

---

**Datum:** 23.05.2013  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 8. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 8 K 1782/11  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2013:0523.8K1782.11.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

Der Haftungsbescheid vom 15.04.2009 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 26.10.2011 sowie die Einspruchsentscheidung vom 18.04.2011 werden aufgehoben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Die Revision wird zugelassen.

---

**Tatbestand:**

Streitig ist nach Ergehen des Haftungsänderungsbescheids vom 26.10.2011 jetzt noch, ob das beklagte Finanzamt (FA) hinsichtlich der verbleibenden Haftungssumme in Höhe von ... EUR zu Recht die Klägerin (Klin.) gemäß § 191 Abgabenordnung (AO) in Verbindung mit § 25 Handelsgesetzbuch (HGB) als Haftende für Steuerverbindlichkeiten der Frau N in Anspruch genommen hat. 1 2

Frau N betrieb in U-Stadt, C-Straße bis zum 31.07.2008 ein (...) Restaurant unter der Bezeichnung „(...) Restaurant AaA“. Gegenüber ihrem Steuerberater und dem FA und auch bei der Gewerbeabmeldung bei der Stadt trat sie unter ihrem Namen Frau N auf. Im Telefonbuch und im Branchentelefonbuch für O-Stadt, X-Stadt, 2008 (gültig bis April 2009) 3

war die Bezeichnung „AaA (...) Restaurant“ erfasst. Die Eintragung im „Ihr regionales Telefonbuch X-Stadt, U-Stadt und Umgebung für 2007/2008“ lautete „(...) Restaurant Inh. N“.

Auf den Kassenrechnungszettel des Restaurants war bis zum 31.07.2008 aufgedruckt „AaA (...) Grill Buffet“.

Die Rechnungen der Lieferanten an ihre o. a. Geschäftsadresse waren bis zum 31.07.2008 adressiert an

- „(...) Restaurant AaA Inh. N “

- „AaA N (...) Restaurant“

- “AaA M (...) Restaurant”.

An der vorbeiführenden (...) Straße waren Werbeschilder mit der Aufschrift “(...) Restaurant AaA” und über dem Haupteingang des Restaurants ein Schild mit der Aufschrift “AaA” angebracht.

Frau N hatte in ihrem Restaurant, einschließlich ihres Lebensgefährten Herrn M, insgesamt 9 Angestellte. Sie erzielte im Jahr 2005 einen Umsatz in Höhe von ... EUR und im Jahr 2006 einen solchen in Höhe von ... EUR. Der Gewinn wurde nach § 4 Abs. 1 EStG in Form des Bestandvergleiches ermittelt.

Die mit Gesellschaftsvertrag vom 08.04.2008 gegründete und am 15.10.2008 ins Handelsregister des Amtsgerichts O-Stadt eingetragene Klin., die M-GmbH, meldete am 10.07.2008 bei der Stadt U-Stadt unter der jetzigen Geschäftsadresse C-Straße, U-Stadt, ein (...) Restaurant an. Als Betriebsinhaber wurde die M-GmbH angegeben, deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer Herr M war und ist.

Mit Kaufvertrag vom 31.07.2008 erwarb die Klin. von Frau N das komplette Inventar, sowie die vorhandenen Waren- und Getränkevorräte und die im Sicherungseigentum der X-Brauerei stehenden Anlagegüter des (...) Speiserestaurants. Als Gegenleistung zahlte die Klin. an die Verkäuferin einen Betrag von ... EUR. Weiterhin übernahm die Klin. diverse betriebliche Verbindlichkeiten der Frau N i. H. von mehr als ... EUR. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt des Kaufvertrages Bezug genommen.

Der Pachtvertrag vom 20.04.2008, auf den wegen der Einzelheiten ebenfalls Bezug genommen wird, betreffend die Gaststättenräumlichkeiten C-Straße in U-Stadt wurde zwischen Frau H als Verpächterin und Herrn M als Pächter abgeschlossen. Hintergrund dieser Regelung war der Wunsch der Verpächterin, aus haftungsrechtlichen Gründen eine natürliche Person als Pächter zu haben. Um der Klin. die Nutzung an den Gaststättenräumlichkeiten zu ermöglichen, schlossen Herr M als (Unter-) Verpächter und die Klin. als (Unter-) Pächterin einen Unterpachtvertrag mit Datum vom 25.04.2008, auf den ebenfalls Bezug genommen wird.

In der Folgezeit wurden alle Lieferverträge für das Restaurant von der M-GmbH neu abgeschlossen. Dies umfasste u. a. den Vertrag mit der X- Brauerei, in dem die X- Brauerei der Klin. unter Eigentumsvorbehalt bewegliches Inventar für den Betrieb der Absatzstätte „AaA“ verkaufte. Auf den Vertrag vom 11.03.2010 wird Bezug genommen. Hintergrund des verspäteten Vertragsabschlusses waren Vertragsverhandlungen über die genaue Dauer des Vertrages.

