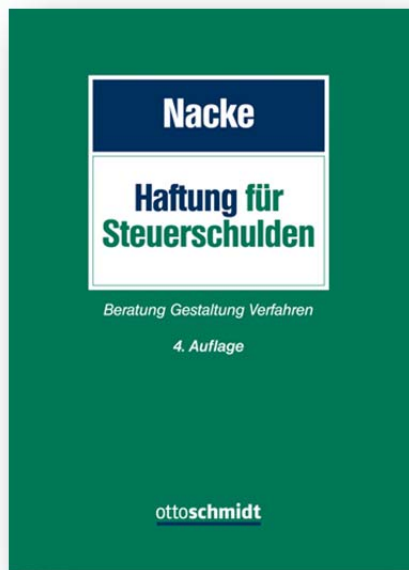


Leseprobe zu



Nacke

Haftung für Steuerschulden

Beratung - Gestaltung - Verfahren

4. neu bearbeitete Auflage, 2017, 411 Seiten, gebunden, Handbuch, 17 x 24cm

ISBN 978-3-504-20089-3

79,80 €

Kapitel 3

Haftung bei Betriebs- bzw. Vermögensübergang

A. Haftung des Betriebsübernehmers (§ 75 AO)		I. Voraussetzungen der Haftung nach § 25 Abs. 1 HGB	3.72
I. Rechtsentwicklung, Zweck und Wesen der Betriebsübernehmerhaftung	3.1	II. Rechtsfolgen	3.81
II. Voraussetzungen der Haftung		III. Ausschluss der Haftung	3.83
1. Unternehmen und gesondert geführter Betrieb	3.7	IV. Besonderer Verpflichtungsgrund	3.84
2. Der Begriff „Übereignung“	3.14	C. Haftung bei Eintritt in das Geschäft eines Einzelkaufmanns (§ 28 HGB)	3.86
3. Übereignung eines lebenden Betriebs bzw. Unternehmens	3.27	I. Voraussetzungen der Haftung	3.87
4. Übertragung der wesentlichen Grundlagen des Betriebs bzw. Unternehmens	3.32	II. Rechtsfolgen	3.92
5. Kein Haftungsausschluss (§ 75 Abs. 2 AO)	3.34	D. Haftung der Erben eines Handelsgeschäfts (§ 27 HGB)	3.95
a) Kein Erwerb aus der Insolvenzmasse	3.36	I. Voraussetzungen der Haftung	3.98
b) Kein Erwerb im Vollstreckungsverfahren	3.37	II. Haftungsausschluss	3.100
6. Kein Dispositionsrecht	3.38	III. Besonderer Verpflichtungsgrund	3.102
III. Haftungsumfang		E. Haftung der Erben nach BGB	3.103
1. Haftung für Betriebssteuern und Steuerabzugsbeträge	3.39	I. Haftungsbeschränkungen	3.106
a) Betriebssteuern	3.44	1. Eröffnung der Nachlassinsolvenz	3.109
b) Steuerabzugsbeträge	3.46	2. Nachlassverwaltung	3.110
2. Haftungszeitraum	3.47	3. Einrede der Dürftigkeit des Nachlasses	3.111
3. Festsetzungs- bzw. Anmeldeungszeitraum	3.52	II. Haftungsbeschränkung bei Miterben	3.112
4. Gegenständliche Beschränkung der Haftung	3.57	III. Unbeschränkbare Haftung in bestimmten Fällen	3.113
IV. Folgen für das zivilrechtliche Rechtsverhältnis des Veräußerers zu dem Erwerber	3.62	IV. Problem Minderjährigenhaftung	3.114
V. Ermessenshinweise	3.66	V. Verfahren	3.115
B. Haftung des Erwerbers eines Handelsgeschäfts (§ 25 HGB)	3.69	F. Haftung beim Erbschafts Kauf (§§ 2382, 2383 BGB)	3.116
		G. Haftung nach Rechtsscheinsgrundsätzen	3.119

A. Haftung des Betriebsübernehmers (§ 75 AO)

Schrifttum: *Heinke*, Der Umfang der Haftung des Erwerbers in § 75 AO, DStZ 1980, 208; *Mösbauer*, Die Haftung des Betriebsübernehmers im Steuerrecht, INF 1989, 462; *Brune*, Der Erwerb eines vermieteten Grundstücks als zur Haftung nach § 75 AO führender Unternehmenskauf?, DStZ 1992, 135; *Depping*, Zur Haftung des Betriebsübernehmers gem. § 75 AO, DStZ 1994, 208; *Brune*, Die Haftung beim Erwerb eines Unternehmens nach § 75 AO, NWB Fach 2, 5805 ff.; *Mösbauer*, Übereignung eines Unternehmens oder eines in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführten Betriebes als Voraussetzung der Betriebsübernehmerhaftung nach § 75 AO, DStZ 1995, 481; *Mösbauer*, Zur sachlichen, zeitlichen und gegenständlichen Beschränkung der Haftung des Betriebsübernehmers nach § 75 AO, DStZ 1995, 705; *Lutz*, Die Haftung nach § 75 AO, StW 1999, 218; *Krüger*, Wege

zur Vermeidung der Haftung für Betriebssteuern beim Unternehmenskauf, INF 2000, 173; *Leibner/Pump*, Die Vorschrift des § 75 AO und § 25 HGB – Wege zur zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Haftungsvermeidung, DStR 2002, 1689; *Stoscheck/Peter*, Grundstückserwerber als Haftungsschuldner, AO-StB 2002, 414; *Breuer*, Haftung des Betriebsübernehmers – Reaktionsmöglichkeiten auf ein Haftungsrisiko, AO-StB 2002, 271; *Leibner/Pump*, Die Vorschriften des § 75 AO und § 25 HGB – Wege zur zivilrechtlichen und steuerlichen Haftungsvermeidung, DStR 2002, 1689; *Leibner/Loy*, Die Haftung des Erwerbers eines Handelsgeschäftes für Steuerverbindlichkeiten des Veräußerers nach § 191 AO i.V.m. § 25 HGB, StBp 2003, 313; *Blesinger*, Haftung und Duldung im Steuerrecht, Stuttgart 2005, S. 83; *Klein*, Steuerliche Haftungsrisiken beim Immobilienerwerb, DStR 2005, 1753; *Zerres*, Inhaberwechsel und haftungsrechtliche Konsequenzen, Jura 2006, 253; *Watermeyer*, Steuerhaftung bei Betriebsübergang, GmbH-StB 2006, 259; *Schmittmann*, Unternehmensübertragungen in der Krise, StuB 2006, 945; *Nacke*, Haftung des Betriebsübernehmers nach § 75 AO – Risiken und Möglichkeiten zur Vermeidung einer Haftung, NWB Heft 2/2007 Fach 2, 9241; *Nacke*, Die Haftung des Betriebsübernehmers, SteuerStud 2011, 9; *Banerjee*, Steuerklauseln im Unternehmenskaufvertrag – effiziente Risikominimierung beim Unternehmenskauf, BB 2012, 1518; *Wollweber*, Steuerklauseln in Unternehmenskaufverträgen – Typische Problemstellungen in der Praxis, AG 2012, 789; *Günther*, Die Haftung des Betriebsübernehmers, StBW 2013, 988; *Gehm*, Die Haftung des Betriebsübernehmers gemäß § 75 AO – Risikoprofil in der Praxis, StBp 2015, 317; *Froehner*, Die Haftung des Erwerbers für rückständige Sozialversicherungsbeiträge beim Unternehmenskauf im Rahmen eines Asset Deals, GWR 2015, 202.

Verwaltungsanweisungen: AO-Handbuch 2017

I. Rechtsentwicklung, Zweck und Wesen der Betriebsübernehmerhaftung

- 3.1 Wie die Fülle der finanzgerichtlichen Entscheidungen zeigt, ist die Haftung des Betriebsübernehmers in der Praxis nicht von untergeordneter Bedeutung. Eine detaillierte Betrachtung macht jedoch deutlich, dass die Haftung von vielen Voraussetzungen abhängig ist. Eine Inanspruchnahme des Erwerbers eines Betriebes bzw. Unternehmens kommt daher häufig nicht in Betracht. Versucht der zusammenveranlagte Ehegatte durch Übereignung seines Unternehmens auf den anderen Ehepartner und Aufteilungsantrag in Bezug auf die Steuerschuld der Inanspruchnahme durch das Finanzamt zu entgehen, kann eine Haftung nach § 75 AO für das Finanzamt der umständlichere Weg sein. Es wird unter Umständen in dieser Situation gem. **§ 278 Abs. 2 AO** bis zur Höhe des gemeinen Werts des Unternehmens die Steuerschulden auch beim anderen Ehepartner vollstrecken können. Bevor die Voraussetzungen im Einzelnen behandelt werden, wird nachfolgend kurz ein Überblick über die Haftung gegeben.
- 3.2 Wird ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen übereignet, so haftet der Erwerber gem. § 75 AO für die Betriebssteuern und Steuerabzugsbeträge. Diese Vorschrift entspricht dem § 116 Abs. 1 und 3 RAO von 1934, der wiederum auf § 96 der AO von 1919 beruht.¹

1 v. Wallis in HHSp (1.–6. Aufl.), § 116 AO Rz. 1.

Der Zweck der Vorschrift ist der Schutz vor dem Verlust der in dem Unternehmen als solcher liegenden Sicherung für die sich auf seinen Betrieb gründenden Steuerschulden durch den Übergang des Unternehmens in andere Hände.¹ Die Haftung knüpft deshalb an die Übereignung eines Unternehmens (oder eines in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführten Betriebes) im Ganzen an. Die Übereignung eines Unternehmens im Ganzen bedeutet danach „den Übergang des gesamten lebenden Unternehmens“, d.h. der durch das Unternehmen repräsentierten „organischen Zusammenfassung von Einrichtungen und dauernden Maßnahmen“, die dem Unternehmen dienen oder zumindest seine wesentlichen Grundlagen ausmachen, so dass der Übernehmer das Unternehmen ohne nennenswerte finanzielle Aufwendungen fortführen kann.² 3.3

Der Zweck des § 75 AO unterscheidet sich damit von § 419 BGB a.F. und § 25 HGB. § 419 BGB a.F. lag der Gedanke zugrunde, das Unternehmen sei die „Kreditunterlage“ des Unternehmers. Er stellte auf den Vermögensübergang ab, während § 75 AO die wirtschaftliche Kraft erfasst.³ § 25 HGB verfolgt den Zweck einer Rechtsscheinhaftung. Der Gläubiger soll im Rechtsverkehr geschützt werden.⁴ Somit stehen die Anspruchsgrundlagen § 75 AO und § 25 HGB selbständig nebeneinander.⁵ 3.4

Um den Erwerber zu schützen, sieht § 75 AO einige wesentliche Haftungsbeschränkungen vor. So ist die Haftung des Erwerbers auf den Bestand des übernommenen Vermögens beschränkt. Damit gilt hier die gleiche Beschränkung wie in § 419 Abs. 2 Satz 1 BGB a.F. Auch entfällt die Haftung im Falle des Erwerbs aus einer Konkursmasse bzw. Insolvenzmasse (§ 75 Abs. 2 AO). Eine weitere Einschränkung liegt im Haftungsumfang. Der Erwerber haftet nur für die Steuern, die spätestens bis zum Ablauf eines Jahres nach Anmeldung des Betriebes durch den Erwerber festgesetzt oder angemeldet werden, darüber hinaus nur für die seit dem Beginn des letzten, vor der Übereignung liegenden Kalenderjahres entstandenen Steuern. 3.5

Bax hat zu Recht die Vorschrift des § 75 AO für **verfassungsgemäß** erachtet, nicht zuletzt auch aufgrund der gesetzesimmanenten zeitlichen und sachlichen Haftungsbeschränkung.⁶ 3.6

1 BFH, Urt. v. 27.5.1986 – VII R 183/83, BStBl. II 1986, 654 (655); Urt. v. 16.3.1982 – VII R 105/79, BStBl. II 1982, 483 (484) m.w. Nachw.; Urt. v. 28.11.1973 – I R 129/71, BStBl. II 1974, 145 = BFHE 111, 17; Mösbauer, S. 199; Halaczinsky, Rz. 291.

