

AUFSATZ

Dr. Thomas Zacher, Rechtsreferendar, Köln

Steuerliche Haftungsrisiken der Mitglieder einer BGB-Gesellschaft

Die steuerlichen Verantwortlichkeiten der Mitglieder einer BGB-Gesellschaft werden entscheidend durch die Unterscheidung zwischen unmittelbaren Steuerschulden der Gesellschafter und ihrer Haftung für originäre Steuerschulden der Gesellschaft in Abhängigkeit von der jeweiligen Steuerart bestimmt. Der Verfasser zeigt die strukturellen Unterschiede und ihre praktischen Auswirkungen auf, wobei insbesondere auf die Konsequenzen der BFH-Rechtsprechung zur Gesellschafterhaftung bei Steuerschulden der BGB-Gesellschaft eingegangen wird.

1. Einleitung

Die Beliebtheit der BGB-Gesellschaft als Organisationsform für gemeinsame unternehmerische Aktivitäten wächst ständig. In den alten und neuen Bundesländern sind unkomplizierte Gründung, weitgehende Gestaltungsflexibilität sowie steuerlich relativ überschaubare Handhabung besondere Attraktivitätsfaktoren. Es sind jedoch nicht nur Zusammenschlüsse von Kleingewerbetreibenden und Ehegattengesellschaften, sondern auch bedeutende Sozietäten im Bereich der freien Berufe, finanzkräftige Betreiberkonsortien bei Großprojekten und mitgliederstarke „Publikums-BGB-Gesellschaften“ auf dem Kapitalanlagemarkt, welche das Spektrum der Erscheinungsformen der BGB-Gesellschaften mit wirtschaftlicher Zielsetzung erweitern.

Zusätzlichen Aufwind erhält dieser Trend durch die von der - wenn auch nicht immer einheitlichen - Rechtsprechung des BGH grundsätzlich anerkannte Möglichkeit, bei vertraglichen Verbindlichkeiten die Haftung der Gesellschaftsmitglieder mit ihrem Privatvermögen zu beschränken oder gar auszuschließen*. Für Gesamthandverbindlichkeiten aus gesetzlichen Entstehungstatbeständen sind aber viele Einzelfragen noch umstritten, wengleich auch dort mit der zunehmenden Anerkennung einer selbständigen Rechts- und Vermögensträgerschaft der BGB-Gesellschaft der Zugriff auf das Privatvermögen der Gesellschafter von der im Vordringen befindlichen Auffassung immer mehr auf besondere Einzelfälle beschränkt wird. Die Entwicklung zur zivilrechtlichen Anerkennung als selbständiger Rechtsträger hat ihren ersten gesetzlichen Niederschlag in § 1 Abs. 1 der für die neuen Bundesländer geltenden Gesamt-vollstreckungsordnung (GesO) gefunden, welcher auch das Vermögen einer insolventen BGB-Gesellschaft der Gesamtvollstreckung unterwirft.

Da das Steuerrecht schon seit langem bei einer Reihe von Steuerarten die BGB-Gesellschaft als eigenständiges Steuerrechtssubjekt anerkennt, könnte man folgern, daß hier in noch weiterem Umfang als im Zivilrecht eine Haftungsbegrenzung auf das Gesellschaftsvermögen die Konsequenz sei. Das Gegenteil ist jedoch nach der für die Praxis entscheidenden Rechtsprechung des BFH² der Fall, welche sich von den Bedenken eines großen Teils der Literatur³, aber auch einiger Finanzgerichte⁴, unbeeindruckt zeigt.

Nachdem der BFH seine diesbezügliche Rechtsprechung inzwischen weiter verfestigt und ausgebaut hat⁵, soll hier kein weiterer Beitrag zur dogmatischen Grundsatzdiskussion geleistet werden⁶, obwohl auch in jüngster Zeit ernstzunehmende Stimmen den BFH deutlich kritisieren⁷. Es erscheint vielmehr angebracht, die inzwischen jedenfalls für die Praxis maßgebenden Grundzüge herauszustellen, das System von unmittelbarer

Schuldnerschaft und mittelbarer Haftung zu strukturieren und weiterhin offene Problemkonstellationen aufzuzeigen.

2. Die steuerrechtlichen Zurechnungsnormen

Das deutsche Steuerrecht legt für jede Steuerart gesondert fest, wer Steuersubjekt ist. Dementsprechend ist auch für die BGB-Gesellschaft grundsätzlich zwischen den Steuern zu unterscheiden, bei denen die Steuerschuld (zunächst) unmittelbar bei der Gesellschaft entsteht, und solchen, bei denen originäre Steuerschuldner nur die Gesellschafter sein können.

2.1 Der Gesellschafter als originärer Steuerschuldner

Der Gesellschafter selbst ist z. B. bei der Einkommensteuer und Vermögensteuer das alleinige Steuersubjekt. Daraus folgt, daß es eine Haftung im eigentlichen Sinne hier nicht geben kann, wenn auch die Höhe der Steuerschuld des einzelnen Gesellschafters mit den Verhältnissen bei der BGB-Gesellschaft sachlich eng verknüpft ist.

Wegen dieser tatsächlichen Verknüpfung können sich zunächst Mitwirkungspflichten für jeden Gesellschafter einer BGB-Gesellschaft im Besteuerungsverfahren ergeben. Aus §§39 Abs. 2 Satz 2, 179 Abs. 2 Satz 2 AO folgt die Notwendigkeit einer einheitlichen Feststellung der in § 180 AO (nicht abschließend) genannten gesondert festzustellenden Besteuerungsgrundlagen bei der Einkommensteuer und den bewertungsabhängigen Steuern. Zunächst scheint nach dem Wortlaut des § 181 Abs. 2 AO jeden Gesellschafter ungeachtet seiner konkreten Funktion in der Gesellschaft die persönliche Pflicht zur Abgabe der diesbezüglichen Erklärungen und Unterlagen zu treffen. Diese weite Fassung wird aber vielfach gerade für unternehmenstragende Gesamthandsgemeinschaften für verfehlt gehalten, weshalb eine Einschränkung auf die geschäftsführungsbefugten Gesellschafter entsprechend §§79 Abs. 1 Nr. 3, 34 Abs. 2 AO befürwortet wird⁸. Da die Geschäftsführungsbefugnis einzelner BGB-Gesellschafter zivilrechtlich in Abweichung von § 709 BGB eingeschränkt oder ausgeschlossen werden kann, stehen solche Gesellschafter auch nicht pri-