Die Klin. übernahm von Frau N mit Ausnahme eines Angestellten alle Angestellten. Die bisherige Inhaberin Frau N wurde als weitere Angestellte beschäftigt. Im Rahmen der am 31.07.2008 erfolgten Übernahme des Geschäftsbetriebes durch die Klin. wurde die Bezeichnung des Restaurants geändert. Das Restaurant sollte nunmehr unter der Bezeichnung „(...) Restaurant A“ geführt werden. Diese Umstellung ist allerdings nicht durchgängig erfolgt. Während bei dem Schild über dem Haupteingang die Buchstaben „A“ und „a“ sichtbar entfernt wurden, so dass der Restaurantname „A“ verblieb, lauteten die Werbeschilder an der vorbeiführenden (...) Straße am 12.07.2011 weiterhin auf „(...) Restaurant AaA“. Die Lieferanten von Speisen und Getränken sowie Gas und Heizöl schickten die Rechnungen nach dem 01.08.2008 zum Teil an die Klin. unter der Bezeichnung „M-GmbH“. Teilweise verwandten die Lieferanten und Dienstleister auch folgende Bezeichnungen:

- „Gaststätte M-GmbH“ 16
- „(...) -Restaurant M-GmbH“ 17
- „(...) Restaurant E GmbH“ 18
- „A (...) Restaurant“ 19
- „Gaststätte M-GmbH A“ 20
- „A (...) Restaurant Inh.: M-GmbH“ 21
- „A M-GmbH“ 22
- „(...) Rest. AaA“ 23

Bei den Werbe-Flyern für das Restaurant war die Bezeichnung „(...) Restaurant A“ aufgedruckt, ebenso auf der Vorderseite der Visitenkarte, wobei auf der Rückseite auch angegeben war „(...) Barbecue Buffet AaA“. 24

Die Getränke- und Speisekarten lauteten auf „(...) Restaurant A“. Auf dem Kassenrechnungszettel war sodann die Bezeichnung „A (...) Grill Buffet“ aufgedruckt. Ein Hinweis auf die Fa. der Klin., die M-GmbH, befindet sich weder auf den Flyern, den weiteren Werbeschildern noch im Internet bzw. in den Telefon- und Brancheneinträgen. 25

Im Computerausdruck vom 19.12.2008 aus der Homepage des [www.dasoertliche.de](http://www.dasoertliche.de) war die Bezeichnung „(...) Restaurant Inh. M“ enthalten. 26

Auf der Homepage von [www.restaurant-kritikpunkt.de](http://www.restaurant-kritikpunkt.de) war am 03.03.2010 die Bezeichnung „AaA“ enthalten, ebenso auf der Homepage [www.gastronomieguide.de](http://www.gastronomieguide.de) vom 15.04.2011. 27

In der Aufstellung der Restaurants und Gasthäuser auf der Homepage der Stadt U-Stadt war am 23.06.2010 die Bezeichnung „AaA, N“ aufgeführt. In einer Zeitungsanzeige war aufgeführt, dass das „(...) Restaurant AaA“ ab 01.11.2009 Geburtstag feiert. 28

Das FA nahm, nachdem es zuvor mit Schreiben vom 18.09.2008 der Klin. die entsprechende Absicht mitgeteilt hatte, die Klin. mit Haftungsbescheid vom 15.04.2009 wegen rückständiger Umsatzsteuern nebst Zinsen und Säumniszuschlägen für die Jahre 2004 bis 2008 wegen Betriebsübernahme in Höhe von insgesamt ... EUR in Anspruch. Darin waren u. a. die rückständigen Umsatzsteuer für die Monate April bis Juni 2007 in Höhe von insgesamt ... 29

EUR enthalten.

Auf der ersten Seite des Haftungsbescheides begründete das FA hierbei die Haftung mit § 191 Abs. 1 i. V. m. § 75 AO, auf der zweiten Seite des Bescheides wurde unter Rechtsgrund des Haftungsanspruchs ausschließlich Bezug auf § 191 Abs. 4 AO i. V. m. § 25 HGB genommen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt des Bescheides Bezug genommen. 30

