

AUFSATZ

Prof. Dr. Christoph Paulus, LL.M./U.C.B., Berlin

Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts als Steuerschuldner am Beispiel des § 5 GewStG

Die von der h. M. bevorzugte Interpretation des § 5 GewStG, derzufolge auch die Gesellschaft bürgerlichen Rechts als teilrechtsfähig anzusehen ist, mißachtet die differenzierende Diskussion zu dieser Frage im Gesellschaftsrecht und führt damit zu dogmatisch sehr fragwürdigen Ergebnissen.*

1. Problemstellung

Die Problematik der Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) als Schuldner von Steueransprüchen ist schon mehrfach erörtert worden¹. Dabei stand jedoch, bedingt wohl durch mehrere Urteile des BFH², die umsatzsteuerliche Pflicht im Vordergrund. Wenn demgegenüber hier die Gewerbesteuerthematik thematisiert wird, so hat das mit § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG zu tun, der eine partielle, steuerrechtliche Rechtsfähigkeit der GbR statuiert. Hierdurch kann es zu Störungen der Einheitlichkeit des Rechts kommen, die aus vielerlei Gründen, vor allem aber wegen der Rechtssicherheit unerwünscht sein müssen, die aber freilich gerade im Steuerrecht notorisch sind³.

2. Der Stand der zivilrechtlichen Diskussion

2.1 Verselbständigung der BGB-Gesellschaft

Im Gesellschaftsrecht wird seit nunmehr gut 20 Jahren unter dem Stichwort ‚Verselbständigung der Gesellschaft bürgerlichen Rechts‘ eine nach wie vor anhaltende und bisweilen heftige Debatte geführt⁴. Sie entspringt dem zunehmend empfundenen Unbehagen an der Weite oder Universalität der gesetzlichen Regelung in den §§ 705 ff. BGB. Wann immer sich nämlich danach mehrere Personen in der erklärten Absicht zusammen tun, gemeinsam einen Zweck zu verfolgen, bilden sie eine GbR. Bekanntlich fällt demzufolge die Hausmusikrunde, die sich 14-tägig zum Quartettspiel zusammenfindet, ebenso darunter wie eine Anwaltssozietät, ein Konsortium oder ein Konzern. Ein vergleichbar weites Anwendungsgebiet hat unter dem im Schuldrecht des BGB geregelten Vertragstypen allenfalls noch der Werkvertrag, der den Regelungsplan für eine Taxifahrt wie auch den für den mehrere Jahre dauernden Bau einer ICE-Trasse von München nach Berlin enthält. Bezeichnenderweise hat die auch im Werkvertragsrecht beklagte Abstraktionshöhe der gesetzlichen Ausformung und das damit einhergehende Defizit an notwendiger Differenzierung schon zu einer Abspaltung und Sondernormierung geführt – und zwar in Gestalt des Reisevertragsrechts (§§ 651 a ff. BGB).

Ähnliches soll im Rahmen der §§ 705 ff. BGB auch für bestimmte Erscheinungsformen der GbR in der Rechtswirklichkeit angestrebt werden. Denkt man sich eben diese Erscheinungsformen in aufsteigender Linie aneinandergereiht – beginnend vielleicht bei den Teilnehmern einer gemeinsamen Fahrradtour, endend etwa beim Kartell oder Konzern –, so soll irgendwo auf dieser gedachten Typenreihe der qualitative Sprung hin zu einer besonders zu behandelnden GbR liegen. Wo genau, weiß man nicht; darüber wird gestritten. Aus der Vielzahl der Vorschläge seien nur einige genannt: Nach einer Ansicht soll die Sonderbehandlung dort beginnen, wo eine Mitunternehmergesellschaft besteht⁵, nach einer anderen dort, wo es sich um eine Erwerbsgesellschaft handelt⁶, nach wieder einer anderen, wo die wie auch immer konstituierte GbR einen

eigenen Verwaltungssitz hat⁷. Vorzugswürdig scheint mir die „organisierte GbR“ zu sein, d. h. diejenige Gesellschaft, die ein „Geschäftslokal“ i. S. d. § 183 ZPO hat⁸; denn sie dokumentiert auf diese Weise mit hinreichender Deutlichkeit ihre Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr⁹.