1) Vgl. etwa BGHZ 61, 59, 67; BGH, NJW 1991, 922, 923; NJW 1985, 619; NJW 1980, 784, 785; NJW 1971, 1698; aus der Literatur statt aller MünchKomm- Umer, BGB, 2. Aufl., § 714 Rz. 32 f.; Staudinger-Kesler, BGB, 12. Aufl., § 714 Rz. 12f; Palandt-Thomas, BGB, 52. Aufl., § 714 Rz. 4; eingehend hierzu Schroeder, DStR 1992, 507 ff., Habersack, JuS 1993, 1 ff., jeweils m. w. N.

2) BFH, BStBl. II 1986, 156ff. u. 158ff.; BFH NV 1986, 344; zustimmend etwa Hundt-Eßwein, NJW 1987, 1804, 1805; Prugger, BB 1986, 101ff.; i. E. auch Tiedtke, DStR 1986, 415fr.

3) Z.B. App, BB 1986, 643 f. u. BB 1985, 2139f. (gegen Carl, BB 1985, 1783ff.); ders., StBp 1985, 149, 150; Preißer, NJW 1986, 3188ff.; Schneider, ZfZ 1986, 362 ff.

4) Vgl. etwa FG Köln, EFG 1987, 393 ff. (rkr.); FG München, EFG 1985, 537, 538 f. (nach Revision vom BFH aufgehoben).

5) BFH, BStBl. II 1990, 939ff.; BStBl. II 1989, 952ff.

6) Vgl. hierzu etwa Buciek, DSz 1986, 370 ff.; Lehmann, DB 1991, 2407 ff.; Schneider, ZfZ 1986, 362ff.; Tiedtke, DSz 1993, 75 ff.

7) App, BB 1988, 125 f.; Tiedtke, DSz 1993, 75 ff.; Fiedler, DSz 1990, 486ff.; Harenberg, NWB 1990, 2219, 2220ff. = Fach 2, 5491, 5492 ff.; Rasenack, BB 1990, 2456, 2458; zweifelnd auch Arndt/Staubach, SteuerStud, 1990, 230, 231 Anm. 2.

8) Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 181 AO Rz. 21; Tipke/Kruse, AO/FGO, § 181 AO Rz. 1 a.

AUFSATZ

mär für die Abgabe der entsprechenden Steuererklärungen in der Pflicht. Zu beachten ist aber, daß die einschränkende Anwendung des § 181 Abs. 2 AO auch von ihren Befürwortern lediglich als Empfehlung an die Steuerbehörden aus Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten verstanden wird⁹. Eine für das Steuerrecht absolut wirksame Entpflichtung des Gesellschafters hinsichtlich der Mitwirkung bei der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen können daher weder entsprechende interne Abreden noch eine schriftlich fixierte Regelung im Gesellschaftsvertrag bewirken. Solche - zivilrechtlich wirksamen - Abreden binden die Steuerbehörden bei der Auswahl der von ihnen herangezogenen Personen jedenfalls bei einem - verschuldeten oder unverschuldeten - Ausfall der intern eigentlich Zuständigen nicht (vgl. auch § 34 Abs. 2 AO)¹⁰. Auch auf die faktische Unmöglichkeit einer Mitwirkung wird sich der herangezogene Gesellschafter kaum berufen können, da ihm in der Regel unentziehbare Einsichts- und Kontrollrechte zustehen, kraft deren er im Notfall - ggf. unter Hinzuziehung eines Steuerberaters - die nötigen Informationen selbst beschaffen kann¹¹. Der Gesellschafter ist damit bei der Einkommensteuer, der Vermögensteuer und sonstigen Steuerarten, welche die BGB-Gesellschaft nicht als selbständiges Steuersubjekt anerkennen, sowohl unmittelbarer materieller Steuerschuldner, als auch im Zweifelsfalle persönlich Mitwirkungsverpflichteter bei der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen im Vermögen der BGB-Gesellschaft.

Daß die Finanzbehörden in der Praxis bei derartigen Problemfällen vielfach eher zu einer Schätzung gemäß § 162 AO greifen werden, als mit zweifelhaftem Erfolg die Mitwirkung von mit der kaufmännischen Unternehmensführung tatsächlich nicht vertrauten Gesellschaftern zu erzwingen, leitet zu dem weiteren Aspekt dieses Problemkreises über: der materiellen Abhängigkeit der Steuerschuld des einzelnen Gesellschafters von den hinsichtlich der Gesellschaft ermittelten Besteuerungsgrundlagen. Sofern seitens der Gesellschaft Steuergestaltungsmöglichkeiten nicht oder nur unzureichend wahrgenommen werden, abziehbare Aufwendungen nicht geltend gemacht und/oder hinreichend belegt werden, lückenhafte oder ausbleibende Steuererklärungen zu (ungünstigen) Schätzungen gemäß § 162 AO führen etc., wirken sich derartige Fehler direkt proportional bei der effektiven Steuerbelastung des einzelnen Gesellschafters aus. Insoweit „haftet“ er also auch bei den Steuerarten, bei denen eine Besteuerung gleichsam durch die Gesellschaft hindurch bei ihm als Steuersubjekt ansetzt, für die von der Gesellschaft bzw. ihren Organen verwirklichten bzw. unterlassenen Dispositionen. Gerade der Gesellschafter, der sich selbst an der kaufmännischen Geschäftsführung nicht beteiligt oder sogar lediglich als bloßer Anleger einer Publikumsgesellschaft die von dort dem Betriebsstättenfinanzamt mitgeteilten Geschäftsergebnisse übernimmt, sollte sich möglicher Risiken bewußt sein, wenn er die steuerliche Darstellung eines Teils seines Einkommens oder Vermögens praktisch in fremde Hände legt.