Zur Begründung des hiergegen eingelegten Einspruchs meinte die Klin., dass der Haftungsbescheid rechtswidrig sei, soweit er sich auf die Haftung nach § 25 HGB beziehe. Nach § 25 HGB hafte, wer ein unter Lebenden erworbenes Handelsgeschäft unter der bisherigen Firma mit oder ohne Begründung eines das Nachfolgeverhältnis andeutenden Zusatzes fortführe, für alle im Betrieb des Geschäfts begründeten Verbindlichkeiten des früheren Inhabers. Die Klin. habe in 2008 das bisher von Frau N als Einzelunternehmerin geführte Restaurant erworben und fortgeführt. Die Bezeichnung des Restaurants als „(...) Restaurant AaA“ sei zwar von der Klin. übernommen worden, gleichwohl handele es sich aber nicht um die „Firma“ des früheren Inhabers, sondern lediglich um eine Geschäfts- bzw. Etablissementbezeichnung. 31

Unter Bezugnahme auf das Urteil des Senats vom 12.03.2009 8 K 2496/06 EFG 2009, 989 wies die Klin. darauf hin, dass eine Haftungsanspruchnahme nach § 25 HGB erfordere, dass das erworbene Handelsgeschäft unter der bisherigen Firma fortgeführt werde, sowie darüber hinaus, dass die Fortführung einer Geschäfts- bzw. Etablissementbezeichnung keine Fortführung der „Firma“ im Sinne der § 18, 19 HGB sei. Schließlich finde § 25 Abs. 1 Satz 1 HGB auf Fälle der Fortführung einer Geschäftsbezeichnung auch keine analoge Anwendung. 32

Die frühere Inhaberin N habe handelsrechtlich unter diesem Namen firmiert. Die Klin. firmiere unter M-GmbH. Eine Fortführung unter der bisherigen Firma sei nicht erkennbar. Die Übernahme der Geschäftsbezeichnung „(...) Restaurant AaA“ sei nach dem Urteil des Finanzgericht Münster ohne Bedeutung und begründe keine Haftung nach § 25 HGB. 33

Unter Bezugnahme auf das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 04.05.2001 II 229/99 EFG 2001, 949 trug die Klin. weiter vor, dass für die Frage, ob eine Firma fortgeführt werde, die Verkehrsauffassung maßgebend sei, wie sie aus der Sicht der Öffentlichkeit zu beurteilen sei. Die Öffentlichkeit beschränke sich hier aber nicht nur auf die Laufkundschaft, die nur das äußere Erscheinungsbild wie die Fassade (eben die Geschäftsbezeichnung vor dem Restaurant) wahrnehme, sondern auch auf alle anderen Geschäftsbeziehungen, wie Lieferanten, Behörden, Vermieter, etc. 34

Die M-GmbH habe mit dem Vermieter unter ihrer gleichlautenden Firma einen neuen Pachtvertrag abgeschlossen. Alle Lieferanten hätten gewusst, dass sie nicht mehr die Firma N belieferten, sondern die M-GmbH. Mit der Brauerei sei wegen der unter Eigentumsvorbehalt stehenden Einrichtung ein neuer Darlehensvertrag geschlossen worden. Es sei somit festzustellen, dass für die Öffentlichkeit erkennbar gewesen sei, dass hier das Unternehmen von einem neuen Inhaber und einer anderen Firma fortgeführt worden sei. Nach alledem hafte die Klin. lediglich nach § 75 AO für die Steuerschulden, die bis einschließlich 2007 entstanden seien. Die Festsetzung der Haftung für die Steuerschulden für die Jahre 2004 bis 2006 mit den bisher festgesetzten Säumniszuschlägen sei zurückzunehmen. 35

Das FA wies den Einspruch als unbegründet zurück (Einspruchsentscheidung -EE- vom 18.04.2011). 36