Die dogmatische Rechtfertigung für diese Verselbständigungsüberlegungen gibt das Gesetz selbst mit den §§ 718, 719 und 738 BGB. Nachdem nämlich der ursprüngliche Gesetzesentwurf des BGB den Gesellschaftsvertrag als einen schlichten (schuldrechtlichen) Vertragstyp – nicht anders als den Kaufvertrag oder Mietvertrag – konzipiert hatte, wurde diesem Gebilde mit merkwürdiger Hast im weiteren gesetzgeberischen Verfahren in Gestalt der genannten Vorschriften eine gesamthänderische Bindung übergestülpt.

Was mit diesem Germanismus genau gemeint ist, weiß niemand so recht – und auch der Gesetzgeber wollte mit seiner Ergänzung keine Stellungnahme zu dem wissenschaftlichen Meinungsstreit über das Wesen der Gesamthand verbunden wissen. Doch bringen die §§ 718 und 719 BGB in concreto mit sich, daß das Gesellschaftsvermögen allen Gesellschaftern zusammen zugewiesen ist, und daß der einzelne Gesellschafter infolgedessen kein Bruchteilseigentum an den einzelnen Gegenständen oder an dem Gesamtvermögen hat. Die zwangsläufige Konsequenz eines solchen Verständnisses für den Fall, daß einer der Gesellschafter aus der Gesellschaft ausscheidet, zieht § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB: Danach wächst der Anteil des ausscheidenden Gesellschafters am Gesellschaftsvermögen den verbleibenden Gesellschaftern zu.

Demnach kann man von der Gesamthand immerhin sagen, daß sie mehr ist als nur der bloße Zusammenschluß der Gesellschafter, daß sie vielmehr eine rechtliche Erscheinung darstellt, die unabhängig von der jeweiligen Mitgliederzusammensetzung Zuordnungspunkt des Gesellschaftsvermögens ist. Die Gesamthand ist somit mehr als die Summe ihrer Gesellschafter; nach der gesetzlichen Ausgestaltung aber auch weniger als eine juristische Person oder auch nur eine OHG. Die vorerwähnte Debatte um die besonders zu behandelnden Arten der GbR kreist dabei im wesentlichen um zwei Problemkreise: um die Haftungsverfassung und um die Rechtsnatur der GbR.

2.2 Haftungsverfassung der BGB-Gesellschaft

Beide Problemkreise sollen überblicksartig skizziert werden, bevor wir auf die steuerrechtliche Problematik zu sprechen

* Ich danke Herrn RA, WP und StB Dr. Manfred Roemer, München, für die Anregung und Mithilfe zu diesem Aufsatz.

1) S. nur die Zusammenstellung von Boeker in: Huebschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 191 Rdnr. 39a sub cc), sowie Zacher, DStR 1993, 653 ff.

2) Etwa BFHE 145, 13, BB 1986, 120; NJW 1990, 2086.

3) S. nur K. Vogel, JZ 1993, 1121 ff.

4) Kritisch dazu zuletzt etwa Zöllner, Festschrift Gernhuber, 1993, 563 ff.

5) K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 2. Aufl. 1991, § 58 II 4, S. 1423 ff. u. ö.

6) P. Ulmer in: MünchKomm BGB, 2. Aufl., vor § 705 Rdnr. 59 f.

7) Hüffer, Festschrift Stimpel, 1985, 178.

8) Zur Begründung verweise ich auf meinen Aufsatz ‚Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts als Schuldner und Drittschuldner‘ in: Deutsche Gerichtsvollzieher Zeitung (DGVZ) 1992, 65 ff.

9) Vgl. die Typenauflistung bei K. Schmidt (FN 5), § 58 III 4 und 5. Unter 7 die Abgrenzung zur stillen Gesellschaft.