2.2 Die Gesellschaft als Steuerschuldnerin und die Haftung des Gesellschafters

Die BGB-Gesellschaft ist nach einigen Einzelsteuergesetzen selbst Steuerschuldnerin. Dies gilt z.B. für die Umsatzsteuer (§§ 2 Abs. 1, 13 Abs. 2 UStG)¹² und die Einfuhrumsatzsteuer, die Grunderwerbsteuer¹³ und die Grundsteuer, soweit das Geschäftsverhältnis im Grundbuch eingetragen wurde¹⁴, die Gewerbesteuer (§ 5 Abs. 1 GewStG)¹⁵, sowie die Kfz-Steuer, um nur die wichtigsten Steuerarten zu nennen. Dementsprechend

kann eine BGB-Gesellschaft auch nach § 1 Abs. 1 Satz 2 Inv-ZuIG investitionszulageberechtigt sein bzw. Schuldner von Rückzahlungsansprüchen nach § 5 Abs. 4 InvZuIG sein. Die BGB-Gesellschaft ist damit für das Steuer- und Abgabenrecht partiell rechtsfähig¹⁶. Aufgrund eines an sie adressierten Leistungsgebotes, welches mit dem entsprechenden Steuerbescheid in der Regel verbunden wird, ist gemäß §§ 254 Abs. 1, 267 AO unmittelbar die Vollstreckung in das Gesellschaftsvermögen möglich. Ein gegen die Gesellschaft gerichteter Steuerbescheid bedeutet jedoch keinen gegenüber den Gesellschaftern wirksamen Vollstreckungstitel¹⁷.

Daraus resultiert ggf. die rechtstechnische Notwendigkeit, aber auch das fiskalische Interesse, die Verantwortlichkeit für derartige Steuerschulden auf die Gesellschafter überzuleiten. Da insoweit eine Einstandspflicht der Gesellschafter für originäre Steuerschulden der BGB-Gesellschaft entsteht, kann von einer echten Haftung der Gesellschafter gesprochen werden.

Auch hier bedarf es aber einer genauen Unterscheidung der Zurechnungstatbestände. Gesellschafter, welche vorsätzlich oder grob fahrlässig ihre Pflichten als Repräsentant der Gesellschaft im Besteuerungsverfahren verletzen, haften für daraus resultierende Steuerverkürzungen einschließlich der Säumniszuschläge gemäß § 69 AO, welcher wiederum auf die §§ 34, 35 AO verweist. Diese schadensersatzähnliche Haftung wird durch die eigene schuldhaft Pflichtverletzung bei der Vertretung der Gesellschaft begründet, weshalb auch hier letztlich das konkrete persönliche Verhalten des Gesellschafters sanktioniert, nicht aber eine allgemeine Einstandspflicht für die „fremden“ Steuerverbindlichkeiten der BGB-Gesellschaft statuiert wird¹⁸. Diese Haftung geht auch keineswegs notwendig mit der Gesellschafterstellung einher¹⁹. Jedoch ist zu beachten, daß § 69 AO auch § 34 Abs. 2 AO einbezieht, welcher allen Gesellschaftern einer BGB-Gesellschaft eine Art Notzuständigkeit für die Erfüllung steuerlicher Pflichten zuweist, womit sie auch Haftungsadressaten sein können²⁰.

Im Rahmen dieser funktionsbedingten Verschuldenshaftung ist die tatsächliche Kompetenzverteilung zwar nicht für die Eigenschaft als Haftungssubjekt schlechthin, wohl aber für die Frage des Verschuldens von Bedeutung. Wer weder vertraglich noch faktisch in die kaufmännische Führung der Gesellschaft eingeschaltet ist, den wird regelmäßig kein mindestens grob fahrlässiges Verschulden an der mangelhaften Erfüllung der steuerlichen Pflichten treffen, wenn er nicht aufgrund konkreter Anhaltspunkte Anlaß zur Überwachung der damit betrau-

9) Vgl. die in FN 8 Genannten, jeweils a. a. 0.

10) Vgl. BFH, BStBl. II 1984, 776, 777 f.; FG Rheinland-Pfalz, EFG 1987, 330; *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 34 AO Rz. 11.

11) Vgl. auch *Fehn*, ZfZ 1989, 60, 61 zur Unbeachtlichkeit innergesellschaftlicher Beschränkungen der Einsichtsrechte etc. für die Heranziehung zu steuerlichen Erklärungspflichten.

12) RFHE 5, 47, 48; *Sölch/Ringleb/List/Möblang*, UStG, § 2 Rz. 7 ff.

13) **BFH, BStBl. II** 1987, S. 183, 184; *Tiedtke*, **BB** 1987, 1745, 1747; *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 33 AO Rz. 20.

14) *Troll*, GrStG, § 10 Rz. 2.

15) BFH, BStBl. II 1988, 377; *Stirnberg*, DB 1990, 1634, 1636; *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 33 AO Rz. 18.

16) FG Köln, EFG 1987, 393, 394; FG München, EFG 1985, 537, 538; *App*, DStZ 1984, 534, 535; *Rasenack*, BB 1990, 2486, 2487.

17) *App*, BB 1985, 2319, 2320; *Diebold*, DStR 1977, 617, 618; *Tiedtke*, DSZ 1993, 75; *ders.*, DStR 1986, 415; a. A. wohl *Carl*, BB 1985, 1783, 1785.

18) *Carl*, BB 1985, 1783, 1785; *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 69 AO Rz. 2u. 5.

19) BFH, BStBl. II 1989, 491, 492; 1977, 364, 367; BFH NV 1988, 422; 1987, 422; 1987, 69, 71; *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 69 AO Rz. 2.

20) Vgl. oben bei FN 10 sowie *Harenberg*, NWB 1990, 2219, 2222 = Fach 2, 5491, 5494.