- Zur Begründung führte es aus, das FA habe zutreffend die unter der Bezeichnung „(...) Restaurant AaA“ firmierende Klin. für betriebliche Steuerschulden der Frau N nach den Grundsätzen der Haftung für eine Firmenfortführung (§ 25 HGB) in Anspruch genommen. Unbeachtlich sei, dass die Erstseite des Bescheides die §§ 191 Abs. 1, 75 AO erwähne, die Zweitseite die Begründung auf §§ 191 Abs. 4 AO i. V. m. § 25 HGB stütze. Der fehlende Hinweis auf § 25 HGB auf der Erstseite des Bescheides sei mit der vorliegenden EE geheilt. 37
- Nach § 25 Abs. 1 Satz 1 HGB i. V. m. § 191 Abs. 1 AO hafte derjenige, der ein unter Lebenden erworbenes Handelsgeschäft unter der bisherigen Firma mit oder ohne Beifügung eines das Nachfolgeverhältnis andeutenden Zusatzes fortführe, für alle im Betrieb des Geschäfts begründeten Verbindlichkeiten des früheren Inhabers. 38
- Für die Anwendbarkeit des § 25 Abs. 1 HGB komme es nicht auf die firmenrechtliche Zulässigkeit oder Unzulässigkeit der alten oder der neuen oder beider Firmen an. Entscheidend sei allein, dass die unter der bisherigen Geschäftsinhaberin tatsächlich geführte und von dem Erwerber, der Klin., weitergeführte Firma eine derart prägende Kraft besitze, dass der Verkehr sie mit dem Unternehmen gleichsetze und in dem Verhalten des Erwerbers eine Fortführung der bisherigen Firma sehe (Hinweis auf BGH-Urteil vom 12.02.2001 II ZR 148/99 NJW 2001, 1352). Da die Norm des § 25 HGB nicht ausdrücklich die bisherige Firma als „erlaubte“ Firma i. S. d. § 19 HGB bezeichne, umfasse der Firmenbegriff des § 25 HGB nicht nur eine „erlaubte“ Firma i. S. d. § 19 HGB, sondern auch eine „unerlaubte“ Firma sowie eine „Geschäfts- bzw. Etablissementbezeichnung“. Dies ergebe sich auch aus § 18 HGB n. F., wonach seit dem 01.07.1998 aufgrund des Handelsreformgesetzes vom 22.06.1998, BGBl. I 1998, 1474, alle Kaufleute frei zwischen einer Personen-, Sach- oder Phantasiefirma wählen könnten. Der Erwerber eines Handelsgeschäftes hafte nach § 25 HGB, wenn es trotz des Erwerbs nach außen so wirke, als ob ein Unternehmen kontinuierlich am Markt bleibe. Dies sei vorliegend der Fall. Die unveränderte Weiterbenutzung der Bezeichnung „(...) Speiserestaurant AaA“ in denselben Räumlichkeiten durch die Klin. müsse als Firmenfortführung gemäß § 25 HGB gewertet werden. Denn diese Bezeichnung sei das unverwechselbare Kennzeichen des Unternehmens. 39
- Die Klin. könne sich nicht mit Erfolg auf das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 12.03.2009 8 K 2496/06 EFG 2009, 989 berufen. 40
- Beim Wechsel des Inhabers sei die Firmenfortführung eine Voraussetzung für die in § 25 Abs. 1 Satz 1 HGB vorgesehene Haftung, weil in ihr die Kontinuität des Unternehmens nach außen in Erscheinung trete, welche der tragende Grund für die Erstreckung der Haftung für früher im Betrieb des Unternehmens begründete Verbindlichkeiten des Vorgängers auf seinen Nachfolger sei (Hinweis auf BGH-Urteile vom 28.11.2005 II ZR 355/03 NJW 2006, 1002 und vom 04.11.1991 II ZR 85/91 NJW 1992, 911). Dabei komme es nicht auf eine wort- und buchstabengetreue Übereinstimmung zwischen alter und neuer Firma an, sondern nur darauf, ob aus der Sicht des Verkehrs trotz vorgenommener Änderungen noch eine Fortführung der Firma vorliege (Hinweis auf BGH-Urteil vom 04.11.1991, ZR 85/91 NJW 1992, 911). Dies sei dann der Fall, wenn der prägende Teil der alten Firma in der neuen beibehalten werde (Hinweis auf BGH-Urteil vom 15.03.2004 II ZR 324/01 NJW-RR 2004, 1173 und vom 28.11.2005 II ZR 355/03 NJW 2006, 1002). 41
- Im Streitfall sei eine wort- und buchstabengetreue Übereinstimmung zwischen alter und neuer Firma gegeben. Der prägende Teil der „alten“ Firma habe in der Bezeichnung des Tätigkeitsbereichs „(...) Speiserestaurant“ i. V. m. dem Namen „AaA“ bestanden. In der Firma der Klin. werde der Tätigkeitsbereich und der Name unverändert übernommen. Damit sei die 42

„neue“ Firma eindeutig mit der „alten“ Firma zu identifizieren.

Die Klin. habe ein kaufmännisches Handelsgeschäft erworben. Die frühere Unternehmensträgerin Frau N sei Kaufmann i. S. von § 1 HGB gewesen. Nach § 1 Abs. 1 HGB sei jede Person Kaufmann, die ein Handelsgewerbe betreibe. Dies gelte unabhängig von einer etwaigen Eintragung in das Handelsregister. Handelsgewerbe sei nach § 1 Abs. 2 HGB jeder Gewerbebetrieb, es sei denn, dass das Unternehmen nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordere. 43