2 BFH, Urt. v. 27.5.1986 – VII R 183/83, BStBl. II 1986, 654 (655); Urt. v. 30.8.1962 – V 32/60 U, BStBl. III 1962, 455 = BFHE 75, 518.

3 Boeker in HHSp, § 75 AO Rz. 11.

4 FG Saarland, Urt. v. 11.12.2001 – 1 K 133/00, n.v.; Loose in Tipke/Kruse, § 75 AO Rz. 2.

5 Koller/Roth/Morck, § 25 HGB Rz. 9; Brune, NWB Fach 2, 5805.

6 Vgl. Bax, S. 142 ff.

II. Voraussetzungen der Haftung

1. Unternehmen und gesondert geführter Betrieb

- 3.7 Die Haftung setzt zunächst voraus, dass ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen übereignet wird.
- 3.8 Unternehmen i.S.d. § 75 AO ist dabei jede organisatorische Zusammenfassung von persönlichen und sachlichen Mitteln zur Verfolgung eines wirtschaftlichen oder ideellen Zwecks.¹ Der Unternehmensbegriff i.S.d. § 75 AO ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH und der h.M. in der Literatur identisch mit dem Unternehmensbegriff in § 2 Abs. 1 UStG.² Die inhaltliche Ausrichtung des haftungsrechtlichen Unternehmensbegriffs auf den umsatzsteuerlichen des § 2 Abs. 1 UStG wird auch durch die Entstehungsgeschichte des § 75 AO und seiner Vorgängervorschrift, des § 116 RAO, belegt. Die Gesetzesbegründung zu § 116 RAO nahm sogar ausdrücklich auf die umsatzsteuerrechtliche Begriffsbestimmung Bezug.³ Unternehmen i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG ist die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit eines Unternehmers. Gewerblich ist dabei jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. Auf die Absicht, Gewinn zu erzielen, kommt es u.a. nicht an. Unternehmer ist gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG, wer die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.
- 3.9 Problematisch ist u.a. die Haftung bei **freiberuflicher Tätigkeit**, insbesondere bei Schriftstellern und jungen Ärzten und Rechtsanwälten. Es kann in diesen Fällen an den persönlichen und sächlichen Mitteln fehlen, weil die Einrichtung und eine feste Praxis oder ein fester Mandanten- bzw. Patientenstamm fehlt. Eine Haftung aus diesem Grunde entfallen zu lassen⁴, ist m.E. nicht sachgerecht. Denn die Haftung knüpft an die wirtschaftliche Kraft des Unternehmens an. Zudem würde – wie Loose zu Recht hervorhebt – eine weite Auslegung des Unternehmensbegriffs nicht übermäßig die Haftung erweitern, da gem. § 75 Abs. 1 Satz 2 AO die Haftung ohnehin auf den Bestand des übernommenen Vermögens beschränkt wäre.⁵

1 BFH, Urt. v. 27.11.1979 – VII R 12/79, BStBl. II 1980, 258 (259); Urt. v. 28.11.1973 – I R 129/71, BStBl. II 1974, 145 (146); Mösbauer, S. 201; Loose in Tipke/Kruse, § 75 AO Rz. 4.

2 BFH, Beschl. v. 7.3.1996 – VII B 242/95, BFH/NV 1996, 726; Urt. v. 11.5.1993 – VII R 86/92, BStBl. II 1993, 700 = BFHE 171, 27; Urt. v. 14.5.1970 – V R 117/66, BStBl. II 1970, 676; FG Köln, Urt. v. 5.8.2014 – 11 K 654/09, EFG 2014, 2106; Loose in Tipke/Kruse, § 75 AO Rz. 4; Blesinger in Kühn/v. Wedelstädt, § 75 AO Rz. 1; Boeker in HHSp, § 75 AO Rz. 22. Anders erfolgt die Auslegung des Begriffes der Übereignung eines Unternehmens oder eines in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführten Betriebes im Ganzen, der auch in § 1 Abs. 1a UStG genannt wird. Da die Vorschrift des § 1 Abs. 1a UStG auf EU-Recht beruht, können insoweit Unterschiede in der Auslegung bestehen (BFH, Urt. v. 18.1.2005 – V R 53/02, BFH/NV 2005, 810; Urt. v. 28.11.2002 – V R 3/01, BFH/NV 2003, 436).

3 S. Gesetzesbegründung zu § 116 RAO, RStBl. 1934, 1415; Mösbauer, DStZ 1995, 481 (482) m.w. Nachw.

4 So Mösbauer, S. 201 f.; Mösbauer, INF 1989, 462 (463).

5 FG Nürnberg, Urt. v. 13.11.1990, EFG 1991, 710; Loose in Tipke/Kruse, § 75 AO Rz. 5.

Umstritten ist auch die Haftung des **Erwerbers von vermieteten Objekten**. Der 3.10
Veräußerer ist umsatzsteuerlich als Unternehmer einzustufen, so dass der Erwerber für den Fall, dass der Veräußerer zur Umsatzsteuer optiert hat, für die Umsatzsteuer des Veräußerers haftet. Von der Literatur wird Letzteres zum Teil abgelehnt, weil die Haftung eines Einzelrechtsnachfolgers nicht mit dem Sinn und Zweck dieser Haftungsnorm vereinbar sei¹ – oder die Verkehrsauffassung würde bei allen Fällen der vermögensverwaltenden Vermietung und Verpachtung dazu zwingen, den Unternehmensbegriff des § 75 AO einschränkend zu beurteilen². Darüber hinaus könne die „Warnfunktion“ des Haftungstatbestands, wie sie *Brune* annimmt – vgl. das von ihm gebildete Beispiel des Erwerbs einer Eigentumswohnung, deren gewerbliche Zwischenvermietung dem Erwerber unbekannt ist –, in Sonderfällen zu einer einschränkenden Auslegung führen.³ M.E. ist der bisherigen Rechtsprechung zu folgen, die herausstellt, dass die Haftung nach § 75 AO nicht auf einem reinen Vermögensübernahmeprinzip beruht, sondern auf dem Gedanken, dass auf den Erwerber ein lebendes Unternehmen übergeht, dessen wirtschaftliche Kraft die Annahme rechtfertigt, der Erwerber werde Gewinne erwirtschaften oder sonstige Vorteile ziehen, mit denen er in die Lage versetzt wird, die Steuerschulden seines Vorgängers zu begleichen.⁴ Unbedingt gilt dieses in den Fällen, in denen dem Erwerber die gewerbliche Zwischenvermietung bekannt ist.

Zur Haftung nach § 75 Abs. 1 AO kommt es auch dann, wenn zwar kein ganzes Unternehmen, wohl aber ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb (**Teilbetrieb**) vorliegt. Dieses ist dann der Fall, wenn 3.11
ein organisch geschlossener Teil des gesamten Unternehmens mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattet und für sich allein lebensfähig ist. Es muss eine Untereinheit im Sinne eines selbständigen Zweigbetriebs im Rahmen des Gesamtunternehmens vorliegen, die als eigenes Unternehmen bestehen könnte.⁵ Maßgebend ist die Gestaltung der Verhältnisse beim Veräußerer.⁶

Ob diese Voraussetzungen im Einzelfall erfüllt sind, ist nach dem Gesamtbild 3.12
der tatsächlichen Verhältnisse zu entscheiden.⁷ Folgende Abgrenzungsmerkmale können u.a. herangezogen werden:

1 *Halaczinsky*, Rz. 296.

2 *Rüsken* in Klein, § 75 AO Rz. 8; *Loose* in Tipke/Kruse, § 75 AO Rz. 6; *Brune*, DStZ 1992, 135 (138).

3 *Brune*, DStZ 1992, 135 (137).

4 Vgl. BFH, Beschl. v. 7.3.1996 – VII B 242/95, BFH/NV 1996, 726 (727); Urt. v. 11.5.1993 – VII R 86/92, BStBl. II 1993, 700 = BFHE 171, 27 = DStR 1993, 1256 = DStZ 1993, 669; *Boeker* in HHSp, § 75 AO Rz. 23 ff.; *Intemann* in Koenig, § 75 AO Rz. 5.

5 St. Rspr., BFH, Urt. v. 13.2.1980 – I R 14/77, BStBl. II 1980, 498 = BFHE 130, 384; Urt. v. 15.3.1984 – IV R 189/81, BStBl. II 1984, 486.

6 BFH, Urt. v. 19.2.1976 – IV R 179/72, BStBl. II 1976, 415 = BFHE 118, 323; Urt. v. 15.3.1984 – IV R 189/81, BStBl. II 1984, 486; a.A. *Halaczinsky*, Rz. 298, der stärker auf die Sicht des Erwerbers und weniger auf die Sicht des Veräußerers abstellt.

7 BFH, Urt. v. 13.2.1980 – I R 14/77, BStBl. II 1980, 498 = BFHE 130, 384; Urt. v. 15.3.1984 – IV R 189/81, BStBl. II 1984, 486; *Mösbauer*, S. 202.

- Eine vom Hauptbetrieb getrennte Buchführung,¹
- eine selbständige Geschäftsführung,
- ein eigenes Inventar,²
- ein selbständiges Auftreten des Betriebsteils in der Art eines Zweigbetriebs im Rechtsverkehr,³
- die Tatsache, dass die selbständig geführte Betriebseinheit andere Aufgaben wahrnimmt als der Hauptbetrieb,⁴
- eine räumliche Trennung des Teilbetriebes von anderen Betriebsteilen,⁵
- die Möglichkeit eigener Preisgestaltung.⁶

Es ist nicht erforderlich, dass sämtliche Merkmale erfüllt sind, denn die Teilbetriebseigenschaft setzt nur eine gewisse Selbständigkeit voraus.

- 3.13 Beispielsweise hat der BFH einen selbständig geführten Teilbetrieb bei der Veräußerung eines von mehreren verlegerisch betreuten Fachgebieten an einen anderen Verlag angenommen.⁷ Die Veräußerung einer Filiale reicht nicht aus, wenn sie nicht selbst einkaufen und kalkulieren kann.⁸ Es kommt nicht darauf an, dass der Teilbetrieb noch aus einem anderen Betriebszweig herausgelöst werden muss.⁹

2. Der Begriff „Übereignung“

- 3.14 Eine weitere Voraussetzung für eine Haftung gem. § 75 Abs. 1 AO ist die Übereignung des Unternehmens. Übereignung im bürgerlichen Recht bedeutet die rechtsgeschäftliche Übertragung von Eigentum. Ein Unternehmen wird aber bürgerlich-rechtlich als solches nicht übereignet, sondern vielmehr seine einzelnen Wirtschaftsgüter.¹⁰ Somit werden bewegliche Sachen durch Einigung und Übergabe (§§ 929 ff. BGB), Immobilien durch Auflassung und Grundbucheintragung (§§ 873, 925 BGB), Forderungen durch Abtretung (§§ 398 ff. BGB) und sonstige Rechte ebenfalls durch Abtretung (§ 413 BGB) übereignet. Die Rechtsprechung wendet in diesem Sinne den Übereignungsbegriff an. An einer haftungsbegründenden Übereignung fehlt es danach, wenn eine Gesellschaft das Unternehmen als solches erwirbt, einzelne wesentliche Betriebsgrundlagen aber

1 BFH, Urt. v. 15.3.1984 – IV R 189/81, BStBl. II 1984, 486.

2 BFH, Urt. v. 15.3.1984 – IV R 189/81, BStBl. II 1984, 486; OLG Köln, Urt. v. 18.3.1994 – 6 U 211/93, DStR 1994, 1664.

3 BFH, Urt. v. 15.3.1984 – IV R 189/81, BStBl. II 1984, 486; *Halaczinsky*, Rz. 297.

4 BFH, Urt. v. 4.7.1973 – I R 154/71, BStBl. II 1973, 838 = BFHE 110, 245; OLG Köln, Urt. v. 18.3.1994 – 6 U 211/93, DStR 1994, 1664.