AUFSATZ

ten Mitgesellschafter und sonstigen Personen hatte²¹. Im Ergebnis haften insoweit also regelmäßig nur die tatsächlich für steuerliche Fragen zuständigen Gesellschafter.

Die Geltendmachung dieser Haftung steht im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde, welche einen entsprechenden Haftungsbescheid gemäß § 191 Abs. 1 AO als Voraussetzung der tatsächlichen Inanspruchnahme erlassen kann. § 191 Abs. 1 AO ist aber eine lediglich verfahrensrechtliche Norm²², durch die eine nach materiellem Steuer- oder sonstigem Recht bestehende Haftung für die Steuerschuld eines anderen Steuerrechts-subjekts konkretisiert wird. Deshalb ist aus dieser Norm auch unmittelbar nichts für die Frage zu gewinnen, ob und in welchem Umfang ein Gesellschafter einer BGB-Gesellschaft auch ohne Vorliegen der besonderen Voraussetzungen des § 69 AO für die Steuerschulden seiner Gesellschaft haftet. Vielmehr setzt § 191 Abs. 1 AO die Existenz einer anderweitigen Haftungsanordnung gerade voraus, um seine Anwendung zu rechtfertigen. Dies ist in Rechtsprechung und Literatur heute unstrittig²³.

Dagegen ging die Rechtsprechung unter der Geltung der entsprechenden früheren Normen der RAO (§ 113 RAO 1931, § 93 RAO 1919), welche inhaltlich auf eine sinnngemäße Anwendung der Vorschriften des bürgerlichen Rechts bei der Besteuerung abstellen, von einer eigenständigen Haftungsbeurteilung aus. Die „sinnngemäße Anwendung“ der zivilrechtlichen Vorschriften sei mit dem Fall der Eingehung vertraglicher Verbindlichkeiten mit Wirkung für alle Gesellschafter gleichzusetzen, welche wiederum wegen § 427 BGB die gesamtschuldnerische Haftung nach sich ziehe. Daher müsse auch für das Steuerrecht eine solche Haftung gelten²⁴. Nachdem § 191 Abs. 1 AO heute eine solche besondere Analogieanordnung - sei es aus „Redaktionsversehen“²⁵ oder bewußter Neufassung - nicht mehr enthält, muß die Rechtfertigung eines allgemeinen Haftungsgrundes für die Mitglieder einer BGB-Gesellschaft jedenfalls außerhalb dieser Norm gesucht werden.

Eine ähnliche Problematik kann bei der unternehmerisch tätigen BGB-Gesellschaft im Bereich der Haftung für Lohnsteuerschulden der Arbeitnehmer entstehen. Dort haftet gemäß § 42d EStG der „Arbeitgeber“, für dessen Inanspruchnahme nach erfolgter Anmeldung oder Anerkennung der Steuerbeträge gemäß § 42d Abs. 4 EStG noch nicht einmal ein gesonderter Haftungsbescheid notwendig ist. Soweit man sich der jedenfalls früher vom BFH vertretenen Ansicht und auch dem BAG anschließt, sind „Arbeitgeber“ die Gesellschafter persönlich²⁶, so daß eine Haftung unmittelbar aus § 42d EStG folgt. Nach Auffassung des BSG ist jedoch die BGB-Gesellschaft selbst der „Arbeitgeber“²⁷, so daß es auch hier einer besonderen Überleitungsnorm bedarf, um die Haftung der Gesellschafter mit ihrem Privatvermögen zu begründen²⁸. Da das Steuerrecht demnach bei der Haftungsproblematik der BGB-Gesellschaft allein nicht weiterhilft, stellt sich die Frage, ob und in welchem Umfang Haftungsnormen des Zivilrechts Anknüpfungspunkt einer allgemeinen steuerlichen Haftung der Mitglieder der BGB-Gesellschaft sein können.

3. Die Haftungsnormen des Zivilrechts als Anknüpfungspunkt steuerlicher Haftung

Solange sich im Zivilrecht die Diskussion um die Rechtsqualität der BGB-Gesellschaft noch im Fluß befindet, kann auch das Steuerrecht dort nicht einfach auf eine allgemein gültige und unzweifelhafte Haftungsgrundlage zurückgreifen. Insbesondere läßt sich die sog. *Doppelverpflichtungstheorie* der noch h. M. im Zivilrecht²⁹, welche von einem rechtsgeschäftlichen Handeln auch in Vertretung der einzelnen Mitgesellschafter

ausgeht, nicht ohne weiteres auf das Steuerrecht übertragen. Die steuerliche Haftung wird unmittelbar nach Erfüllung des gesetzlichen Steuertatbestandes (§ 38 AO), nicht aber erst durch ein besonderes Rechtsgeschäft ausgelöst. Zudem führt die Doppelverpflichtungstheorie konstruktiv zu einer unmittelbaren Verpflichtung aller einzelnen Gesellschafter, so daß sich ihr die durch die steuerliche (Teil-) Anerkennung der BGB-Gesellschaft als eigenständiges Rechtssubjekt entstandene Problematik einer echten Haftung der Gesellschafter für primär allein der Gesellschaft zugeordnete Verbindlichkeiten strenggenommen gar nicht stellt³⁰.

Die unter diesen Voraussetzungen vielleicht konsequenteste Auffassung stellt daher auf eine Analogie zu § 128 HGB³¹, jedenfalls für unternehmenstragende BGB-Gesellschaften³², ab. Soweit dies auch oder gerade für das Steuerrecht verfochten wird, muß sich diese Auffassung jedoch nicht nur mannigfaltigen zivilrechtlichen Einwänden (z.B. Abkehr von der herrschenden Doppelverpflichtungstheorie; Umkehrung des Spezialitätsverhältnisses zwischen OHG und BGB-Gesellschaft) stellen³³, sondern sieht sich auch dem Vorwurf einer unzulässigen steuerschärfenden Analogie ausgesetzt³⁴. Sie hat sich daher in der Praxis bisher nicht durchgesetzt. Allerdings gewinnen auch im Zivilrecht die Stimmen, welche die BGB-Gesellschaft als selbständigen Rechtsträger anerkennen wollen, immer mehr an Gewicht³⁵. Im Zuge dieser Entwicklung könnte auch für das Steuerrecht eine Haftungsbeurteilung entsprechend dem Rechtsgedanken des § 128 HGB an Bedeutung gewinnen.