Im Streitfall sei davon auszugehen, dass bei dem übernommenen (...) Restaurant ein Handelsgewerbe im Sinne des HGB vorliege, weil in dem (...) Restaurant mehrere Arbeitnehmer beschäftigt würden. Ferner würden Umsätze zum ermäßigten und vollen Steuersatz erzielt, womit nach dem Umsatzsteuergesetz gesonderte Aufzeichnungspflichten bestehen würden. Außerdem habe die Umsatzhöhe in den vergangenen Jahren zeitweise über ... EUR betragen. Das FA verweist auch darauf, dass Frau N den Gewinn nach § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes in Form des Bestandsvergleichs ermittelt hatte. Neben Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen bestünden danach verschiedene weitere Darlehensverbindlichkeiten. Diverses Anlagevermögen in Form von Herrichtungsaufwand, Pkw, Restauranteinrichtung, Abluftanlagen, diverse Betriebsvorrichtungen, Betriebs- und Geschäftsausstattungen seien vorhanden. Diese Punkte sprächen allesamt für das Erfordernis und das Vorliegen eines in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebs. 44

Die Tatbestandsvoraussetzung des § 25 HGB „Erwerb unter Lebenden“ sei durch den Kaufvorgang ebenfalls erfüllt. Mit Kaufvertrag vom 31.07.2008 habe die Klin. von der früheren Unternehmensträgerin Frau N das komplette Inventar, sowie die vorhandenen Waren-/Getränkevorräte und die im Sicherungseigentum der X- Brauerei stehenden Anlagegüter des bisher als Einzelunternehmen unter dem Namen AaA in gemieteten Räumlichkeiten in U-Stadt, C-Straße, betriebenen (...) Speiserestaurants erworben. 45

Von einer Unternehmensfortführung sei ebenfalls auszugehen. Nach der gefestigten Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes (BGH) greife die Haftung gemäß § 25 Abs. 1 Satz 1 HGB ein, wenn zwar der Unternehmensträger wechsele, das Unternehmen selbst aus der Sicht des maßgeblichen Verkehrs aber im Wesentlichen unverändert unter der alten Firmenbezeichnung fortgeführt werde (Hinweis auf BGH-Urteile vom 28.11.2005 II ZR 355/03 NJW 2006, 1002 und vom 24.09.2008 VIII ZR 192/06 NJW-RR 2009, 820). 46

Von einer Unternehmensfortführung gehe der maßgebliche Verkehr aus, wenn ein Betrieb von einem neuen Inhaber in seinem wesentlichen Bestand unverändert weitergeführt werde, der Tätigkeitsbereich, die innere Organisation und die Räumlichkeiten ebenso wie Kunden- und Lieferantenbeziehungen jedenfalls im Kern beibehalten und/oder Teile des Personals übernommen würden (Hinweis auf BGH-Urteil vom 28.11.2005 II ZR 355/03 NJW 2006, 1002 m. w. N.). Für das Vorliegen eines Erwerbs im Sinne des § 25 Abs. 1 HGB sei nur die bloße Tatsache der Geschäftsführung erforderlich. 47

Die Klin. habe das Handelsgeschäft der früheren Unternehmensträgerin im vorgenannten Sinne übernommen und fortgeführt und müsse daher die Rechtsfolgen des § 25 HGB gegen sich gelten lassen. 48

Die Klin. und die frühere Unternehmensträgerin hätten denselben Unternehmensgegenstand, nämlich das Führen eines (...) Restaurants gehabt. Sie würden dieselben Betriebsräumlichkeiten (inklusive der Büroorganisation) und der Fax- und Telefonanschlüsse 49

benutzen. Ferner habe die Klin. die Angestellten (bis auf eine Ausnahme) der früheren Unternehmensträgerin übernommen. Die bisherige Inhaberin Frau N sei als weitere Angestellte beschäftigt. Damit unterstreiche die Klin. den Eindruck der beteiligten Rechtskreise beim Betreten des Restaurants, dass keine Änderung durch den Inhaberwechsel eingetreten sei.

Weiter würden auch der Internetauftritt und die Restaurantkritiken unverändert fortgeführt. Es sei offensichtlich nicht im Interesse der Klin., für die Kundschaft ersichtlich zu machen, dass sich aufgrund des Erwerbs des Restaurants etwas verändert habe. Vielmehr wolle die Klin. ihrer Kundschaft ein unverändertes, weiteres Bestehen des Restaurants vermitteln, um so z. B. Stammkundschaft zu behalten. Anderenfalls hätte sich die Klin. durch eine neue, andere Firmierung vom bisherigen Unternehmen abgrenzen müssen. 50