5 BFH, Urt. v. 2.8.1978 – I R 78/76, BStBl. II 1979, 15 = BFHE 126, 24 u. BStBl. II 1979, 557 = BFHE 128, 54.

6 BFH, Urt. v. 2.8.1978 – I R 78/76, BStBl. II 1979, 15 = BFHE 126, 24 u. BStBl. II 1979, 557 = BFHE 128, 54.

7 BFH, Urt. v. 15.3.1984 – IV R 189/81, BStBl. II 1984, 486.

8 BFH, Urt. v. 12.9.1979 – I R 146/76, BStBl. II 1980, 51 (53); Urt. v. 24.4.1980 – IV R 61/77, BStBl. II 1980, 690 (691); *Loose* in Tipke/Kruse, § 75 AO Rz. 7.

9 FG Bremen, Urt. v. 9.6.2004 – 2 K 279/03 (1), EFG 2004, 1268.

10 *Brox/Walker*, Besonderes Schuldrecht, § 1 Rz. 8.

von einem Gesellschafter erworben werden.¹ Auf Veräußererseite und auf Erwerberseite müssen bei der Übereignung die gleichen Personen stehen.² Auch fehlt es an einer Übereignung i.S.d. § 75 AO, wenn nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen durch den Veräußerer übereignet werden. So hat der BFH im folgenden Fall entschieden.³ Die wesentlichen Betriebsgrundlagen des Veräußerungsgeschäfts waren in dem der Entscheidung zugrunde liegenden Fall das Inventar von zwei Eiscafés und die gemieteten Geschäftslokale. Das Eigentum des Inventars eines Eiscafés befand sich im Miteigentum des Veräußerers (Unternehmers) und seiner Ehegattin, die bei der Übereignung des Inventars mitwirkte. Der BFH sah wegen des sachenrechtlichen Ausgangspunktes des § 75 AO keine Identität des veräußernden Unternehmers hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlagen für gegeben an. In den Fällen, in denen die Güter nicht im bürgerlich-rechtlichen Sinne übereignet werden können (z.B. bei Erfahrungen, Geheimnissen, Beziehungen zu Kunden, Lieferanten und Mitarbeitern), genügt es, wenn sie im wirtschaftlichen Sinne übergehen, dass also ein eigentümerähnliches Herrschaftsverhältnis an den sachlichen Grundlagen des Unternehmens auf den Erwerber übergegangen ist.⁴ Dieses gilt ebenso für die Fälle, in denen der Veräußerer das zivilrechtliche Eigentum nicht innehat (z.B. als Sicherungsgeber).⁵

Entscheidend bei der Übereignung ist nicht die Erlangung des bürgerlichrechtlichen Eigentums. Nach der im Steuerrecht herrschenden **wirtschaftlichen Betrachtungsweise** ist unter einer Übereignung i.S. von § 75 AO zum einen die zivilrechtliche Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zu verstehen, allerdings in einem Umfang, der die Fortführung des vom Veräußerer betriebenen Unternehmens ermöglicht. Zum anderen reicht der Übergang eines Unternehmens auf einen anderen dergestalt aus, dass der Erwerber in der Lage ist, wirtschaftlich wie ein Eigentümer darüber zu verfügen, gleichgültig, ob er im bürgerlich-rechtlichen Sinne Eigentümer geworden ist oder nicht.⁶ Für die Mandantenberatung ist aber festzuhalten:

➡ **Hinweis:** Bei Übertragung eines Unternehmens oder eines Betriebsteiles kann durch bürgerlich-rechtliche Übertragung wesentlicher Betriebsgrundlagen auf verschiedene Rechtssubjekte nach der BFH-Rechtsprechung eine Haftung gem. § 75 Abs. 1 AO ausgeschlossen werden (z.B. Übertragung des Betriebsgrundstücks vom Veräußerer auf den Erwerberehegatten, während

1 BFH, Urt. v. 16.3.1982 – VII R 105/79, BStBl. II 1982, 483; FG Nürnberg, Urt. v. 26.1.1993 – II 190/92, EFG 1993, 559 (rkr).

2 Vgl. hierzu BFH, Beschl. v. 3.5.1994 – VII B 265/93, BFH/NV 1994, 762.

3 BFH, Beschl. v. 3.5.1994 – VII B 265/93, BFH/NV 1994, 762.

4 BFH, Urt. v. 16.3.1982 – VII R 105/79, BStBl. II 1982, 483 (485) = BFHE 135, 239; Urt. v. 18.3.1986 – VII R 146/81, BStBl. II 1986, 589 (591) = BFHE 146, 492; Urt. v. 19.1.1988 – VII R 74/85, BFH/NV 1988, 479; Beschl. v. 3.5.1994 – VII B 265/93, BFH/NV 1994, 762; FG Nürnberg, Urt. v. 24.9.1996 – II 118/94, EFG 1997, 195 (rkr).

5 BFH, Urt. v. 18.3.1986 – VII R 146/81, BStBl. II 1986, 589 (591) = BFHE 146, 492; Urt. v. 21.2.1989 – VII R 164/85, BFH/NV 1989, 617 (618); Urt. v. 10.12.1991 – VII R 57/89, BFH/NV 1992, 712 (714); Urt. v. 22.9.1992 – VII R 73-74/91, BFH/NV 1993, 215 (216).

6 BFH, Urt. v. 10.12.1991 – VII R 57/89, BFH/NV 1992 S. 712, 714; FG Nürnberg v. 30.3.2007 – II 299/2004, juris; FG München v. 25.11.2009 – 3 K 2360/06, EFG 2010, 689; Loose in Tipke/Kruse, § 75 AO Rz. 24.

der andere Ehegatte als Unternehmer die anderen wesentlichen Betriebsgrundlagen erwirbt). Umgekehrt ist eine Haftung des Betriebsübernehmers auch dann ausgeschlossen, wenn er das Eigentum an einzelnen wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht vom Veräußerer, sondern von einem Dritten erlangt.¹

- 3.17 Folgt man der Rechtsprechung, so ergeben sich folgende Einzelfalllösungen: Eine Übereignung i.S.d. § 75 AO ist keine rechtsgeschäftliche **Verpflichtung zur Übertragung**² Auch im Fall der **Sicherungsübereignung** liegt kein Veräußerungsgeschäft vor, da der Sicherungsnehmer zwar rechtlicher, aber nicht auch wirtschaftlicher Eigentümer geworden ist, denn der Sicherungsnehmer darf von seinen Rechten nur im Rahmen des Sicherungszwecks Gebrauch machen.³ Ebenso fehlt es an einer Übereignung im Fall der Bestellung eines **Treuhänders**, da er im Innenverhältnis an Weisungen des Treugebers gebunden ist.⁴ § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO rechnet daher die Wirtschaftsgüter auch dem Treugeber bzw. dem Sicherungsgeber zu. Hat z.B. der Veräußerer schon vor der Übereignung des Unternehmens wesentliche Betriebsgrundlagen einem Dritten zur Sicherheit übereignet, so ist er zwar nicht im strengen zivilrechtlichen Sinne Eigentümer. Er kann aber noch das wirtschaftliche Eigentum, d.h. die Möglichkeit, über den Einsatz der Gegenstände allein entscheiden zu können, auf den Erwerber übertragen, was für eine Haftung nach § 75 AO dann ausreicht.⁵ Im Fall der Übereignung wesentlicher Betriebsgrundlagen unter **Eigentumsvorbehalt** ist der Veräußerungsgegenstand dem Erwerber zuzurechnen, da er schon ein Anwartschaftsrecht an der Sache erlangt hat⁶ und wirtschaftlich eine eigentümerähnliche Herrschaftstellung innehat.⁷
- 3.18 **Beispiel:** A liefert unter Eigentumsvorbehalt Waren an B. Gleichzeitig lässt sich A wesentliche Grundlagen des Unternehmens von B zur Sicherheit übereignen. Später überträgt B an A das Unternehmen. Die Haftung des A nach § 75 AO ist nicht deshalb ausgeschlossen, weil er vor der Übertragung des Unternehmens noch Eigentümer der Waren unter Eigentumsvorbehalt war und als Sicherungsnehmer rechtlich auch Eigentümer des Sicherungsgutes war⁸; denn das wirtschaftliche Eigentum befand sich im Zeitpunkt der Veräußerung bei B.

1 BFH, Beschl. v. 3.5.1994 – VII B 265/93, BFH/NV 1994, 762; vgl. auch *Boeker* in HHSp, § 75 AO Rz. 51.

2 FG Bremen, Urte. v. 9.6.2004 – 2 K 279/03 (1), EFG 2004, 1268; *Loose* in *Tipke/Kruse*, § 75 AO Rz. 28.

3 BFH, Urte. v. 30.8.1962 – V 32/60 U, BStBl. III 1962, 455 = BFHE 75, 518; Urte. v. 20.7.1967 – V 240/64, BStBl. III 1967, 684; *Mösbauer*, S. 206; *Boeker* in HHSp, § 75 AO Rz. 54.

4 *Loose* in *Tipke/Kruse*, § 75 AO Rz. 28; *Mösbauer*, S. 206; *Boeker* in HHSp, § 75 AO Rz. 54.

5 BFH, Urte. v. 10.12.1991 – VII R 57/89, BFH/NV 1992, 712; Urte. v. 22.9.1992 – VII R 73-74/91, BFH/NV 1993, 215 (216); FG Baden-Württemberg, Urte. v. 31.8.1994 – 12 K 96/91, EFG 1995, 146 (148).

6 *Putzo* in *Palandt*, § 449 BGB Rz. 9; *Brox*, JuS 1984, 657.

7 BFH, Urte. v. 20.7.1967 – V 240/64, BStBl. III 1967, 684; Urte. v. 10.12.1991 – VII R 57/89, BFH/NV 1992, 712.

8 Vgl. BFH, Urte. v. 20.7.1967 – V 240/64, BStBl. III 1967, 684; *Boeker* in HHSp, § 75 AO Rz. 54.

Die Einzelfälle zeigen, dass es nicht allein auf das bürgerlich-rechtliche Eigentum ankommt. Darüber hinaus ist der Begriff „Übereignung“ i.S.d. § 75 AO auch nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auszulegen, wie v. Wallis dieses zu Recht hervorhebt.¹ Der Sinn und Zweck der Vorschrift, an der wirtschaftlichen Kraft des Unternehmens die Steueransprüche haften zu lassen, bestätigt überdies diese Auslegung. 3.19

Bei Miet- oder Pachtrechten, die nicht bürgerlich-rechtlich übereignet werden, reicht zur **Übertragung der Rechte des Mieters oder Pächters** aus, dass der bisherige **Betriebsinhaber bei der Übertragung in irgendeiner Form mitwirkt**. Hierfür ist es ausreichend, wenn er den Neuabschluss des Nutzungsvertrages initiierte, vermittelte, befürwortete oder auch nur billigte.² Jedoch sind hierfür grundsätzlich eigene Handlungen und Tätigkeiten des Veräußerers erforderlich, die auf eine Übertragung seiner Rechte aus dem bestehenden Mietvertrag auf den Erwerber oder ein sonstiges Sorgen dafür, dass der Erwerber einen neuen Mietvertrag abschließen kann, schließen lassen.³ Ausnahmsweise kommt es auf eine Mitwirkung in diesem Sinne nicht an, wenn der Erwerber, vertreten durch seinen alleinigen Gesellschafter und Geschäftsführer, die Betriebsräume von diesem als dem Grundstückseigentümer gemietet hat und der Veräußerer damit einverstanden war.⁴ 3.20

Beispiel: Der Veräußerer hat seine Geschäftsräume von der Brauerei gepachtet. Es fehlt am Erfordernis der Mitwirkung, wenn der Erwerber ohne Zutun des Veräußerers mit der Brauerei (Dritter) einen Pachtvertrag abschließt. Auch wenn die übrigen wesentlichen Betriebsgrundlagen vom Veräußerer übernommen wurden, liegen die Haftungsvoraussetzungen dann nicht vor, weil der Erwerber die Nutzungsmöglichkeit aufgrund des Pachtvertrages als wesentliche Betriebsgrundlage ohne Mitwirkung des Veräußerers erlangt hat.⁵ 3.21

➔ **Hinweis:** Wird ein Unternehmen übertragen, zu dessen wesentlichen Grundlagen auch gemietete Räume gehören, so entfällt die Haftung, wenn der Veräußerer an dem Abschluss des Mietvertrages mit dem Erwerber in keinerlei Weise mitwirkt. 3.22

Kein Fall des § 75 AO ist dagegen der **Erwerb eines vermieteten Unternehmens**. Der Erwerber als neuer Verpächter oder Vermieter haftet nicht für die Betriebssteuern des Pächters.⁶ Auch liegt keine Übereignung i.S.d. § 75 AO vor, wenn der **bisherige Unternehmensinhaber** nicht sein bestehendes Eigentum am Betriebsgrundstück mit übereignet, sondern nur einen **Miet- oder Pachtvertrag mit dem Erwerber als Pächter** abschließt.⁷ 3.23

1 v. Wallis in HHSp (vor Lfg. 157), § 75 AO Rz. 15.