Die Rechtsprechung des BFH stellt bisher in erster Linie auf den Rechtsgedanken der §§ 421, 427, 714 BGB ab³⁶. Nun wird

21) Vgl. *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 69 AO Rz. 12 mit zahlr. N. zur Kasuistik.

22) BFH, BStBl. II 1989, 952, 954.

23) Vgl. nur BFH, BStBl. II 1989, 952, 954; 1986, 156, 157; *Buciek*, DStZ 1986, 370; *Harenberg*, NWB 1990, 2219 = Fach 2, 5491. , 24) RFHE 5, 47, 49; kritisch hierzu schon *Muffelmann*, FR 1960, 370, 375 m. w. N. zur früheren Rechtsprechung.

25) Vgl. etwa *App*, BB 1986, 643, 644; *ders.*, StBp 1985, 149, 150; *Buciek*, DStZ 1986, 370, 371; *Diebold*, DStR 1977, 617, 618; *Rasenack*, BB 1990, 2456, 2457; *Schneider*, ZfZ 1986, 362, 365.

26) BFH NV 1988, 615, 617; *von Bornhaupt*, BB 1990, 1, 6; BAG, NJW 1989, 3034, 3035; ausdrücklich offenlassend aber nunmehr der BFH in BStBl. II 1990, 939, 940.

27) BSG, Sozialrecht 4100, § 4 AFG Nr. 2.

28) Siehe auch *Schmidt-Heinicke*, EStG, § 44 Anm. 1 u. § 43 Anm. 6 zur vergleichbaren Problematik bei der Bestimmung des Schuldners der Kapitalertragsteuer.

29) Vgl. eingehend zum aktuellen Meinungsstand *Schroeder*, DStR 1992, 507 ff.; *Habersack*, JuS 1993, 1 ff, jeweils m. w. N.

30) Vgl. auch FG Köln, EFG 1987, 393, 394; a. A. jedoch *Stirnberg*, DB 1990, 1634, 1637, der einerseits mit der Doppelverpflichtungstheorie auch die im Steuerrecht gegebene selbständige Verpflichtung der BGB-Gesellschaft begründen will, andererseits aber auf eine Analogie zu § 128 HGB abstellt.

31) OLG Hamm, BB 1989, 1218, 1219; *Buciek*, DStZ 1986, 370, 372ff; *Stirnberg*, DB 1990, 1634, 1637; vgl. aus dem Zivilrecht etwa *Kambium*, Die Haftung der Gesellschafter für Verbindlichkeiten von Personengesellschaften, 30ff., 40, 46; *Wiedemann*, WM 1975, Sonderbeilage Nr. 4, 42.

32) Vgl. zu dieser Einschränkung *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 2. Aufl., 1497 ff.

33) BFH, BStBl. II 1989, 952, 953; Münch-Komm-üiOTC> -, BGB, 2. Aufl., § 714 Rz. 27 f.; *Rasenack*, BB 1990, 2456, 2457; *Schneider*, ZfZ 1986, 362, 363 f.; *Tiedtke*, DStZ 1993, 75, 76.

34) Vgl. FG Köln, EFG 1987, 393, 394; *App*, BB 1985, 2319, 2320; *Preißer*, NJW 1986, 3188, 3189; *Rasenack*, BB 1990, 2456, 2457; *Tiedtke*, DStZ 1993, 75, 76; diesen Einwand jedoch nach ausführlicher Diskussion ablehnend *Buciek*, DStZ 1986, 370, 373f; *Stirnberg*, DB 1990, 1634, 1637; mit lediglich formaler Begründung allerdings OLG Hamm, BB 1989, 1218, 1219.

35) Vgl. die Nachweise in FN 29.

36) BFH, BStBl. II 1990, 939, 940; BStBl. II 1989, 952, 953; BStBl. II 1986, 156, 157, u. 158, 160; BFH NV 1986, 380.

AUFSATZ

allerdings allseits³⁷ - auch vom BFH³⁸ - konstatiert, daß die §§421, 427 BGB selbst über die Begründung einer Gesamtschuldnerschaft nichts aussagen, sondern sie vielmehr einen entsprechenden Verpflichtungstatbestand gerade voraussetzen. Entsprechendes gilt für § 714 BGB³⁹, da dieser nur eine dispositive Auslegungsregel für den Umfang der Vertretungsmacht der geschäftsführenden Gesellschafter bei rechtsgeschäftlichen Verpflichtungen gegenüber Dritten enthält. Daraus allein läßt sich aber für das tatsächliche Bestehen einer unbeschränkten Vertretungsmacht ebensowenig etwas aussagen wie zur Frage des Verpflichtungsumfanges bei unmittelbar durch gesetzliche Normen begründeten Verbindlichkeiten, wie sie im Steuerrecht durchweg vorliegen (§ 38 AO).

Der BFH schließt deshalb aus den vorgenannten Normen auf ein dem Gesamthandsprinzip der BGB-Gesellschaft zugrundeliegendes Haftungssystem, das für gesetzliche Verbindlichkeiten die persönliche Verpflichtung aller an der Gesamthand beteiligten Gesellschafter begründet. Er sieht sich dabei in Übereinstimmung mit drei Urteilen des BGH, welche allerdings ausschließlich die bereicherungsrechtliche Rückabwicklung von gescheiterten Vertragsverhältnissen betrafen⁴⁰, sowie mit dem überwiegenden Teil der zivilrechtlichen Literatur, ungeachtet der dort bestehenden dogmatischen Differenzen⁴¹. Dort wird tatsächlich im Ergebnis die Haftung des Gesellschaftsvermögens für gesetzliche Verbindlichkeiten ganz überwiegend bejaht; bei der Frage der darüber hinausgehenden unbeschränkten Haftung der Gesellschafter kommt es jedoch in Abhängigkeit von dem jeweilig in Rede stehenden gesetzlichen Verpflichtungsgrund zu sehr differenzierten und nach dem gegenwärtigen Diskussionsstand vielfach auch noch uneinheitlichen Ergebnissen⁴².