Der in diesem Zusammenhang erfolgte Hinweis der Klin., dass durch die Benennung A statt AaA eine neue Etablissementbezeichnung eingeführt worden sei, könne nicht greifen, weil von der Klin. offensichtlich sowohl die Bezeichnung „A“ als auch „AaA“ parallel genutzt werde. Hierzu verweist das FA z. B. auf die aktuelle Visitenkarte, auf deren Frontseite den Namen „A“, während auf der Rückseite „AaA“ steht, und auf die Außenbereichswerbeschilder des Restaurants, die den Aufdruck „(...) Restaurant AaA“ tragen. Im Internet sei das Restaurant weiterhin unter der Bezeichnung „AaA“ ausfindig zu machen (Hinweis auf die Anlagen zur EE). 51

Ein Hinweis auf die Firma der Klin., die M-GmbH, befinde sich weder auf den Flyern, den weiteren Werbeschildern, noch im Internet bzw. in Telefon- und Brancheneinträgen. Lediglich im Innenverhältnis zu den Lieferanten trete die Klin. als M-GmbH auf, wobei dieses für die Beurteilung, ob § 25 HGB greife, nicht entscheidungserheblich sei. Denn es sei im Rechtsverkehr rechtmäßig und üblich, im eigenen Namen Geschäfte abzuschließen. Im Übrigen sei auch die Veräußerin des Restaurants Frau N gegenüber ihren Lieferanten und der Vermieterin der Gaststättenräumlichkeiten in ihrem Namen aufgetreten. Gegenüber ihren Restaurantkunden sei der Auftritt jedoch ausschließlich als „(...) Restaurant AaA“ erfolgt. 52

Für die Beurteilung der Frage, ob die Betätigung des übernehmenden Unternehmens sich als Weiterführung des ursprünglichen Unternehmens darstelle, sei allein die Sicht des Rechtsverkehrs maßgeblich (Hinweis auf BGH-Urteil vom 04.11.1991 II ZR 85/91 NJW 1992, 911 und vom 24.09.2008 VIII ZR 192/06 NJW-RR 2009, 820). Aus Sicht des maßgeblichen Rechtsverkehrs sei im vorliegenden Fall nach den vorgenannten Ausführungen die Weiterführung des ursprünglichen Unternehmens gegeben. 53

Der Erlass des Haftungsbescheides sei auch ermessensgerecht, da die Verwirklichung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis durch die Steuerschuldnerin selbst nicht zum Erfolg geführt habe. Eine freiwillige Zahlung durch Frau N sei nicht erfolgt, und auch durch Vollstreckungsmaßnahmen habe der rückständige Betrag nicht eingezogen werden können. 54

Darüber hinaus habe die Klin. auch die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 75 AO (Haftung des Betriebsübernehmers) erfüllt. Wegen der Haftungsbeschränkung des § 75 AO umfasse die Haftung den Betrag von ... EUR. Dies entspricht dem Betrag, der im Haftungsbescheid vom 15.04.2009 insgesamt für die Umsatzsteuer für die Monate April bis Juni 2007 zugrunde gelegt worden ist. 55

Haftungstatbestand sei die Übereignung eines Unternehmens oder eines in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführten Betriebes im Ganzen. 56

Das FA verweist auf den Kaufvertrag vom 31.07.2008, mit dem die zum Betrieb des „(...) Restaurants AaA“, C-Straße, U-Stadt, erforderlichen Gegenstände (Gaststätteneinrichtung, Waren- und Getränkebestand) von Frau N übernommen wurden. Bei der vormals von Frau N betriebenen Gaststätte handele es sich um ein lebendes Unternehmen, dessen Betrieb der Klin. übergeben worden sei und den sie in der bisherigen Art ohne nennenswerte zusätzlichen Aufwendungen habe fortführen können. Das Personal sei von der Klin. – bis auf eine Person - vollumfänglich übernommen worden. Dieser Haftungstatbestand stehe gleichrangig neben dem Haftungstatbestand des § 25 HGB, der keiner betragsmäßigen Haftung unterliege.

Hiergegen richtet sich die vorliegende Klage der Klin.