AUFSATZ

kommen. Was die Haftungsverfassung anbelangt, so ist dieser Streitpunkt naheliegend, weil er an die Regelung in den §§ 718, 719 und 738 BGB anknüpft, die ja gerade eine Selbständigkeit des Gesellschaftsvermögens und damit des Haftungssubstrats statuieren. Die entscheidende, heute nahezu allgemein akzeptierte Grundaussage hierbei ist, daß zwischen der Haftung der Gesellschaft selbst und derjenigen der einzelnen Gesellschafter zu unterscheiden ist. Wenn also die Gesellschaft eine Schuld eingeht, haftet für deren Erfüllung primär das Gesamthandsvermögen und erst in zweiter Linie die Gesellschafter mit ihrem Privatvermögen. Freilich ist dieses Verhältnis nicht als eine zeitliche Abfolge im Sinne etwa einer Ausfallhaftung zu verstehen; es dient nur der dogmatischen Klärung. Ein Gläubiger kann sich also, wenn vertraglich nichts Gegenteiliges vereinbart worden ist, ohne weiteres an einen Gesellschafter zum Zwecke der Erfüllung wenden.

Die Meinungsverschiedenheit setzt erst jenseits dieser Prämisse ein. Wie nämlich verhalten sich die Verpflichtung der Gesamthand zu den entsprechenden Verpflichtungen der jeweiligen Gesellschafter¹⁰? Stehen diese in einem Verhältnis der Akzessorität zueinander oder – und das dürfte die herrschende Ansicht sein – erwachsen aus einem Verpflichtungsgrund mehrere parallele Pflichten? Und sofern es eine Parallelität der Verpflichtungsentstehung gibt, setzt sich diese fort hinsichtlich des Inhalts der Verpflichtungen und der jeweiligen Durchsetzung? Kann, mit anderen Worten, ein in Anspruch genommener Gesellschafter Einwendungen gegen den Gläubiger erheben, die der GbR zustehen, und: wie wirken sich etwa unterschiedliche Verjährungsfristen auf die Inanspruchnahme aus?

Um Fragen wie diese dreht sich der Disput, ohne daß an dieser Stelle weiter auf ihn einzugehen wäre. Es genügt vielmehr die Feststellung, daß sich die Positionen (zumindest im praktischen Ergebnis) mehr oder minder stark an das Regelungsmodell anlehnen, das das HGB in den §§ 128 und 129 für die OHG entworfen hat¹¹. Das ist deswegen bemerkenswert, weil der OHG in § 124 HGB viel weitergehende rechtliche Selbständigkeit zugestanden wird als der GbR in den §§ 705 ff. BGB. Bekanntlich vermag die OHG als solche, d. h. unter ihrer Firma, Rechte zu erwerben, Verbindlichkeiten einzugehen, zu klagen oder verklagt zu werden. Nichtsdestoweniger dient dieses Modell als Vorbild oder besser: als Vorgabe für die Selbstständigkeit der GbR.

2.3 Rechtsnatur der BGB-Gesellschaft

Was die Diskussion um die Rechtsnatur der GbR anbelangt, so geht es bei ihr um die Frage, ob die Gesamthand nur ein Kürzel für die Existenz eines Sondervermögens oder ob sie selbst Rechtsträger, d. h. also ein Zuordnungsobjekt ist. Indem die wohl herrschende Meinung letzteres unter den angedeuteten Voraussetzungen annimmt, der GbR also die Möglichkeit einer bestimmten Subjekthaftigkeit und damit die Fähigkeit einräumt, Träger im einzelnen noch festzulegender Rechte und Pflichten zu sein¹², nähert sich die BGB-Gesellschaft auch insoweit der Handelsgesellschaft an. Das wird besonders deutlich bei der Ausgestaltung des Innenverhältnisses, also bei den Beziehungen der Gesellschafter untereinander und zur Zentralgewalt, die jenen transpersonalen, teilrechtsfähigen Zusammenschluß markiert. *Wiedemann* wendet hierauf – sehr anschaulich – das Bild eines Rades an und unterscheidet demgemäß die Kreisbeziehungen von den Speichenbeziehungen¹³.

Wiederum bedarf es hier keiner Detailausführungen; es genügt vielmehr der Hinweis auf den Trend, sich auch in diesem Bereich an dem Regelungsplan der OHG zu orientieren. So wird für Vermögensangelegenheiten etwa eine Analogie zu

§ 110 HGB vorgeschlagen und für Mitgliedsrechte und Organpflichten eine solche zu den §§ 112 und 113 HGB. Der Trend führt mit anderen Worten dahin, die Radnabe, d. h. die Gesellschaft, zu stärken und die in den §§ 705 ff. BGB vernachlässigten Speichenbeziehungen stärker zu betonen. Angesichts der von § 709 BGB angenommenen grundsätzlich gemeinschaftlichen Geschäftsführung in der GbR ist dies immerhin ein großer Schritt.