Da demnach wohl von einer Evidenz der allgemeinen steuerlichen Haftungsbegründung durch den Verweis auf die Grundsätze der zivilrechtlichen Haftung nicht gesprochen werden kann, werden vom BFH und der ihm folgenden steuerrechtlichen Literatur ergänzende Argumentationen herangezogen. Hauptsächlich ist dies der Gesichtspunkt der „gemeinsamen Tatbestandsverwirklichung“⁴³, der wiederum eng mit dem Argument des „Annex-Charakters“ zusammenhängt, auf den bei den Verkehrssteuern verwiesen wird⁴⁴. Danach soll bei diesen Steuern der sachliche Zusammenhang mit dem entsprechenden, im Namen aller Gesellschafter vorgenommenen zivilrechtlichen Rechtsgeschäft auch ihre entsprechende steuerliche Mitverpflichtung rechtfertigen⁴⁵. Dieses Argument kann jedoch - ungeachtet der wegen § 38 AO problematischen Vermischung des Entstehungsgrundes des Steuerschuldverhältnisses mit etwaigen zivilrechtlichen Anknüpfungstatbeständen - naturgemäß nicht für Steuerarten wie die Gewerbesteuer oder auch z. B. die Kraftfahrzeugsteuer herangezogen werden, da die Besteuerung hier nicht auf ein besonderes zivilrechtliches Rechtsgeschäft Bezug nimmt⁴⁶.

Schließlich ist auch das Argument, ohne eine unbeschränkte Steuerhaftung der Gesellschafter würden die berechtigten Interessen der Gläubiger (hier also: des Steuerfiskus) verletzt, denn es entstünde eine Quasi-Kapitalgesellschaft ohne gesetzlichen Mindesthaftungsfonds⁴⁷, für sich genommen zweifelhaft. Die Mindestkapitalausstattung bei der GmbH schützt wohl den Fiskus kaum in nennenswerter Weise vor Steuerausfällen. Außerdem kann durchaus diskutiert werden, ob das fiskalische Interesse an der Erfüllung von Steuerverbindlichkeiten schützenswerter als das Interesse privater Vertragsgläubiger ist, denen man allerdings nach dem vom BFH bemühten zivilrechtlichen Haftungsprinzipien der BGB-Gesellschaft die Hinnahme ggf. sogar konkludenter Haftungsbeschränkungen zumutet⁴⁸.

Trotz aller Bedenken im einzelnen muß sich die Praxis auf den Grundsatz der persönlichen Haftung der Gesellschafter für die unmittelbar bei der BGB-Gesellschaft entstehenden Steuerschulden einstellen. Selbst nach Auffassung vieler Kritiker des BFH handelt es sich hierbei um eine letztendlich sachgerechte Lösung⁴⁹, wenn ihre Herleitung vielleicht auch in mancher Hinsicht den deutlichen Blick auf das fiskalisch wünschenswerte Ergebnis erkennen läßt. Der BFH zeigt in seinen Grundsatzurteilen auch deutlich die Tendenz, einerseits die dogmatischen Stolpersteine nicht zum Freibrief für unseriöse Gesellschafter werden zu lassen, andererseits aber auch den redlichen Gesellschafter nach Möglichkeit nicht mit einer unerwarteten und über das Maß seiner konkreten Verantwortlichkeit hinausgehenden Haftung zu belasten⁵⁰.

4. Der Umfang der Haftung und Haftungsbeschränkungen

Ist nach alledem vom Grundsatz einer Haftung der Gesellschafter mit ihrem Privatvermögen für die Steuerschulden der BGB-Gesellschaft auszugehen, stellt sich zunächst die Frage des sachlichen Umfangs der Haftung. Auch insoweit liegt inzwischen ein Grundsatzurteil des BFH vor, welches die Haftung nicht nur auf die Steuerschuld selbst (in casu: die Umsatzsteuer-

37) Vgl. aus steuerrechtlicher Sicht etwa *App*, BB 1985, 2319; *ders.*, BB 1986, 643; *Buciek*, DStZ 1986, 370, 371; *Diebold*, DStR 1977, 617, 618; *Mümmelmann*, FR 1960, 370, 372; *Schneider*, ZfZ 1986, 362, 363; *Stirnberg*, DB 1990, 1634, 1635; *Tiedtke*, DStZ 1993, 75, 76; *ders.*, DStR 1986, 415, 417; aus zivilrechtlicher Sicht z. B. *MünchKomm-Ulmer*, BGB, 2. Auflage, § 714 Rz. 23; *K. Schmidt*, Festschrift Fleck (1988), 284, jeweils m. w. N.

38) BFH, BStBl. II 1990, 939, 940; BStBl. II 1989, 952, 954; in Abkehr von der Tendenz in BFH, BStBl. II 1986, 156, 157, BFH NV 1986, 380.

39) BFH, BStBl. II 1990, 939, 940f.; *App*, BB 1986, 643f.; *Schneider*, ZfZ 1986, 362, 363; vgl. auch *Rasenack*, BB 1990, 2456, 2457.

40) BGHZ 61, 338 ff.; BGH, NJW 1985, 1828f.; NJW 1983, 1905 ff.; vgl. etwa die Kritik von *Buciek*, DStZ 1986, 370, 371 f.; *Harenberg*, NWB 1990, 2219, 2220f. = Fach 2, 5491, 5492f.; *Stirnberg*, DB 1990, 1634, 1635; *Tiedtke*, DStR 1986, 415, 417.

41) *Flume*, Allgemeiner Teil des bürgerlichen Rechts, I. Band, I. Teil: Die Personengesellschaft, 314, 315; *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 2. Aufl., 1497f.; *MünchKomm-Ulmer*, BGB, 2. Aufl., §714 Rz. 45; vgl. aber demgegenüber die grundsätzlichen Ausführungen in Rz. 44!

