bei ihrem Eintritt in die GbR bereits bestanden haben (BGH v. 7.4.2003 – II ZR 56/02, NJW 2003, 1803). Das bedeutet: Bei einem Neueintritt wird auch für **Altschulden** gehaftet.

Nach seinem **Ausscheiden aus der Gesellschaft** haftet der Gesellschafter in entsprechender Anwendung des § 160 HGB. Bei **Auflösung der Gesellschaft** ist nach § 736 Abs. 2 BGB die Vorschrift des § 159 HGB entsprechend anzuwenden, so dass für die Verjährung von Haftungsansprüchen die Frist von 5 Jahren maßgebend ist (BFH v. 26.8.1997 – VII R 63/97, BStBl. II 1997, 745, zur USt).

Wer gegenüber dem FA den **Rechtsschein** erweckt, **Gesellschafter einer GbR zu sein**, haftet für Steuerschulden der Schein-GbR, wenn das FA nach Treu und Glauben auf den gesetzten Rechtsschein vertrauen durfte (BFH v. 9.5.2006 – VII R 50/05, BStBl. II 2007, 600). Das ist nicht der Fall, wenn das aktive Handeln des in Anspruch Genommenen weder unmittelbar gegenüber dem FA noch zur Erfüllung steuerlicher Pflichten oder zur Verwirklichung steuerlicher Sachverhalte veranlasst war und ihm im Übrigen bloß passives Verhalten gegenüber dem FA vorzuhalten ist (BFH v. 9.5.2006 – VII R 50/05, aaO).

d) Vertragliche Haftung (§§ 48, 192 AO)

Gewerbesteuerschulden können auch durch Personen getilgt werden, welche diese Steuer nicht selbst schulden (§ 48 Abs. 1 AO). Personen, die nicht Schuldner der GewSt sind, können sich deshalb auch vertraglich verpflichten, für die GewSt fremder Unternehmen einzustehen (§ 48 Abs. 2 AO). Sie können dann aber auch nur nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts in Anspruch genommen werden (§ 192 AO). Aus diesem Grunde ist bei vertraglicher Haftung eine Inanspruchnahme durch **Haftungsbescheid nicht zulässig** (vgl. AEAO zu § 48). Darum besteht für die Verwaltung keine Verpflichtung zur Inanspruchnahme des vertraglich Haftenden; das FA entscheidet darüber vielmehr nach seinem Ermessen.