3. Das steuerrechtliche Problem

In § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG heißt es, daß die Gesellschaft Steuerschuldner ist, wenn der Gewerbebetrieb von einer Personengesellschaft betrieben wird. Hierunter wird nach einhelliger steuerrechtlicher Ansicht auch die GbR verstanden, ohne daß danach unterschieden würde, ob die jeweils in Frage stehende GbR die von gesellschaftsrechtlicher Seite aufgestellte Qualifikation einer eigenen „Rechtspersönlichkeit“ erfüllt oder nicht¹⁴. Das mag zwar der gesetzgeberischen Intention entsprechen, die auf die Legitimierung einer alteingefahrenen, den Arbeitsaufwand verringernenden Verwaltungspraxis gerichtet ist, führt aber in einem Teil der denkbaren Fälle zu fragwürdigen Widersprüchen mit der zivilrechtlichen Regelung.

3.1 „Organisierte“ BGB-Gesellschaft

Die besagten Widersprüche treten dann nicht auf, wenn die betreffende Gesellschaft die Kriterien einer organisierten – oder sonstwie zu bestimmenden besonderen – GbR aufweist. Bei ihr ist es wegen ihrer Organisationsstruktur und der damit typischerweise einhergehenden Beteiligung am Wirtschaftsleben gerechtfertigt, sie als Steuerschuldner i. S. d. § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG anzusehen. Die einzelnen Gesellschafter können in solch einem Fall nur im Wege des Haftungsbescheides nach § 191 AO in Anspruch genommen werden; dabei bietet sich als haftungsbegründende Norm die Analogie zu § 128 HGB an, weil sie ein Entstehen-müssen für eine Erstschild (= die Steuerschild) bestimmt. Diejenige Ansicht, die von der zuvor beschriebenen Parallelität der Verpflichtungsentstehung ausgeht¹⁵, müßte demgegenüber eine entsprechende Haftung ablehnen, weil auch in den Personen der Gesellschafter die originäre Pflicht entstanden sein muß – mit der befremdlichen Konsequenz, daß sie nach Maßgabe des § 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG für die Erstschild aufzukommen hätten, auch wenn sie keine Unternehmer i. S. dieser Vorschrift wären.

Ungeachtet dieser konstruktiven Fragen dürfte über das Ergebnis Einvernehmen herrschen. Aus der von den Gesellschaftern gewählten Rechtsform ergibt sich, daß die jeweiligen Eigenvermögen in den Haftungsverband der Gesellschaft mit einbezogen sind. Damit ergibt sich als weitere Konsequenz, daß die Entscheidung des FG Bremen¹⁶, derzufolge bei einer Inan-

10) Hierzu zuletzt *Habersack*, JuS 1993, 1 ff.

11) Besonders *K. Schmidt* (FN 5), 1497 ff.; ablehnend etwa *Ulmer* (FN 6), § 714 Rdnr. 27.

12) Es wird beispielsweise vorgeschlagen, daß der GbR Erbfähigkeit zukomme, *Fabricius*, Die Relativität der Rechtsfähigkeit, 1963, 161. Oder: Es solle der GbR bereits de lege lata die Konkursfähigkeit zukommen, obgleich die §§ 102, 207, 209 und 213 KO für eine solche Annahme nichts hergeben, *Neumann*, Der Konkurs der BGB-Gesellschaft, 1986. Dieser Vorschlag soll nunmehr Gesetz werden, § 14 InsO.

13) *Wiedemann*, Zur Selbstständigkeit der BGB-Gesellschaft, in: FS Kellermann, 1991, 529 ff. (532).

14) S. nur *Müthling/Fock*, GewStG, § 5 Rdnr. 6; *Bittner*, GewStG, § 5 Anm. 3b cc; *Glanegger/Güroff*, GewStG, § 5 Tz. 6, 12.

15) Etwa *Habersack* (FN 10), 3.

16) EFG 1989, 153.