58

Sie meint, es sei keine Firma i. S. d. § 25 HGB fortgeführt worden. Im Rahmen des § 25 Abs. 1 Satz HGB sei stets zu prüfen, ob es sich um eine Firma im handelsrechtlichen Sinne handele (Hinweis auf das Urteil des Landgerichts Bonn, vom 16.09.2005 15 O 193/05, NJW-RR 2005, 1559). Abzugrenzen sei die Firma von sog. Geschäfts- und Etablissementbezeichnungen. Letztere seien nicht Teil der Firma, sondern würden das Geschäft oder den Betrieb kennzeichnen. Typische Geschäftsbezeichnungen seien Branchenangaben und Kennzeichnungen von Gaststätten und Apotheken. Sie würden sich von der Firma durch den verschiedenartigen Zweck unterscheiden. Während die Firma als Handelsname wie der bürgerliche Name eine Personenbezeichnung sei, also der Individualisierung des Firmenträgers diene, sollte Geschäftsbezeichnungen das Geschäftslokal oder den Geschäftsbetrieb selbst spezifizieren und aus der Menge gleichartiger Unternehmen herausheben, ohne den Inhaber oder die Rechtsform kenntlich zu machen (Hinweis auf Heidinger im Münchener Kommentar zum HGB, 3. Aufl., 2010, § 17 der HGB Rn. 35). Der Unterschied werde auch dadurch deutlich, dass ein Unternehmen nur eine Firma, aber durchaus verschiedene Geschäfte mit unterschiedlichen Geschäftsbezeichnungen betreiben könne. Derartige Geschäftsbezeichnungen würden vom Verkehr jedoch nicht als Firmenbezeichnung aufgefasst und würden bereits kein Vertrauen auf einen bestimmten Unternehmensträger begründen, da diese üblicherweise auch bei häufigen Pächterwechsel im Gastronomiebereich regelmäßig erhalten blieben (Hinweis auf Urteil des OLG Hamm vom 05.11.1996 7 U 35/96, NJW-RR 1997, 733). Im vorliegenden Fall liege offensichtlich keine Firma vor. Der Beklagte verkenne insoweit, dass nicht jede Bezeichnung, unter der ein Kaufmann auftrete, eine Firma sei. Vielmehr habe die frühere Unternehmensträgerin Frau N als nicht im Handelsregister eingetragene Einzelunternehmerin ihr Unternehmen mit der Geschäftsbezeichnung „(...) Restaurant AaA“ versehen, die auf den Verkauf und die Ausgabe von (...) Speisen hinweise. Dabei handele es sich nicht um eine Firma, sondern um eine Geschäftsbezeichnung (vgl. auch das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 12.03.2009, 8 K 2496/06 für den ähnlich gelagerten Fall einer Pizzeria). Ein Hinweis auf den Unternehmensträger liege nicht vor.

59

Die Auffassung des Bekl., dass § 25 HGB auch auf Geschäfts- und Etablissementbezeichnungen anwendbar sei, sei nicht haltbar. Der Vorschrift sei nach ganz herrschender Rechtsprechung und Lehre weder direkt noch analog anwendbar.

60

Außerdem fehle hier der für eine Firma gemäß § 19 Abs. 1 Nr. 1 HGB erforderliche Rechtsformzusatz.

61

Das Erfordernis des Führens eines Rechtsformzusatzes in § 19 Abs. 1 Nr. 1 HGB sei im Rahmen des Handelsreformgesetzes eingefügt worden. Ausweislich der Gesetzesbegründung sei dieses Erfordernis aufgenommen worden, um bei der gleichzeitigen Zulassung von Phantasiefirmen eine Abgrenzung zwischen Firmen von Einzelkaufleuten und

62

den Geschäfts- oder Etablissementbezeichnungen zu gewährleisten (Hinweis auf BT-DrS, 13/8444 S. 37 f und 54 f).

Sollte man indessen dem vom Bekl. in Bezug genommenen Beschluss des BFH über die Ablehnung der Nichtzulassungsbeschwerde vom 11.06.2012 (VII B 198/11 BFH/NV 2012, 1572) eine Rechtsfortbildung dahingehend unterstellen wollen, dass das Weglassen eines Rechtsformzusatzes bei der von einem Einzelkaufmann genutzten Unternehmensbezeichnung zu einer „fehlerhaften Firma“ führen und § 25 Abs. 1 HGB auf diese „fehlerhafte Firma“ unmittelbar Anwendung finden solle, so sei dem aus den vorstehend genannten Gründen nicht zu folgen. 63

Darüber hinaus sei abgesehen von dem fehlenden Rechtsformzusatz auch fraglich, ob die von Frau N gewählte Etablissementbezeichnung „(...) Restaurant AaA“ überhaupt geeignet sei, die Geschäftsinhaberin zu individualisieren. Der Bekl. selbst führe in seinem Schriftsatz vom 20.02.2013 in Bezug auf das genannte Urteil des Finanzgerichts Münster vom 02.04.2012 4 K 562/09 BB 2012, 1312 an, dass die Bezeichnung „China Restaurant“ jedenfalls nicht geeignet sei, den Geschäftsinhaber zu individualisieren. Damit schließe sich der Bekl. der in diesem Urteil insoweit vertretenen Auffassung des 4. Senats des Finanzgerichts Münster an. Wenn der Beklagte allerdings davon ausgehe, dass die Etablissementbezeichnung „China-Restaurant“ für die Individualisierung des Geschäftsinhabers unbrauchbar sei, erschließe es sich nicht, weshalb die Bezeichnung „(...) Restaurant“ zur Individualisierung ausreichen solle. Der Bekl. wolle sicherlich nicht darauf abstellen wollen, dass mit dem Zusatz „AaA“ ein Beitrag zu der Individualisierung des Geschäftsinhabers geleistet werde. 64