42) Vgl. hierzu die aktuellen Überblicke zum Meinungsstand bei *Habersack*, JuS 1993, I, 3f.; *Schroeder*, DStR 1992, 507, 509 f. jeweils m. w. N.

43) BFH, BStBl. II 1989, 952, 954; BStBl. II 1986, 156, 157.

44) Vgl. BFH, BStBl. II 1989, 952, 954; *Handt-Eßivein*, NJW 1987, 1804, 1805; *Prugger*, BB 1986, 101, 102; *Tiedtke*, DStZ 1993, 75, 77 f. (s. *mhders.*, BB 1987, 1745, 1747 sowie DStR 1986, 415, 418), der bereits von einer „Annex-Theorie“ spricht, wobei allerdings zu dem Gesichtspunkt der gemeinsamen Tatbestandsverwirklichung ein grundlegender Unterschied bestehen soll.

45) Es handelt sich dabei im Grunde genommen um eine Rezeption des Arguments, welches der RFH in RFHE 5, 47, 49 für die Anwendung des § 113 RAO 1931 herangezogen hat; vgl. o. bei FN 23.

46) Vgl. *App*, DStZ 1984, 534, 538; *Schneider*, ZfZ 1986, 362, 364; *Stirnberg*, DB 1990, 1634, 1636; kritisch auch *Harenberg*, NWB 1990, 2219, 2220f. = Fach 2, 5491, 5492 f.

47) BFH, BStBl. II 1990, 939, 940 u. 941.

48) Vgl. auch die Kritik am Schutz der „Erwartungen“ des Fiskus *hei App*, DStZ 1986, 643, 644; *Preißer*, NJW 1986, 3188, 3189; *Tiedtke*, DStZ 1993, 75, 80.

49) So etwa *App*, BB 1985, 2319, 2320; *Arndt/Staubach*, SteuerStud 1990, 230, 232; *Buciek*, DStZ 1986, 370, 374; *Harenberg*, NWB 1990, 2219, 2211 = Fach 2, 5491, 5493; *Preißer*, NJW 1986, 3188, 3189; *Tiedtke*, DStZ 1993, 75; *ders.*, DStR 1986, 415, 418f.

50) Siehe nur BFH, BStBl. II 1986, 158, 160, wo der BFH am Ende seiner Urteilsgründe dem im Ergebnis haftenden Gesellschafter beinahe Mitleid dafür entgegenbringt, daß seine Revision zurückgewiesen werden mußte. Vgl. hierzu auch die Besprechung von *Prugger*, BB 1986, 101, 103.

AUFSATZ

6. Wechsel im Gesellschafterbestand

er), sondern auch auf die damit zusammenhängenden Säumnis- und Verspätungszuschläge erstreckt⁵¹. Nicht in jeder Hinsicht überzeugend ist dabei die kurze Begründung unter Hinweis auf den auch im Rahmen des § 191 AO anwendbaren Rechtsgedanken des § 69 AO⁵², zumal gerade in dieser Entscheidung die grundsätzliche Begründung der Gesellschafterhaftung auf den Sachzusammenhang mit dem gemeinsam abgeschlossenen zivilrechtlichen Rechtsgeschäft gestützt wird. Bei den in Rede stehenden besonderen steuerlichen Nebenforderungen ist dieser Zusammenhang gegenüber der unmittelbar auf § 38 AO beruhenden Entstehung jedoch nur noch bei sehr weitherziger Auslegung nachvollziehbar⁵³.

Für die Praxis ergibt sich daran anknüpfend die Frage der Wirksamkeit gesellschaftsvertraglicher Beschränkungen der Haftung der Gesellschafter. Diese werden jedenfalls bei der Begründung vertraglicher und vertragsähnlicher Verbindlichkeiten im Zivilrecht überwiegend als zulässige Einschränkungen der Vertretungsmacht der handelnden Gesellschafter (§ 714 BGB) gewertet, so daß zumindest bei Erkennbarkeit dieser Beschränkung im Ergebnis eine im Außenverhältnis wirksame Haftungsbeschränkung entsteht⁵⁴. Man könnte daraus schließen, daß eine entsprechende Haftungsbeschränkung auch für Steuerschulden wirksam ist, gerade wenn hinsichtlich des Haftungsgrundes auf den inneren Zusammenhang mit der gemeinsamen zivilrechtlichen Verpflichtung abgestellt wird⁵⁵. Der BFH bemüht aber insoweit nun doch wieder den formal unmittelbar auf dem Gesetz beruhenden Entstehungsgrund (§ 38 AO), um die Wirksamkeit einer Haftungsbeschränkung generell zu verneinen⁵⁶. Der Vorwurf mangelnder Konsequenz liegt hier nicht ganz fern, der Rechtsanwender wird diese eindeutige höchstrichterliche Rechtsprechung jedoch dessen ungeachtet zu beachten haben.

5. Das Auswahlermessen der Finanzbehörden bei der Heranziehung des Gesellschafters

Es wurde bereits darauf hingewiesen, daß der BFH in den Urteilen seiner Leitentscheidungen offensichtlich darauf bedacht ist, trotz der grundsätzlichen Bejahung einer unbeschränkten und unbeschränkbar Haftung der Gesellschafter für die Steuerschulden der BGB-Gesellschaft nicht den Eindruck eines „Automatismus“ aufkommen zu lassen⁵⁷. Dies zeigt auch sein vielfach sehr ausführliches Eingehen auf die Aspekte der Ermessensausübung im Rahmen des § 191 Abs. 1 AO⁵⁸. Es ergeben sich hier mannigfaltige Gesichtspunkte, die ggf. eine Haftung lediglich nachrangig an den konkreten steuerrelevanten Umständen beteiligter Gesellschafter im Ergebnis ausschließen. Natürlich gilt auch die Subsidiarität der Haftung des Gesellschafters gegenüber der Inanspruchnahme der Gesellschaft (§ 219 AO)⁵⁹. Es ist allerdings empfehlenswert, im Zweifelsfalle bereits im Besteuerungsverfahren die wirtschaftlichen und gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse bzw. Verantwortlichkeiten weitmöglichst den Finanzbehörden als Grundlage einer angemessenen Ermessensausübung darzustellen. Wer hier vorbeugt, ist nicht mehr allein auf die nachträgliche Reaktion auf einen Haftungsbescheid - ggf. im Rechtsbehelfsverfahren - angewiesen, wo sich möglicherweise die zu seinen Ungunsten sprechenden Aspekte (z. B. Wechsel im Gesellschafterbestand; Zahlungsunfähigkeit der eigentlich verantwortlichen Mitgesellschafter) bereits verfestigt haben können. Die Fülle und Einzelfallbezogenheit der hierbei maßgeblichen Gesichtspunkte verbietet an dieser Stelle eine umfassende Darstellung aller in Betracht kommenden Umstände, weshalb insoweit auf einschlägige spezielle Abhandlungen⁶⁰ und die Kommentarliteratur⁶¹ verwiesen werden muß.