AUFSATZ

spruchnahme eines GbR-Gesellschafters als Haftender eine zivilrechtliche Haftungsbeschränkung mit der Folge zu beachten sei, daß der Zugriff auf das Eigenvermögen bei entsprechender gesellschaftsvertraglicher Vereinbarung versperrt ist, – vorsichtig gesprochen – nicht unproblematisch ist¹⁷. Denn sie hat zur Folge, daß sich die Gesellschafter einer GbR stärker schützen könnten als diejenigen einer OHG, die gem. § 128 Satz 2 HGB unbeschränkt mit ihrem Eigenvermögen haften¹⁸. Das mag im rechtsgeschäftlichen Bereich wegen des Grundsatzes ‚volenti non fit iniuria‘ angehen, nicht aber im gesetzlichen; denn die GbR ist nun einmal die unmittelbare Grundform für die OHG und nicht für die GmbH.

3.2 Sonstige BGB-Gesellschaften

Bei all den anderen Erscheinungsformen der GbR¹⁹, denen aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Besonderheiten keine eigene Rechtssubjektivität zukommen kann²⁰, führt die Annahme einer steuerrechtlichen Teilrechtsfähigkeit zu den besagten Widersprüchen mit dem Zivilrecht.

Das beginnt schon rein gesetzestechisch bei der in § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG verwendeten Begrifflichkeit. Sie ist nämlich keineswegs so eindeutig, daß aus ihr zwingend die Rechtsfähigkeit gerade auch der GbR abgeleitet werden könnte. Die Norm kann vielmehr methodologisch durchaus auch in dem Sinne verstanden werden, daß sie auf den anderweitig getroffenen Regelungsinhalt der betreffenden Gesellschaften verweist. Bezogen auf die GbR würde das bedeuten, daß sie nicht Schuldner irgendeiner Pflicht sein kann, weil sie durch das zuständige Gesetz, §§ 705 ff. BGB, nunmehr einmal keine eigene Rechtsfähigkeit erteilt bekommen hat. Schuldner der Gewerbesteuer sind dann einzig und allein die Gesellschafter.

Will man gleichwohl aus den bereits erwähnten Gründen der Vereinfachung die Gesellschaft selbst als Steuerschuldner belangen, ergibt sich das oben (sub 3.1) schon angesprochene Problem, ob auch die Gesellschafter selbst zur Zahlung herangezogen werden können. Besonders aktuell wird diese Frage etwa dann, wenn die GbR nicht mehr existiert, die Finanzverwaltung aber gleichwohl seinerzeit angefallene Gewerbesteuern eintreiben will. Die entscheidende Frage lautet dann, aufgrund welcher Vorschrift die Gesellschafter in Anspruch genommen werden können.

Eine Analogie zu § 128 HGB hilft deswegen nicht, weil es sich bei den entsprechenden Gesellschaften gerade um solche handelt, die – zumindest typischerweise – nicht am Wirtschaftsverkehr teilnehmen und somit die Voraussetzungen für eine Übertragbarkeit des Rechtsgedankens dieser Norm gerade nicht erfüllen. Desgleichen muß – trotz entgegengesetzter Praxis²¹ – die Inanspruchnahme im Wege des Haftungsbescheides gem. § 191 AO scheitern. Wenn nämlich, wie schon gezeigt (oben 3.1), der Gesetzgeber mit dem Begriff ‚Haftung‘ einen Unterschied zu den Begriffen ‚Schuld, Schuldner, etc.‘ ausdrücken wollte, so kann er nur darin liegen, daß der Haftende sekundär zur Leistung verpflichtet ist; er muß für die Erfüllung der Erstverbindlichkeit eintreten. Eine solche wird aber auch durch § 191 AO gerade nicht geschaffen, sondern die Vorschrift verweist auf anderweitig geregelte sekundäre Einstandsverpflichtungen, vgl. § 191 Abs. 4. Gerade die ist aber für die Gesellschafter einer GbR nicht ersichtlich, weil die völlig h. M. im Zivil- und Gesellschaftsrecht für die hier in Frage stehenden Gesellschaftstypen von einer ausschließlichen Schuldverpflichtung der Gesellschafter ausgeht.