2 BFH, Urt. v. 17.2.1988 – VII R 97/85, BFH/NV 1988, 755; Urt. v. 21.2.1989 – VII R 164/85, BFH/NV 1989, 617 (618); Urt. v. 10.12.1991 – VII R 57/89, BFH/NV 1992, 712 (714); Beschl. v. 19.5.1998 – VII B 281/97, BFH/NV 1999, 4; Boeker in HHSp, § 75 AO Rz. 47.

3 BFH, Urt. v. 6.11.1990 – VII R 81/88, BFH/NV 1991, 718; FG Nürnberg, Urt. v. 24.9.1996 – II 118/94, EFG 1997, 195 (196) (rkr.); Boeker in HHSp, § 75 AO Rz. 47.

4 BFH, Urt. v. 10.12.1991 – VII R 57/89, BFH/NV 1992, 712.

5 BFH, Urt. v. 21.2.1989 – VII R 164/85, BFH/NV 1989, 617 (618).

6 BFH, Urt. v. 14.5.1970 – V R 117/66, BStBl. II 1970, 676; a.A. FG Baden-Württemberg, Urt. v. 27.2.2002 – 2 K 170/99, EFG 2002, 734.

7 BFH, Urt. v. 18.3.1986 – VII R 146/81, BStBl. II 1986, 589; Urt. v. 29.10.1985 – VII R 194/82, BFH/NV 1987, 358.

- 3.24 Wie schon erwähnt, können nicht alle Wirtschaftsgüter bürgerlichrechtlich übereignet werden. Insoweit ist eine wirtschaftliche Betrachtungsweise erforderlich. So ist zum Beispiel die Übertragung gewisser wirtschaftlich wertvoller Kenntnisse (technisches Know-how, Kundenlisten, Lieferantenbeziehungen etc.) aus wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu beurteilen. Sind sie wesentliche Grundlagen des Unternehmens, so ist für die Bejahung der Haftung auch die Übertragung dieser Wirtschaftsgüter erforderlich.
- 3.25 Die Übereignung des Unternehmens muss nicht in einem Akt vollzogen werden. Sie kann auch in **Teilakten** erfolgen. Maßgeblich ist nur, dass die **Übertragung der einzelnen Wirtschaftsgüter in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang erfolgt und von dem Willen des Erwerbers getragen ist, das Unternehmen im Ganzen zu erwerben**.¹ So fehlt es m.E. an der Übereignung des Unternehmens, wenn die einzelnen wesentlichen Grundlagen über einen längeren Zeitraum hinweg übertragen werden. Beabsichtigt z.B. ein Unternehmer, sich langsam aus dem Wirtschaftsleben zurückzuziehen, so kann er über mehrere Jahre hinweg seine einzelnen Wirtschaftsgüter (z.B. Grundstücke etc.) auf den späteren potentiellen Nachfolger übertragen, ohne diesen in die Haftung nach § 75 AO hineinwachsen zu lassen, denn es wird schwierig sein, z.B. noch den wirtschaftlichen Zusammenhang der ersten Grundstücksübertragungen mit der Übertragung der restlichen Wirtschaftsgüter, die einige Jahre später erfolgt, herzustellen. Der BFH verneinte einen einheitlichen Vorgang schon bei einer Zeitspanne von neun Monaten zwischen den Teilakten.²
- 3.26 Der Klarheit halber ist zu bemerken, dass § 75 AO nur eine rechtsgeschäftliche bzw. rechtsgeschäftsähnliche Übertragung des Unternehmens erfasst. Ein Eigentumsübergang kraft Gesetzes führt nicht zu einer Haftung nach § 75 AO. So fehlt es an der rechtsgeschäftlichen Übertragung, wenn der vorletzte Gesellschafter aus einer Personengesellschaft ausscheidet und sein Anteil am Gesellschaftsvermögen dem als Alleininhaber zurückbleibenden Gesellschafter kraft Gesetzes anwächst.³

3. Übereignung eines lebenden Betriebs bzw. Unternehmens

- 3.27 Da dem § 75 AO der Zweck zugrunde liegt, das übergegangene Unternehmen für die entstandenen Haftungsschulden einstehen zu lassen, indem der Erwerber damit Gewinne erwirtschaftet, aus denen diese Schulden bezahlt werden können, kann eine Haftung nur dann in Betracht kommen, wenn ein **lebendes Unternehmen** oder ein **lebender Betrieb** übereignet wird. Für die Beurteilung dieser Voraussetzung sind die Verhältnisse im Augenblick des Übergangs entscheidend.⁴

1 BFH, Urt. v. 16.3.1982 – VII R 105/79, BStBl. II 1982, 483 (485); Urt. v. 17.2.1988 – VII R 97/85, BFH/NV 1988, 755 (757); Beschl. v. 3.5.1994 – VII B 265/93, BFH/NV 1994, 762; Beschl. v. 19.5.1998 – VII B 281/97, BFH/NV 1999, 4; Loose in Tipke/Kruse, § 75 AO Rz. 26; Boeker in HHSp, § 75 AO Rz. 51.

2 BFH, Urt. v. 19.1.1988 – VII R 74/85, BFH/NV 1988, 479.

3 BFH, Urt. v. 9.2.1961 – V 107/59 U, BStBl. III 1961, 174; Boeker in HHSp, § 75 AO Rz. 56.

4 BFH, Urt. v. 19.1.1988 – VII R 74/85, BFH/NV 1988, 479; Beschl. v. 21.6.2004 – VII B 345/03, BFH/NV 2004, 1509.

Es reicht aus, wenn die tatsächliche Möglichkeit eines lebenden Unternehmens bzw. Betriebs gegeben ist. Ein lebendes Unternehmen geht vor allem dann über, wenn der Erwerber in der Lage ist, das erworbene Unternehmen **ohne nennenswerte finanzielle Aufwendungen** fortzuführen.¹ Es sind zwei Phasen zu unterscheiden.

In der **Phase vor der Übereignung** ist ein lebendes Unternehmen auch noch dann zu bejahen, wenn das Unternehmen zwar im Zeitpunkt der Übereignung nicht mehr tätig ist – es liegt still –, jedoch die wirtschaftliche Kraft des Unternehmens noch existiert, so dass es ohne wesentlichen Aufwand wieder aktiviert werden kann.² So ist eine **kurzfristige Stilllegung** des veräußerten Unternehmens von ca. vier Wochen unerheblich.³ Im Gegensatz dazu ist aber von keinem lebenden Unternehmen auszugehen, wenn der Veräußerer sein Unternehmen endgültig aufgegeben hatte und es daraufhin längere Zeit vor dem Erwerb stilllag. So hat der BFH in einer älteren Entscheidung ein lebendes Unternehmen verneint, weil der Veräußerer 11 Monate vor der Übereignung den Betrieb stillgelegt hat und der Erwerber ihn nur mit großem Aufwand wieder in Gang gebracht hat.⁴ In einer späteren Entscheidung hat der BFH hervorgehoben, dass bei einer Stilllegungszeit von 2½ Jahren eine Haftung gem. § 75 AO von vornherein ausgeschlossen ist.⁵ 3.28

Bei der Beurteilung der **Phase nach der Übereignung** ist zu beachten, dass aus einer Stilllegung im Anschluss an die Übereignung nicht der Schluss gezogen werden kann, es sei kein lebendes Unternehmen übergegangen. Es kann auch für den Erwerber Sinn machen, ein lebendes Unternehmen aufzugeben, wenn z.B. ein bisheriges Konkurrenzunternehmen ausgeschaltet werden soll. Für die Haftung nach § 75 AO ist es auch bedeutungslos, ob der Erwerber das Unternehmen selbst fortführt, es verpachtet oder veräußert. Erforderlich ist allein, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen erlangt wurden, die eine Fortführung des Unternehmens möglich machen würden.⁶ 3.29

Der **veräußerte Betrieb bzw. das Unternehmen muss mit dem erworbenen Unternehmen bzw. Betrieb identisch sein**. Werden umfangreiche Gestaltungsänderungen am Unternehmen vorgenommen, so fehlt es an der Übernahme eines lebenden Organismus. Dagegen sind Modernisierungsmaßnahmen für die Frage, ob ein lebendes Unternehmen übergegangen ist, ohne Belang.⁷ Auch eine Weiterführung des Betriebs nur im eingeschränkten Umfang schließt nach der Rechtsprechung des VII. Senats des BFH die Haftung des Erwerbers nicht aus.⁸ 3.30

1 BFH, Urt. v. 10.12.1991 – VII R 57/89, BFH/NV 1992, 712; BFH, Urt. v. 7.11.2002 – VII R 11/01, BStBl. II 2003, 226; Urt. v. 12.1.2011 – XI R 11/08, BStBl. II 2011, 477.

2 BFH, Urt. v. 4.2.1974 – IV R 172/70, BStBl. II 1974, 434 (435); Urt. v. 9.7.1985 – VII R 126/80, BFH/NV 1986, 65; FG Saarland, Urt. v. 11. 12 2001 – 1 K 133/00, n.v.

3 BFH, Urt. v. 12.3.1985 – VII R 140/81, BFH/NV 1986, 62 (63); Urt. v. 10.12.1991 – VII R 57/89, BFH/NV 1992, 712; Loose in Tipke/Kruse, § 75 AO Rz. 17.

4 BFH, Urt. v. 13.12.1962 – V 246/60, HFR 1963, 410.

5 BFH, Beschl. v. 12.1.1988 – VII R 44/87, BFH/NV 1988, 615; vgl. auch Boeker in HHSp, § 75 AO Rz. 37.

6 Brune, NWB Fach 2, 5805 (5808).

7 v. Wallis in HHSp (vor Lfg. 157), § 75 AO Rz. 10.

8 BFH, Urt. v. 2.7.1985 – VII R 129/80, BFH/NV 1986, 573 (576); Urt. v. 10.12.1991 – VII R 57/89, BFH/NV 1992, 712.

Die Frage, ob umfangreiche Gestaltungsänderungen oder nur Modernisierungen vorgenommen worden sind, ist nur an Hand des Einzelfalles zu beantworten.