Für eine persönliche Haftung für Verbindlichkeiten, welche noch vor dem *Eintritt des neuen Gesellschafters* in die BGB-Gesellschaft begründet wurden, gibt es in den §§ 705 ff. BGB jedenfalls nach dem herkömmlichen Verständnis von der individuellen Mitverpflichtung jedes einzelnen Gesellschafters mit seinem Privatvermögen, keine Grundlage, soweit nicht aus anderen Rechtsgründen (z.B. Schuldbeitritt, §§ 414, 419 BGB, auch ggf. § 28 HGB) eine besondere Haftung eintritt⁶². Selbst soweit ein Haftungsmodell entsprechend § 128 HGB favorisiert wird, ist der zivilrechtliche Meinungsstand hinsichtlich der Haftung für Altschulden uneinheitlich⁶³. Für das Steuerrecht wird gerade von einem dezidierten Verfechter der Anlehnung an § 128 HGB eine Haftung des neueingetretenen Gesellschafters analog § 130 HGB ausdrücklich verneint⁶⁴. Auch wenn entsprechende Judikate der Finanzgerichte - soweit ersichtlich - noch nicht vorliegen, muß demnach insoweit wohl kein besonderes Haftungsrisiko gewärtigt werden.

Bei der *Haftung des ausgeschiedenen Gesellschafters* ist zu unterscheiden. Für nach seinem Ausscheiden begründete Steuerschulden der Gesellschaft kommt eine Haftung nicht in Betracht. Für Altschulden kann innerhalb der insoweit gemäß § 191 Abs. 4 AO maßgeblichen zivilrechtlichen Verjährungsfrist ein Haftungsbescheid gegenüber dem bisherigen Gesellschafter ergehen⁶⁵. Der Gesellschafter muß sich entsprechend den zivilrechtlichen Grundsätzen (vgl. § 222 BGB) ausdrücklich auf die Verjährung berufen, wenn er einem nach Ablauf der Verjährungsfrist ergangenen Steuerbescheid entgegengetreten will⁶⁶. Inzwischen hat der BGH auch die bisher umstrittene Frage, ob die Haftung des ausgeschiedenen Gesellschafters gemäß § 195 BGB nach 30 Jahren oder analog § 159 HGB nach 5 Jahren verjährt⁶⁷, im Sinne der kürzeren Verjährungsfrist analog § 159 HGB entschieden⁶⁸. Die Auflösung der Gesellschaft insgesamt führt ebenfalls - im Rahmen der vorgenannten Verjährungsfrist - nicht zu einer Enthaltung der vormaligen Gesellschafter, wie der BFH bereits ausdrücklich entschieden hat⁶⁹.

Schließlich tritt nach Erlass eines wirksamen Haftungsbescheids die von den zugrundeliegenden gesellschaftsrechtlichen

51) BFH, BStBl. II 1989, 952ff.; a. A. FG Hamburg, EFG 1982, 600, 601 (rkr.).

52) BFH, a.a.O., 954 f.; eine Vergleichbarkeit von § 69 AO und § 191 AO ausdrücklich ablehnend FG Hamburg, a. a. O. 539 Vgl. auch die Kritik von *Rasenack*, BB 1990, 2456, 2458.

54) Vgl. die Nachweise in FN 1.

55) So die überwiegende Literatur; vgl. etwa *Fiedler*, DStZ 1990, 486, 487; *Rasenack*, BB 1990, 2456, 2458; *Stirnberg*, DB 1990, 1634, 1638; *Tiedtke*, DStZ 1993, 75, 78 ff.

56) BFH, BStBl. II 1990, 939, 941 gegen FG Bremen, EFG 1989, 153; vgl. auch schon BFH, BStBl. II 1989, 952, 954.

57) Vgl. o. unter 3. bei FN 49.

58) BFH, BStBl. II 1986, 156, 157; BFH NV 1986, 380, 381.

59) *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 219 AO Rz. 3; vgl. auch BFH, BStBl. II 1986, 158, 159f.

60) *Z.B. App*, INF 1990, 513ff.

61) *Z.B. Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 191 AO Rz. 6ff.

62) BGHZ 74, 240, 242; BGH, NJW 1981, 1095, 1096; NJW 1979, 1821; MünchKomm-ütwer, BGB, 2. Aufl., § 714 Rz. 56; *Palandt-Tho-mas*, BGB, 52. Aufl., § 736 Rz. 6.

63) Vgl. die Nachweise bei *MünchKomm-Ulmer*, BGB, 2. Aufl. § 714 Rz. 56, FN 137, 138.

64) *Stirnberg*, DB 1990, 1634, 1638 f.

65) *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 191 AO Rz. 12.

66) *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 191 AO Rz. 12 i. V. m. Vor § 69 Rz. 10.

67) Vgl. hierzu etwa MünchKomm-ütwer, BGB, 2. Aufl., § 714 Rz. 49 ff.; *Soergel-Hadding*, BGB, 11. Aufl., § 714 Rz. 49; jeweils m. w. N.

68) BGH, WM 1992, 779, 782 f.

69) BFH, BStBl. II 1986, 156, 157 f.