Auch der bevorzugt, insbesondere vom BFH, herangezogene § 427 BGB²² vermag diese Diskrepanz nicht zu überbrücken – und zwar aus mindestens zwei Gründen: Erstens bezieht sich diese Norm schon ihrem Wortlaut nach allein auf vertraglich begründeten Pflichten, um die es im Falle der Steuererhebung gerade nicht geht²³. Zum zweiten aber – und vor allem – wird mit der Heranziehung dieser Norm die zuvor zu Vereinfachungszwecken postulierte Teilrechtsfähigkeit dergestalt wieder eingeschränkt, daß sie nur zu einer Mit-Verschuldung neben den Gesellschaftern führen soll. Man vergleiche damit folgende Formulierung des BFH: „(Es) ist zu berücksichtigen, daß die Regelung der subjektiven Steuerpflicht untrennbar mit der Bestimmung des Vollstreckungsschuldners verknüpft ist. Gemäß § 326 Reichsabgabenordnung ist der Steuerschuldner Vollstreckungsschuldner. Er ist regelmäßig derjenige, gegen den sich ein Vollstreckungsverfahren richtet (§§ 249, 253 AO 1977), also derjenige, der mit seinem Vermögen für die konkrete Steuerschuld einzustehen hat“²⁴. Bei konsequenter Umsetzung dieser Aussage auf die GbR ergibt sich somit, daß das Gesetz gerade keine Mit-Verschuldung statuiert. Vielmehr erweckt eine solche Interpretation des § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG den ungunstigen Eindruck, daß sich die Finanzverwaltung die Rosinen des jeweiligen Rechtsgebietes herauspicks, um in jedem Fall das ihr vermeintlich Zukommende eintreiben zu können. Richtig wäre vielmehr, den Rückgriff auf die Gesellschafter zu unterlassen, wenn man schon in § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG die Normierung einer steuerrechtlichen Teilrechtsfähigkeit zu erkennen vermeint²⁵.

4. Ergebnis

Zusammengefaßt ergibt sich damit folgendes Ergebnis: Aufgrund des allgemeinen Verständnisses von § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG, demzufolge diese Norm auch die GbR miterfaßt, ist diese immer Schuldner der Gewerbesteuer. Die Gesellschafter haften daneben mit ihrem Privatvermögen über den analog anzuwendenden § 128 HGB nur dann, wenn ihre GbR die vom Zivil-, bzw. dem Gesellschaftsrecht vorgegebenen Kriterien einer eigenen Rechtssubjektivität erfüllt; ist das nicht der Fall, folgt aus der steuerrechtlichen Teilrechtsfähigkeit der GbR die Freistellung der Gesellschafter von ihrer Einstandspflicht.

17) Zur Problematik insgesamt K. Schmidt, Festschrift Fleck, 1988, 291 ff., sowie Stirnberg, DB 1990, 1638 f., und BVerwG, DStR 1994, 547 (in diesem Heft).

18) Für eine KG s. nur BFH, BStBl. III 1966, 158.

19) Hierzu zählen auch die Innengesellschaften; zur Unterscheidung von Innen- und Außengesellschaft etwa K. Schmidt, JuS 1988, 444 m. w. N. in FN 11 und 12 zu weiteren Ansichten.

20) In der von mir vorgeschlagenen Variante der ‚organisierten GbR‘ dürften diese Fälle freilich nicht allzu häufig sein; sie setzen das Betreiben eines Gewerbes ohne eigenes Geschäftslokal i. S. d. § 183 ZPO voraus.

21) S. nur VG München v. 16. 10. 1991 – M 10 S 91.3225 (unveröffentlicht).

22) Insbesondere in BFHE 145, 13 (16); differenzierter in NJW 1990, 2086. S. a. BVerwG, DStR 1994, 547.

23) S. auch App, BB 1986, 643; Preißer, NJW 1986, 3188; Tiedtke, BB 1987, 1746. Jüngst auch Zacher (FN 1), 655.

24) BStBl. II 1986, 316 (sub 1). S. auch BFH, BStBl. II 1989, 665 („Mit der Neuregelung (s. des § 5 GewStG) ist jedoch zugleich die bis dahin bestehende Steuerschuldnerschaft der einzelnen Mitunternehmer entfallen“).

25) Kritisch auch App (FN 23).