- 3.31 An einem lebenden Unternehmen kann es fehlen, wenn die **Insolvenzeröffnung mangels Masse** abgelehnt worden ist und die wesentlichen verwertbaren Betriebsgegenstände des Unternehmens im Eigentum Dritter stehen.¹ Die Ablehnung der Insolvenzeröffnung mangels Masse ist zumindest ein Indiz für das Fehlen eines lebenden Unternehmens.² Wird das Unternehmen mit den gleichen Kunden nur im eingeschränkten Umfang vom Erwerber weiter betrieben, dürfte dagegen ein lebender Betrieb noch angenommen werden können.³ Dagegen kommt es auf die wirtschaftliche Lage des Unternehmens in der Regel nicht an.⁴ Dessen Überschuldung steht der Annahme eines lebenden Unternehmens nicht entgegen.⁵

4. Übertragung der wesentlichen Grundlagen des Betriebs bzw. Unternehmens

- 3.32 Die Haftung des Erwerbers für bestimmte Betriebssteuern und Steuerabzugsbeträge des Veräußerers nach § 75 AO setzt voraus, dass ein Betrieb bzw. Unternehmen im Ganzen übereignet wird. Die Übereignung eines Unternehmens im Ganzen bedeutet den Übergang des gesamten lebenden Unternehmens, d.h. der durch das Unternehmen repräsentierten organischen Zusammenfassung von Einrichtungen und dauernden Maßnahmen, die dem Unternehmen dienen oder mindestens seine wesentlichen Grundlagen ausmachen, so dass der Erwerber das Unternehmen ohne nennenswerte finanzielle Aufwendungen fortführen kann.⁶ Hieraus folgt, dass eine Übernahme der Passiva nicht erforderlich ist. Denn die Haftung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass ein **Unternehmen ohne Forderungen und Verbindlichkeiten übernommen** wird.⁷
- 3.33 Die Zurückbehaltung einzelner unbedeutender Gegenstände ist unbeachtlich.⁸ Umgekehrt schließt die Neuanschaffung einzelner Inventarstücke die Haftung nicht aus.⁹ Auch ist unerheblich, ob der Betrieb nur in eingeschränktem Um-

1 BFH, Urt. v. 8.7.1982 – VR 138/81, BStBl. II 1983, 282 (283).

2 BFH, Urt. v. 22.9.1992 – VII R 73-74/91, BFH/NV 1993, 215 (216).

3 Vgl. Niedersächsisches FG, Urt. v. 16.8.2010 – 11 K 245/09, EFG 2010, 2064.

4 FG München, Urt. v. 24.1.2008 – 14 K 4361/06, juris.

5 BFH, Urt. v. 9.7.1985 – VII R 126/80, BFH/NV 1986, 65; Urt. v. 10.12.1991 – VII R 57/89, BFH/NV 1992, 712; FG Baden-Württemberg, Urt. v. 31.8.1994 – 12 K 96/91, EFG 1995, 146 (147); FG Saarland, Urt. v. 7.11.2000 – 1 K 91/00, n.v.; *Halaczinsky*, Rz. 304.

6 BFH, Urt. v. 27.11.1979 – VII R 12/79, BStBl. II 1980, 258 (259); Urt. v. 18.3.1986 – VII R 146/81, BStBl. II 1986, 589 (591) = BFHE 146, 492; Urt. v. 10.12.1991 – VII R 57/89, BFH/NV 1992, 712 (714).

7 FG Baden-Württemberg, Urt. v. 31.8.1994 – 12 K 96/91, EFG 1995, 146 (rkr.); FG Bremen, Urt. v. 9.6.2004 – 2 K 279/03 (1), EFG 2004, 1268; *Loose* in Tipke/Kruse, § 75 AO Rz. 20.

8 BFH, Urt. v. 20.11.1962 – I 238/61 U, BStBl. III 1963, 58; Urt. v. 19.12.1968 – V 225/65, BStBl. II 1969, 303; *Loose* in Tipke/Kruse, § 75 AO Rz. 18; *Mösbauer*, INF 1989, 462 (463).

9 BFH, Urt. v. 9.7.1985 – VII R 126/80, BFH/NV 1986, 65; *Loose* in Tipke/Kruse, § 75 AO Rz. 18.

fang – bedingt z.B. durch organisatorische Veränderungen – weitergeführt wird.¹ Entscheidend ist nur, dass der Erwerber das Unternehmen ohne nennenswerte Investitionen fortführen könnte.² Ob die **Rechtsbeziehungen zu den Arbeitnehmern** wesentliche Grundlage des Unternehmens sind, richtet sich nach den Verhältnissen des Einzelfalls.³ In jedem Fall reicht dann für die Haftung aus, wenn ein Teil der Arbeitnehmer des veräußerten Unternehmens vom Erwerber übernommen wurden.⁴ Im Übrigen kommen als wesentliche **Grundlagen vor allem das Warenlager, das Geschäftsgrundstück, die Maschinen, das Inventar, die Firma, der Internetauftritt⁵ und der Kundenstamm⁶** in Betracht, aber auch vermögenswerte Rechte und Kenntnisse können dazu gehören.⁷ Auch ein Händlervertrag kann wesentliche Grundlage sein.⁸ Im Einzelfall kann allein die Übertragung nur eines Grundstücks eine Haftung nach § 75 AO auslösen, wenn das Geschäftsgrundstück die wesentliche Betriebsgrundlage bildet.⁹ Auch die Übertragung eines **eingeschränkten Restbetriebes** (z.B. nur ein Teil der Maschinen wird übereignet) kann zur Haftung führen, wenn zu den wesentlichen Grundlagen andere Vermögenswerte zusätzlich gehören, die auch übereignet wurden.¹⁰ Eine Haftung ist auch für den Fall nicht ausgeschlossen, wenn der Erwerber im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Übergang des Betriebes **erhebliche Investitionen in das Anlagevermögen** vornimmt.¹¹ Weiterhin muss es für die Haftung nicht schädlich sein, dass einzelne Gegenstände, die zwar zum Betrieb gehören, aber nicht als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen sind, vom Erwerber gekauft werden (z.B. die Schankanlage einer Gaststätte).¹²

5. Kein Haftungsausschluss (§ 75 Abs. 2 AO)

In § 75 Abs. 2 AO sind Fälle geregelt, in denen von vornherein eine Haftung ausgeschlossen ist. Nach § 75 AO kommen zwei Haftungsausschlüsse in Betracht: 3.34

1 BFH, Urt. v. 7.11.2002 – VII R 11/01, BStBl. II 2003, 226.

2 BFH, Urt. v. 7.11.2002 – VII R 11/01, BStBl. II 2003, 226 m.w. Nachw.

3 BFH, Urt. v. 26.3.1985 – VII R 147/81, BFH/NV 1986, 64; Urt. v. 10.12.1991 – VII R 57/89, BFH/NV 1992, 712 (714).

4 BFH, Urt. v. 26.3.1985 – VII R 147/81, BFH/NV 1986, 64; Urt. v. 10.12.1991 – VII R 57/89, BFH/NV 1992, 712 (714). In dem der zuletzt genannten Entscheidung zugrunde liegenden Fall wurden die Arbeitnehmer wieder eingestellt und somit war die Frage, ob arbeitsrechtlich vorherige Kündigungen der Arbeitsverhältnisse nach § 613a BGB wirksam waren, nicht zu entscheiden.

5 FG Nürnberg, Urt. v. 11.3.2014 – 2 K 929/12, EFG 2014, 1642 zum Gebrauchtwagenhandel.

6 BFH, Urt. v. 27.11.1979 – VII R 12/79, BStBl. II 1980, 258 (260); Urt. v. 7.11.2002 – VII R 11/01, BStBl. II 2003, 226; Beschl. v. 21.6.2004 – VII B 345/03, BFH/NV 2004, 1509; FG Nürnberg, Urt. v. 11.3.2014 – 2 K 929/12, EFG 2014, 1642 zum Gebrauchtwagenhandel; *Rüsken* in Klein, § 75 AO Rz. 16.

7 *Mösbauer*, INF 1989, 462 (464).

8 BFH, Beschl. v. 21.6.2004 – VII B 345/03, BFH/NV 2004, 1509.

9 BFH, Urt. v. 25.11.1965 – V 173/63 U, BStBl. III 1966, 333; *Mösbauer*, INF 1989, 462 (464); *Leibner/Pump*, DStR 2002, 1689 (1691).

10 BFH, Urt. v. 7.11.2002 – VII R 11/01, BStBl. II 2003, 226 (227 f.).

11 BFH, Urt. v. 7.11.2002 – VII R 11/01, BStBl. II 2003, 226 (228); FG Bremen, Urt. v. 9.6.2004 – 2 K 279/03 (1), EFG 2004, 1268.

12 FG Nürnberg, Urt. v. 14.3.2000 – II 95/98, II 95/1998, n.v.

- kein Erwerb im Zwangsvollstreckungsverfahren sowie
- kein Erwerb im Insolvenzverfahren.

3.35 Diese Regelung ist in vielen Fällen genau zu prüfen, da häufig die Zahlungsschwierigkeiten des Veräußerers damit im Zusammenhang stehen, dass das Unternehmen kurz vor der Insolvenz steht. Im Einzelnen gilt Folgendes zum Haftungsausschluss:

a) Kein Erwerb aus der Insolvenzmasse

3.36 Gem. § 75 Abs. 2 AO kommt eine Haftung für den Erwerb aus einer Insolvenzmasse nicht in Betracht.¹ Dieser schon in § 116 Abs. 3 RAO enthaltene Ausschluss erfasst Veräußerungen von Unternehmen bzw. Betrieben aus einer Insolvenzmasse. Dabei muss die Veräußerung im Fall der Insolvenz zwischen Insolvenzeröffnung und Aufhebung des Insolvenzverfahrens erfolgt sein. Ist die Eröffnung mangels Masse abgelehnt worden, greift § 75 Abs. 2 AO nicht ein.² Ebenso kommt es nicht zum Haftungsausschluss, wenn das Unternehmen bzw. der Betrieb nicht zur Insolvenzmasse gehört. Z.B. gilt dies, wenn der Betrieb unpfändbar ist oder ein Aussonderungsrecht gem. §§ 43 ff. AO besteht (z.B. Sicherungseigentum). In den Fällen der abgesonderten Befriedigung nach §§ 47 ff. InsO erfolgt diese zwar außerhalb des Insolvenzverfahrens, so dass ein Erwerb aus der Insolvenzmasse nicht erfolgt; gleichwohl ist die Haftung wegen eines Erwerbs im Vollstreckungsverfahren gem. § 75 Abs. 2 AO nicht gegeben.

b) Kein Erwerb im Vollstreckungsverfahren

3.37 Auch der Erwerb im Vollstreckungsverfahren ist gem. § 75 Abs. 2 AO von der Haftung ausgeschlossen.³ Zu dem Vollstreckungsverfahren gehören alle Verfahren nach Maßgabe des 8. Buches der ZPO, des ZVG, der Verwaltungsvollstreckungsgesetze des Bundes und der Länder und solche nach dem 6. Teil der AO. Beim Erwerb vom Zwangsverwalter tritt nach Ansicht von *Halaczinsky* ein Haftungsausschluss nicht ein, da keine Verwertung nach dem Vollstreckungsrecht gegeben ist.⁴ M.E. ist dem nicht zuzustimmen, da auch die Zwangsverwaltung als eine Vollstreckungsart anzusehen ist⁵ und somit auch hier ein Erwerb im Vollstreckungsverfahren erfolgt. Der Fall des Erwerbs vom **vorläufigen Insolvenzverwalter** ist auch ein solcher im Vollstreckungsverfahren, wenn er im Ein-

1 Gesetz zur Änderung des Einführungsgesetzes zur Insolvenzordnung und anderer Gesetze v. 19.12.1998, BGBl. I 1998, 3840.

2 FG München, Urt. v. 24.1.2008 – 14 K 4361/06, juris.

3 Diese Regelung war in § 116 RAO nicht enthalten, so dass eine Haftung bejaht wurde, vgl. v. *Wallis* in HHSp (1.–6. Aufl.), § 116 AO Rz. 7.

4 *Halaczinsky*, Rz. 329.

5 *Stöber*, § 146 Rz. 2.

vernehmen mit dem Insolvenzgericht erfolgt.¹ Das vorläufige Insolvenzverfahren ist ein dem Insolvenzverfahren vorgeschaltetes Verfahren zur Sicherung des Schuldnervermögens. Der Unternehmenserwerb vom **vorläufigen Insolvenzwalter** führt somit ebenfalls zum Haftungsausschluss. Dies gilt zumindest dann, wenn anschließend das Insolvenzverfahren eröffnet wird.²

6. Kein Dispositionsrecht

Die Haftung nach § 75 Abs. 1 AO ist nicht abdingbar. Durch private Vereinbarung mit dem Veräußerer ist ein Haftungsausschluss nicht zu erreichen. § 75 Abs. 1 AO verfolgt den Zweck, dass aus den Erträgen des übernommenen Unternehmens die Steuerrückstände beglichen werden sollen. Ein vereinbarter Haftungsausschluss würde dem entgegenstehen.³ 3.38

III. Haftungsumfang

1. Haftung für Betriebssteuern und Steuerabzugsbeträge

Der Betriebsübernehmer haftet gem. § 75 Abs. 1 AO für die sog. **Betriebssteuern und für die Steuerabzugsbeträge**, ebenso für die Vorauszahlungsschulden auf die betreffende Steuer, denn die Vorauszahlungsschulden sind auflösend bedingte Steuerschulden. Neben den Steuern muss er auch für Ansprüche des Finanzamts auf **Erstattung von Steuervergütungen** gem. § 37 Abs. 2 AO eintreten, weil der Erstattungsanspruch des Finanzamts für ohne rechtlichen Grund erstattete Steuern den Steuern gleichsteht (§ 75 Abs. 1 Satz 3 AO).⁴ 3.39

Eine Haftung für **Nebenleistungen i.S.d. § 3 Abs. 3 AO** entfällt nach h.M., da es sich nicht um Steuern i.S.d. § 75 AO handelt.⁵ Insbesondere ist somit die Haftung für Verspätungszuschläge, Zinsen, Säumniszuschläge, Zwangsgelder und Kosten ausgeschlossen. 3.40

Fraglich ist, ob die Steuern beim Veräußerer entstanden sein müssen oder ob es auch schon Steuern des Vorgängers sein können, für die der Veräußerer seinerseits zu haften hat.⁶ Denkt man zunächst nur an den Zweck der Haftungsvorschrift, Schutz vor dem Verlust der in dem Unternehmen als solchem liegenden Sicherung für die sich auf seinem Betrieb gründenden Steuerschulden zu gewährleisten, so könnte man hier an Einschränkungen der Haftung denken. Mit Übereignung auf den Letzterwerber geht ein Unternehmen über, dessen wirtschaftliche 3.41

1 Zum Erwerb vom Sequester BFH, Urt. v. 23.7.1998 – VII R 143/97, BStBl. II 1998, 765 = BFH/NV 1999, 99; FG Schleswig-Holstein, Urt. v. 30.9.1997 – IV 193/94, EFG 1998, 163 (164) (Vorinstanz); Boeker in HHSp, § 75 AO Rz. 67 ff.

2 FG München, Urt. v. 24.1.2008 – 14 K 4361/06, juris.

3 BGH, Urt. v. 20.9.2007 – III ZR 33/07, NJW 2008, 1085.

4 v. Wallis in HHSp (vor Lfg. 157), § 75 AO Rz. 32; Loose in Tipke/Kruse, § 75 AO Rz. 38; a.A. Boeker in HHSp, § 75 AO Rz. 77.

5 FG Düsseldorf, Beschl. v. 13.3.1989 – 15 V 12/89, EFG 1989, 329 (330); Boeker in HHSp, § 75 AO Rz. 79; Loose in Tipke/Kruse, § 75 AO Rz. 38; Rüskens in Klein, § 75 AO Rz. 34.

6 Bejahend Mösbauer, S. 208; Mösbauer, INF 1989, 464; Rüskens in Klein, § 75 AO Rz. 34.

Kraft nicht durch Steuerschulden des Vorunternehmers belastet ist, sei es z.B. weil die Haftungsvoraussetzungen nicht vorlagen oder weil Haftungsbescheide nicht erlassen worden sind, so dass auch eine Haftung des Letzterwerbers für Steuerschulden des Vorgängers nicht in Betracht käme.¹ Bei dieser Sichtweise wird aber der Zweck der Vorschrift verkannt. Die Haftung ist allein sachbezogen an das übereignete Unternehmen und nicht an die Person des Eigentümers und Unternehmers geknüpft. Somit haftet der Letzterwerber für alle Betriebssteuern, egal ob es solche des Veräußerers oder seines Vorgängers sind.² Ein anderer Fall ist die Haftung für Steuerschulden, die erst durch die Veräußerung entstehen. So hat der BFH die Inanspruchnahme des Erwerbers für Umsatzsteuer aus dem Veräußerungsgeschäft bejaht, weil diese Veräußerung den letzten Akt der sich auf seinen Betrieb gründenden Tätigkeit des Unternehmers darstellt.³

- 3.42 ➡ **Hinweis:** Um die Haftung für die Umsatzsteuer aus dem Veräußerungsgeschäft aufzufangen, ist dem Erwerber zu empfehlen, einen Sicherheitseinbehalt in Höhe der Umsatzsteuer mit dem Veräußerer zu vereinbaren.⁴
- 3.43 Die Haftung für Umsatzsteuer aus der Veräußerung des Geschäfts ist jedoch durch die Einführung des **§ 1 Abs. 1a UStG** wesentlich entschärft worden, wonach mit Wirkung v. 1.1.1994 Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen nicht der Umsatzsteuer unterliegt.⁵ Da es aber auch nach neuem Recht umsatzsteuerauslösende Übertragungen gibt (z.B. im Wege der vorweggenommenen Erbfolge oder im Fall der unberechtigt ausgewiesenen nach § 14c Abs. 2 UStG geschuldeten Umsatzsteuer) und die Neuregelung im Schrifttum kritisiert wird, bleibt in Zukunft die Problematik erhalten.⁶

a) Betriebssteuern

- 3.44 Mit Betriebssteuern sind Steuern gemeint, bei denen sich die Steuerpflicht auf den Betrieb eines Unternehmens gründet. Dies trifft zu, wenn die Steuerpflicht durch bestimmte, in den einzelnen Steuergesetzen enthaltene Tatbestandsmerkmale an den Betrieb eines Unternehmens geknüpft ist.⁷ Es muss sich daher um eine Steuer handeln, die ihrer Art nach nicht bei einem Nichtunternehmer anfallen kann. Bei Gemeindesteuern ist zu prüfen, ob § 75 AO überhaupt anwendbar

1 Vgl. *Brune*, NWB Fach 2, 5805 (5809).

2 BFH, Urt. v. 4.2.1974 – IV R 172/70, BStBl. II 1974, 434 (435); *Rüsken* in Klein, § 75 AO Rz. 34; *Boeker* in HHSp, § 75 AO Rz. 80; *Mösbauer*, S. 208; *Mösbauer*, INF 1989, 464.

3 BFH, Urt. v. 6.10.1977 – V R 50/74, BStBl. II 1978, 241 (242).

4 BFH, Urt. v. 11.5.1993 – VII R 86/92, BStBl. II 1993, 700 (702) = BFHE 171, 27 = DStR 1993, 1256 = BB 1993, 1648 = DStZ 1993, 669; Stellungnahme der Bundesregierung BT-Drucks. VI/1982 zu § 16, 219.

5 S. Gesetz zur Bekämpfung des Mißbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts v. 21.12.1993 (BGBl. I, 2310).

6 Vgl. OFD Hannover v. 26.2.2002 – S 0012; zur Kritik *Husmann*, UR 1994, 333; *Ammann*, UR 1998, 285; zur Steuerbarkeit bei unentgeltlichen Übertragungen s. auch A 5 Abs. 5 UStR.

7 BFH, Urt. v. 6.10.1977 – V R 50/74, BStBl. II 1978, 241 (242); RFH, Urt. v. 15.6.1927 – IV A 192/27, RFHE 21, 217.

ist.¹ Im Übrigen müssen auch für sie die Haftungsvoraussetzungen erfüllt sein. In Betracht kommen als Verbrauchsteuern z.B. die Getränkesteuer, die Speiseeissteuer, die Verpackungssteuer und die Vergnügungssteuer.²

Im Einzelnen handelt es sich insbesondere um folgende Betriebssteuern: 3.45

- Umsatzsteuer: Die Umsatzsteuer knüpft tatbestandlich an die Lieferung oder sonstige Leistung eines Unternehmers im Rahmen seines Unternehmens an. Mithin handelt es sich um eine Betriebssteuer.
- Gewerbesteuer: Sie ist ebenfalls eine Betriebssteuer. Gem. § 2 Abs. 1 GewStG unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird, grundsätzlich der Gewerbesteuer.
- Verbrauchsteuern: Soweit sie bei der Herstellung anfallen, wie z.B. Biersteuer, Tabaksteuer und Schaumweinsteuer.

b) Steuerabzugsbeträge

Steuerabzugsbeträge sind Haftungsschulden des Betriebsinhabers. Es haftet also 3.46
der Betriebsübernehmer insoweit für Haftungsschulden des Betriebsveräußers. Insbesondere fallen unter Steuerabzugsbeträge die **Lohnsteuer**, Lohnkirchensteuer³, die **Kapitalertragsteuer** und die bei beschränkt Steuerpflichtigen im Steuerabzugsverfahren zu erhebende Einkommensteuer (§ 50a Abs. 5 EStG).

2. Haftungszeitraum

Zwei Voraussetzungen werden in zeitlicher Hinsicht durch § 75 Abs. 1 Satz 1 3.47
2. HS AO festgesetzt: Die Steuern müssen seit dem Beginn des letzten vor der Übereignung liegenden Kalenderjahres entstanden und bis zum Ablauf von einem Jahr nach Anmeldung des Betriebs durch den Erwerber festgesetzt oder angemeldet worden sein. Der Zeitpunkt der Übereignung entscheidet somit über den **Beginn des Haftungszeitraumes**. Übereignungszeitpunkt ist der Tag, an dem wirtschaftlich das Unternehmen übergeht, also der Erwerber das Geschäft aufnehmen kann. Dabei ist auf die wesentlichen Betriebsgrundlagen abzustellen. Der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer richtet sich nach der Bestimmung durch die Einzelsteuergesetze. Es lassen sich folgende Entstehungszeitpunkte unterscheiden.

- Umsatzsteuer: 3.48
 - a) Bei Berechnung der Steuer nach vereinbarten Entgelten (§ 16 Abs. 1 Satz 1 UStG) entsteht die Steuer materiell-rechtlich mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind (§ 13 Abs. 1 Nr. 1a UStG).
 - b) Bei Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten (§ 20 UStG) entsteht die Umsatzsteuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind (§ 13 Abs. 1 Nr. 1b UStG).

1 Vgl. Loose in Tipke/Kruse, § 75 AO Rz. 46.

2 Vgl. Loose in Tipke/Kruse, § 75 AO Rz. 43.

3 BFH, Beschl. v. 17.3.2008 – V B 173/06, BFH/NV 2008, 1108.

- Gewerbesteuer: Der Gewerbesteueranspruch entsteht mit Ablauf des Erhebungszeitraums, für den die Festsetzung vorgenommen wird (§ 18 GewStG). Der Vorauszahlungsanspruch entsteht gem. § 21 GewStG mit Beginn des Kalendervierteljahres, in dem die Vorauszahlung zu entrichten ist.
- Verbrauchsteuern: Die Steuerschuld entsteht durch den tatsächlichen Übergang der steuerbefangenen Ware aus dem Herstellungsbetrieb in den freien Verkehr.
- Steuerabzugsbeträge: Gem. § 38 Abs. 2 Satz 2 EStG entsteht die Lohnsteuer in dem Zeitpunkt, in dem der Arbeitslohn dem Arbeitnehmer zufließt. Der laufende Arbeitslohn gilt als im Kalenderjahr bezogen, in dem der Lohnzahlungszeitraum endet (§ 38a Abs. 1 Satz 2 EStG). So ist z.B. die Lohnsteuer für den Monat Dezember 01 in 01 entstanden, selbst wenn der Lohn erst im Januar 02 ausgezahlt wurde. Die Kapitalertragsteuer entsteht gem. § 44 Abs. 1 Satz 2 EStG in dem Zeitpunkt, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger zufließen.

3.49 Fraglich ist nun, wann der Haftungszeitraum endet. Das Gesetz gibt keine Bestimmung her, wann das **Ende des Haftungszeitraums** konkret anzusetzen ist. Mit der Regelung, dass die Steuer seit dem Beginn des letzten vor der Übereignung liegenden Kalenderjahres entstanden sein muss, wurde lediglich der Beginn des Zeitraums, auf den sich die Haftung des Erwerbers für die Steuerrückstände des Veräußerers erstreckt, festgelegt. Ebenso wie in § 116 RAO ist mit dieser Fassung das Ende der Zeitspanne, über die sich die Haftung des Erwerbers für die fremde Steuerschuld hinzieht, nicht angesprochen. Bezüglich der Umsatzsteuer ist für das Ende des maßgeblichen Zeitraums darauf abzustellen, ob der bewirkte Umsatz dem Veräußerer oder dem Erwerber zuzurechnen ist. Unbeschadet des Umstandes, dass eine Umsatzsteuerschuld erst nach der Geschäftsveräußerung entstanden ist, kann sie gleichwohl von der Haftung nach § 75 AO erfasst werden, wenn der Umsatz dem Veräußerer zuzurechnen¹, also wenn der Tatbestand für die Entstehung der Steuerschuld vor der Übereignung des Unternehmens an den Erwerber verwirklicht ist.² Diese Bestimmung des Endes des Haftungszeitraums lässt sich über die Umsatzsteuer hinaus als Kriterium heranziehen. Denn – wie *Loose* hervorhebt – kann auch hier die Gesetzgeberintention angeführt werden. Es sollen zusätzliche Sicherheiten für die durch den Betrieb begründeten Steuern geschaffen werden.³

3.50 **Beispiel:** Die Übereignung des Betriebes erfolgt im März des Jahres 2011. Damit beginnt der Haftungszeitraum am 1.1.2010. Der Übernehmer haftet somit z.B. für die USt 2010 und für die USt ab Voranmeldungszeitraum Januar 2010 (§ 13 Abs. 1 UStG), für die Gewerbesteuer 2010, die mit Ablauf des Jahres 2010 entsteht (§ 18 GewStG), und für die Gewerbesteuervorauszahlungen ab 1.1.2010 (§ 21 GewStG).⁴

1 BFH, Urt. v. 28.1.1982 – V S 13/81, BStBl. II 1982, 490 (491); FG Baden-Württemberg, Urt. v. 31.8.1994 – 12 K 96/91, EFG 1995, 146 (148).

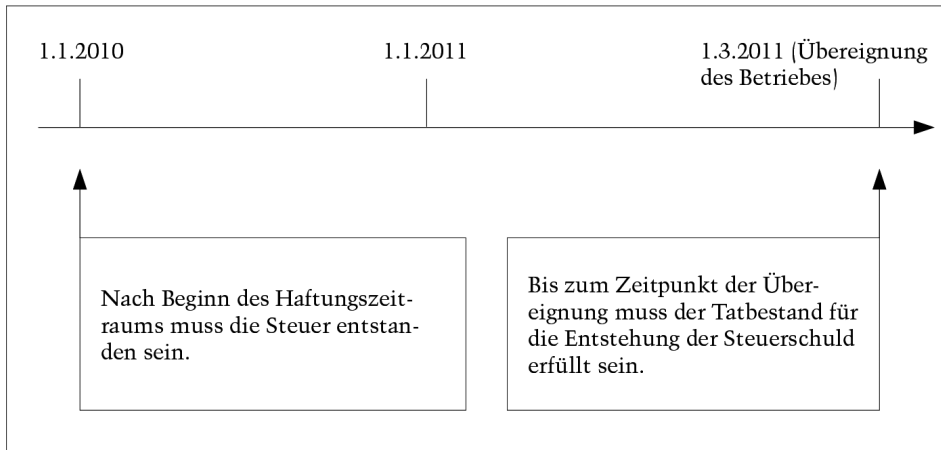
2 *Loose* in Tipke/Kruse, § 75 AO Rz. 54; *Mösbauer*, INF 1989, 465.

3 *Loose* in Tipke/Kruse, § 75 AO Rz. 54.

4 Vgl. v. *Wallis* in HHSp (vor Lfg. 157), § 75 AO Rz. 34.

Folgende Zeitschiene verdeutlicht den Haftungszeitraum

3.51

**3. Festsetzungs- bzw. Anmeldungszeitraum**

Die Betriebssteuern bzw. Steuerabzugsbeträge, die in den Haftungszeitraum fallen, müssen weiterhin bis zum Ablauf von einem Jahr nach Anmeldung des Betriebs durch den Erwerber angemeldet bzw. festgesetzt worden sein. 3.52

Der Beginn des Festsetzungs- bzw. Anmeldungszeitraums fällt mit dem Beginn des Haftungszeitraums zusammen, da frühestens ab diesem Zeitpunkt die entstandene Steuer angemeldet bzw. festgesetzt wird. 3.53

Das Ende des Festsetzungs- bzw. Anmeldungszeitraums ist mit einem Jahr nach Anmeldung des Betriebs vorgegeben. Mit der Anmeldung ist die Anmeldung des Betriebs beim Finanzamt gem. § 138 AO gemeint.¹ Damit ist dem Schutz des Erwerbers gedient. Er soll spätestens nach Ablauf eines Jahres seit der Anmeldung des Betriebes wissen, ob und in welcher Höhe er mit einer Haftung gem. § 75 AO zu rechnen hat. 3.54

➔ **Hinweis:** Der Erwerber kann diese Unsicherheit im Übereignungsvertrag berücksichtigen, indem z.B. die Kaufpreishöhe von den Festsetzungen bzw. Anmeldungen der Steuern für den Haftungszeitraum abhängig gemacht und auf den Kaufpreis bis zum Ablauf der Festsetzungs- bzw. Anmeldungsfrist nur ein Abschlag gezahlt wird.² Ersatzweise ist es möglich, einen selbständigen Erstattungsanspruch des Erwerbers für später festgesetzte oder angemeldete Steuern des Haftungszeitraums gegen den Veräußerer aufzunehmen oder von vornherein einen geminderten Kaufpreis zu vereinbaren, der die Unsicherheiten wegen der noch festzusetzenden bzw. noch anzumeldenden Steuern des veräußerten Betriebs schätzungsweise berücksichtigt. Die zuletzt genannte Möglichkeit hat den Vorteil, dass bestehende Unsicherheiten 3.55

1 FG Nürnberg, Urt. v. 16.1.2007 – II 128/2004, DStRE 2007, 1192.

2 Vgl. zu weiteren Möglichkeiten der Vermeidung von Unsicherheiten auch *Leibner/Pump*, DStR 2002, 1689 (1691 f.).

ten wegen der Haftungsbeträge, die aufgrund von eingelegten Einsprüchen, Klagen etc. sehr lange bestehen bleiben können, endgültig mit dem Veräußerungsvertrag aus dem Weg geräumt sind. Bei dieser Regelung ist zu berücksichtigen, dass sich die Haftungssumme durch Änderungsbescheide nach Ablauf der Jahresfrist zwar verringern, aber nicht erhöhen kann.¹ Damit sich Kaufinteressenten über rückständige Betriebssteuern und Steuerabzugsbeträge Klarheit verschaffen können, wäre eine Auskunft des Finanzamts hilfreich. Die Verwaltung weist in Verfügungen darauf hin, dass Auskünfte dieser Art mit Rücksicht auf das Steuergeheimnis nur mit Zustimmung des potentiellen Veräußerers erteilt werden dürfen.² Werden Auskünfte erteilt, kann der Fall eintreten, dass später eine Inanspruchnahme für weitere nicht mitgeteilte Rückstände ermessensfehlerhaft ist. Der Hinweis, dass sich die festgesetzten Steuern im Zuge einer Außenprüfung erhöhen können, kann einen Ermessensfehler verhindern.³

- 3.56 Die Anmeldung des Gewerbes bei der Gemeinde reicht aber aus, wenn die Gemeinde die Finanzbehörde informiert.⁴ Dementsprechend steht der Anmeldung gleich, wenn das Finanzamt auf andere Weise Kenntnis von der Betriebsübernahme erlangt (z.B. durch eine Außenprüfung).⁵ Ergänzend ist zu beachten, dass es bei der Jahresfrist seit Anmeldung auf die Kenntnis derjenigen Behörde ankommt, die die Steuer festsetzt bzw. bei der die Steuer angemeldet werden muss. Bei der Gewerbesteuer ist dieses grundsätzlich die Gemeinde, während bei der Umsatzsteuer die Kenntnis des Finanzamts maßgeblich ist.⁶

4. Gegenständliche Beschränkung der Haftung

- 3.57 Die Haftung beschränkt sich gem. § 75 Abs. 1 Satz 2 AO auf den Bestand des übernommenen Vermögens. Anders noch die Regelung des § 116 RAO, die eine derartige Haftungsbeschränkung nicht vorsah.⁷ Das bedeutet, dass der Erwerber – wie bei § 419 Abs. 2 Satz 1 1. HS BGB a.F. – nur mit diesem Vermögen haftet. Die Haftung ist damit gegenständlich eingeschränkt, nicht jedoch wertmäßig, so dass ohne Rücksicht auf den Wert des übernommenen Unternehmens in einem auf § 75 AO gestützten Haftungsbescheid alle rückständigen betrieblichen Steuern und Steuerabzugsbeträge aufgenommen werden können.⁸ Aufgrund der gegenständlichen Haftungseinschränkung ist eine Vollstreckung des Haftungsbescheids nur in die übernommenen Gegenstände möglich bzw. treten an ihre

1 v. Wallis in HHSp (vor Lfg. 157), § 75 AO Rz. 38.

2 OFD München, Vfg. v. 23.11.2001 – S 0130 – 62 St311 –, StED 2001, 750; OFD Koblenz, Vfg. v. 16.10.1996 – S 0130 A – St 531, INF 1997 Heft 7, IV = FN-IDW 1997, 68; OFD Hannover, Vfg. v. 31.1.2002 – S 0196 – 9 – StO 321 –, StED 2002, 237; AEAO zu § 75 i.d.F. 12.1.2004.

3 Halaczinsky, Rz. 373; Mösbauer, INF 1989, 462.

4 Loose in Tipke/Kruse, § 75 AO Rz. 58; Schwarz in Schwarz/Pahlke, § 75 AO Rz. 48; a.A. Heinke, DStZ 1980, 208 (210).

5 Rüsen in Klein, § 75 AO Rz. 38.

6 Loose in Tipke/Kruse, § 75 AO Rz. 58.

7 BFH, Urt. v. 14.1.1986 – VII R 111/79, BFH/NV 1986, 384 (386); Urt. v. 21.2.1989 – VII 164/85, BFH/NV 1989, 617 (619).

8 Blesinger, S. 92; Halaczinsky, Rz. 356.

Stelle die **Surrogate**. Eine Haftung mit den Surrogaten ist in der Literatur umstritten. Insbesondere wird die Ansicht vertreten, der **Erlös** aus dem Verkauf des Haftungsgegenstandes würde für eine Vollstreckung aus dem Haftungsbescheid nicht zur Verfügung stehen.¹ Das in § 281 BGB enthaltene Surrogationsprinzip sei nicht ein auch im öffentlichen Recht allgemein geltender Rechtssatz. Der Gesetzgeber habe im Hinblick darauf keine entsprechende Anwendung im Haftungsrecht geregelt, so dass er eine solche Geltung nicht beabsichtigt habe.² Dem ist m.E. nicht zuzustimmen, da das Surrogationsprinzip dem Haftungszweck und selbst im zivilrechtlichen Gleichordnungsverhältnis dem mutmaßlichen Parteiwillen entspricht³, so dass ebenfalls im öffentlichen Recht dieses Prinzip gelten kann.⁴ Dies gilt nicht nur für Wirtschaftsgüter, die im Wege z.B. eines Tausches an die Stelle des übernommenen Vermögens treten, sondern auch für den Erlös aus einer Veräußerung des übernommenen Vermögens.⁵ Der Herausgabeanspruch hat sich hier in einen Zahlungsanspruch (zurück-)verwandelt. Auch der Anwendungserlass zur AO geht in Nr. 4.3. zu § 75 AO von der Haftung der Surrogate aus. Die Haftung mit den Surrogaten findet auch dort keine Grenze, wo mit dem Erlös aus dem Verkauf des Gegenstandes andere Wirtschaftsgüter angeschafft werden.⁶

Loose vertritt die Ansicht, dass eine Inanspruchnahme des Erwerbers über den Wert des Unternehmens oder des Betriebs hinaus unzulässig sei, da man nur so zu vertretbaren Ergebnissen gelangt. Durch eine Verpflichtung zur Duldung der Vollstreckung bestehe die Gefahr, dass ein lebensfähiges Unternehmen unnötig zerschlagen werde.⁷ Diese Ansicht ist abzulehnen. Nicht eine rechnerische Haftung wurde in § 75 AO geregelt. Auf Wertschwankungen braucht keine Rücksicht genommen zu werden. Durch freiwillige Zahlung kann ohnehin die Vollstreckung verhindert werden.⁸ 3.58

Im Rahmen der Prüfung der Haftungsbeschränkung wird zuweilen vorgetragen, dass zum übernommenen Vermögen z.B. nicht das Inventar oder die Warenbestände gehören, da diese Gegenstände bereits vorher – wegen bestehender Darlehnshingaben – zur Sicherheit auf den Erwerber übertragen worden seien. Dieser Einwand ist nicht haltbar. Es kommt insoweit auf das wirtschaftliche Eigentum an, das erst mit der Übereignung des Unternehmens auf den Erwerber übergeht. Beim Sicherungsgut fällt dieses – mit Ausnahme des Eintritts des Sicherungsfal- 3.59

1 *Loose* in *Tipke/Kruse*, § 75 AO Rz. 62; *Rössler*, NWB Fach 2, 3710; *Halaczinsky* Rz. 357; *Schwarz* in *Schwarz/Pahlke*, § 75 AO Rz. 50.

2 *Rössler*, NWB Fach 2, 3710.

3 *Grüneberg* in *Palandt*, § 285 BGB Rz. 2.

4 Im Ergebnis gl. A. BFH, Urt. v. 21.2.1996 – VII B 243/95, BFH/NV 1996, 661 (662 f.); FG München, Urt. v. 21.5.1985 – XI (XIII) 76/80 AO 2, EFG 1985, 587 (589); *Boeker* in *HHS*, § 75 AO Rz. 103 f.; *Brune*, NWB Fach 2, 5805 (5812); *Intemann* in *Koenig*, § 75 AO Rz. 57; vgl. zur Surrogatshaftung auch Kommentierung zu § 74 AO.

5 Ebenso FG München, Urt. v. 21.5.1985 – XI (XIII) 76/80 AO 2, EFG 1985, 587 (589).

6 *Boeker* in *HHS*, § 75 AO Rz. 104.

7 *Loose* in *Tipke/Kruse*, § 75 AO Rz. 61.

8 Gl. A. FG Nürnberg, Urt. v. 13.11.1990 – II 211/89 (rkr.), EFG 1991, 710; *Loose* in *Tipke/Kruse*, § 75 AO Rz. 61; *Brune*, NWB Fach 2, 5805 (5811).

les – erst mit der Unternehmensübergabe dem Erwerber zu. Damit gehört das Sicherungsgut, obwohl es vorher zur Sicherheit auf den Sicherungsnehmer zivilrechtlich übergegangen ist, zur Haftungsmasse nach § 75 AO.¹

- 3.60 Kommt es nach der Übereignung der Wirtschaftsgüter zu einer Anfechtung (z.B. nach § 133 InsO durch den Insolvenzverwalter im Rahmen eines Insolvenzverfahrens beim Veräußerer), wird der Übertragungsakt rückabgewickelt. Diese Rückabwicklung führt dann dazu, dass das Wirtschaftsgut nicht mehr für eine Haftung zur Verfügung steht.²
- 3.61 Die gegenständliche Haftungsbeschränkung gem. § 75 Abs. 1 Satz 2 AO ist ein Prüfungspunkt, der grundsätzlich erst im Zwangsvollstreckungsverfahren und nur auf Einwendung hin relevant wird.³ Für die Rechtmäßigkeit des Haftungsbescheides genügt der bloße Hinweis auf die gegenständliche Haftungsbeschränkung im Bescheid.⁴ Nur ausnahmsweise ist die Haftungsbeschränkung bereits im Verfahren gegen den Haftungsbescheid zu berücksichtigen, wenn unzweifelhaft feststeht, dass kein verwertbares Vermögen übernommen wurde.⁵

IV. Folgen für das zivilrechtliche Rechtsverhältnis des Veräußerers zu dem Erwerber

- 3.62 Liegen die oben erörterten Voraussetzungen der Haftung des Erwerbers gem. § 75 AO vor, so hat es zunächst den Anschein, dass der Veräußerer bei Haftungsinanspruchnahme des Erwerbers insoweit keine Zahlungsverpflichtungen mehr hat. Gegenüber dem Finanzamt ist dieses im Fall der Tilgung der Haftungsschuld durch den Erwerber zu bejahen. Jedoch gegenüber dem Erwerber kann die Zahlungspflicht bestehen bleiben. Verschweigt der Veräußerer dem Erwerber z.B. die Tatsache, dass noch Umsatzsteuerschulden aus vergangenen Voranmeldungszeiträumen bestehen, so kann der Erwerber ihn gem. § 826 BGB für die gezahlte Haftungsschuld in Anspruch nehmen.⁶ Regelmäßig ist der Veräußerer nämlich verpflichtet, auf die offene Steuerschuld hinzuweisen, da dieser Umstand für die Kaufentscheidung des Erwerbers von erheblicher Bedeutung ist. Auch liegt Arglist vor. Er hat zumeist bedingten Vorsatz und nimmt daher die Schädigung des Erwerbers billigend in Kauf. Er muss nicht konkret gewusst haben, dass der Erwerber gem. § 75 AO haften werde. Es reicht vielmehr aus, dass der Veräußerer die Möglichkeit der Inanspruchnahme in Kauf genommen hat. Da die arglistige

1 Vgl. BFH, Urt. v. 22.9.1992 – VII R 73-74/91, BFH/NV 1993, 215 (216).

2 Niedersächsisches FG, Urt. v. 16.8.2010 – 11 K 245/09, EFG 2010, 2064 mit Anm. *Leitner*.

3 BFH, Urt. v. 18.3.1986 – VII 146/81, BStBl. II 1986, 589 (590) = BFHE 146, 492 = DStR 1986, 723; Beschl. v. 2.11.2007 – VII S 24/07 (PKH), BFH/NV 2008, 333.

4 BFH, Urt. v. 22.9.1992 – VII R 73-74/91, BFH/NV 1993, 215 (217); Beschl. v. 27.10.2008 – XI B 202/07, BFH/NV 2009, 118; *Leibner/Pump*, DStR 2002, 1689 (1692).

5 FG Baden-Württemberg, Urt. v. 31.8.1994 – 12 K 96/91, EFG 1995, 146 (148) (rkr.); FG Nürnberg, Urt. v. 13.11.1990 – II 211/89, EFG 1991, 710.

6 OLG Köln, Urt. v. 18.3.1994 – 6 U 211/93 (rkr.), DStR 1994, 1664.

Täuschung regelmäßig sittenwidrig ist, hat der Veräußerer mit einer Inanspruchnahme zu rechnen.

Auch ist der Veräußerer ausnahmsweise aufgrund einer Nebenpflicht zum Kaufvertrag verpflichtet, die Umsatzsteuer, die auf das Veräußerungsgeschäft entfällt, unverzüglich abzuführen (beachte aber Rz. 3.43). Unterlässt er dieses, so kann dem Erwerber aufgrund der Haftungsinanspruchnahme ein Schaden entstehen (z.B. Zinsschaden für die Inanspruchnahme eines Kredits), für den dann der Veräußerer ebenfalls haftet.¹ 3.63

➡ **Hinweis:** Um späteren Beweisproblemen im Vorfeld einer Unternehmensveräußerung aus dem Wege zu gehen, ist es ggf. ratsam, bestehende Steuerschulden (z.B. USt-Schulden aus den letzten Voranmeldungszeiträumen), die auf den Erwerber übergehen sollen, im Übertragungsvertrag nachrichtlich aufzunehmen. Damit kann ein späterer Arglistvorwurf vermieden werden. 3.64

Auch sollte die USt aus dem Veräußerungsgeschäft unverzüglich durch den Veräußerer abgeführt werden, um einen Schaden, der durch die Inanspruchnahme des Käufers entsteht, zu verhindern. 3.65

V. Ermessenshinweise

Die Beschränkung der Haftung nach § 75 Abs. 1 Satz 2 AO wird zwar grundsätzlich erst in der Zwangsvollstreckung und auch dann nur auf Einwendung hin relevant. Steht aber fest, dass die übernommenen Vermögenswerte untergegangen oder wertlos geworden sind, so ist eine Inanspruchnahme des Betriebsübernehmers ermessensfehlerhaft. Maßgeblich für diese Beurteilung ist insoweit letztlich der Zeitpunkt des Erlasses der Einspruchsentscheidung.² 3.66

Im Rahmen des Ermessens ist aber nicht zu prüfen, ob die Gegenstände unpfändbar sind. Diese Frage ist erst im Vollstreckungsverfahren relevant.³

Weiterhin ist zu beachten, dass neben einer Haftung nach § 75 AO auch eine Haftung des Geschäftsführers nach § 69 AO in Betracht kommen kann. Der Haftungsbescheid ist rechtswidrig, wenn in ihm insoweit nicht die fehlerfreie Ausübung des Auswahlermessens dokumentiert wurde.⁴ 3.67

1 BGH, Urt. v. 29.4.1994 – V ZR 280/92, DStR 1994, 1193.

2 Niedersächsisches FG, Urt. v. 16.8.2010 – 11 K 245/09, EFG 2010, 2064; FG Düsseldorf, Urt. v. 17.1.1980 – VII 491/77 H, EFG 1980, 262; FG München, Urt. v. 21.5.1985 – XI (XIII) 76/80 AO 2, EFG 1985, 587; FG Nürnberg, Urt. v. 13.11.1990 – II 211/89, EFG 1991, 710; FG Saarland, Urt. v. 13.8.2001 – 1 K 123/00, EFG 2001, 1582; FG Saarland, Urt. v. 4.12.2001 – 1 K 111/00, n.v.

3 BFH, Urt. v. 14.5.2013 – VII R 36/12, BFH/NV 2013, 1905.

4 Zum Verhältnis zwischen §§ 75 AO und 69 AO s. auch BFH, Urt. v. 22.9.1992 – VII R 73-74/91, BFH/NV 1993, 215.

3.68 Prüfungsschema für eine Haftung des Betriebsübernehmers gem. § 75 AO

I. Haftungsvoraussetzungen

1. Übereignung eines Unternehmens oder eines in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführten Betriebes
 - a) Unternehmen
(+), wenn der Unternehmensbegriff des § 2 Abs. 1 UStG erfüllt ist.
 - b) Gesondert geführter Betrieb
(+), wenn ein organisch geschlossener Teil des gesamten Unternehmens mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattet und für sich allein lebensfähig ist.
 - c) Übereignung
(+), wenn bürgerlich-rechtliches und wirtschaftliches Eigentum (§ 39 Abs. 2 AO) übergegangen ist.
2. Es muss ein lebendes Unternehmen/lebender Betrieb sein
(+), wenn im Zeitpunkt der Übereignung ein Unternehmen/Betrieb mit wirtschaftlicher Kraft vorliegt.
3. Übertragung der wesentlichen Grundlagen des Unternehmens/Betriebes Die Bestimmung der wesentlichen Grundlagen erfolgt danach, ob auf den Erwerber die Grundlagen des Unternehmens übergehen, die den Erwerber in die Lage versetzen, das Unternehmen (den Betrieb) in der bisherigen Art weiterzuführen.
4. Kein Haftungsausschluss (§ 75 Abs. 2 AO)

II. Rechtsfolge

1. Haftung für die Betriebssteuern und Steuerabzugsbeträge, wenn
 - a) Steuern seit Beginn des letzten vor der Übereignung liegenden Kalenderjahres entstanden sind und
 - b) diese Steuern bis zum Ablauf von einem Jahr nach Anmeldung des Betriebes festgesetzt bzw. durch den Erwerber angemeldet worden sind.
2. Keine Haftung über den Bestand des übernommenen Vermögens hinaus (§ 75 Abs. 1 Satz 2 AO).
Betriebssteuern = insbesondere GewSt, USt, Verbrauchsteuern
Steuerabzugsbeträge = insbesondere LSt, KapSt

B. Haftung des Erwerbers eines Handelsgeschäfts (§ 25 HGB)

Schrifttum: Mösbauer, S. 177; Halaczinsky, Rz. 186; Canaris, Handelsrecht, S. 98; Brox/Henssler, Handelsrecht, Rz. 136; Weimar/Grote, Die Haftung des Erwerbers bei Firmenfortführung, NWB Fach 18, 3511; K. Schmidt, Das Handelsrechtsreformgesetz, NJW 1998, 2161; Brune, Überblick über das Handelsrechtsreformgesetz, NWB Fach 18, 759; Leibner/Pump, Die Vorschrift des § 75 AO und § 25 HGB – Wege zur zivilrechtlichen und steuer-