Unabhängig von der fehlenden Firma auf Seiten von Frau N scheitere eine Haftung nach § 25 Abs. 1 HGB daran, dass die Klin. allenfalls eine der von Frau N verwendeten Geschäftsbezeichnung ähnliche Geschäftsbezeichnung verwendet habe. Die tatsächliche Firma der Klin. weise jedoch keinerlei Ähnlichkeit zu der von Frau N verwendeten Bezeichnung auf. 65

Soweit der Bekl. nunmehr auch noch darauf abstelle, die Klin. habe „den Rechtsschein einer Firmenfortführung gesetzt“, stehe dem nicht entgegen, dass Bezeichnungen von Restaurants im Geschäftsverkehr gerade nicht als Firmenbezeichnung aufgefasst würden. 66

Selbst für den Fall, dass man von einer Haftung der Klin. nach § 25 HGB dem Grunde nach ausgehen würde, scheitere eine Haftungsinanspruchnahme in voller Höhe bereits daran, dass in dem Haftungsbescheid auch Forderungen geltend gemacht würden, die nach Übernahme des Restaurants entstanden seien. Die Haftung könne sich daher allenfalls auf diejenigen Säumniszuschläge beziehen, die bis zur Betriebsübernahme am 01.08.2008 bereits begründet gewesen seien. Das seien bei den in der Anlage genannten Fälligkeiten maximal Säumniszuschläge bis zu 3 Monaten. Die in der Anlage zum Haftungsbescheid aufgeführten Säumniszuschläge würden jedoch einen Zeitraum von bis zu 12 Monaten Säumnis umfassen bzw. können teilweise gar nicht nachvollzogen werden. Jedenfalls hinsichtlich der zu viel angesetzten Säumniszuschläge von 9 Monaten sei der Haftungsbescheid daher rechtswidrig. 67

Die Klin. beantragt, 68

den Haftungsbescheid vom 15.04.2009 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 26.10.2011 sowie die Einspruchsentscheidung vom 18.04.2011 aufzuheben, 69

sowie für den Fall der Abweisung der Klage die Revision zuzulassen.

Das FA beantragt, 71

die Klage abzuweisen, 72

sowie hilfsweise für den Fall der Stattgabe der Klage die Revision zuzulassen. 73

Es beruft sich zur Begründung auf den Inhalt der EE und trägt ergänzend vor, die Ansicht der Klin., sie habe keine Firma, sondern lediglich eine Geschäftsbezeichnung fortgeführt, sei verfehlt. Firma sei der Name des Kaufmanns, unter dem er im Handel seine Geschäfte betreibe (§ 17 HGB), also der Handelsname des Kaufmanns, den er neben seinem bürgerlichen Namen verwenden und der von diesem verschieden sein könne. Nichtkaufleute würden keine Firma führen, wohl aber eine Geschäftsbezeichnung. Die Geschäftsbezeichnung umfasse nicht den Geschäftsinhaber an sich, sondern es werde der Geschäftsbetrieb als solcher bezeichnet. 74

Frau N sei (Voll-) Kaufmann und habe unter der Firma „(...) Restaurant AaA“ ihr Handelsgewerbe betrieben, welches die Klin. unter derselben Firma fortgeführt habe. Dieses Verhalten müsste als Firmenfortführung im Sinne des § 25 HGB gewertet werden, unabhängig davon, ob Frau N es unterlassen habe, sich ins Handelsregister eintragen zu lassen. 75

Müsste im Rahmen des § 25 Abs. 1 HGB auf die zulässige Verwendung der Firma abgestellt werden, würde es in das Belieben der Beteiligten gestellt sein, ob eine Haftung nach § 25 HGB in Betracht komme. Danach müsste bei Unternehmen, die sich über die Vorgaben des Firmenrechts hinwegsetzen würden, eine Haftung nach § 25 HGB zu verneinen sein, während Firmen, die diese Vorgaben einhalten würden, haften müssten (Hinweis auf Beschluss des OLG München vom 30.04.2008, 31 Wx 41/08 DB 2008, 1091). 76

Anders als im Urteilsfall des Finanzgericht Münster vom 12.03.2009 8 K 2496/06 EFG 2009, 989 habe die Klin. ein unter der bisherigen Firma erworbenes Handelsgeschäft fortgeführt. Dies ergebe sich aus der Tatsache, dass die Geschäftsvorgängerin Kaufmann im Sinne des § 1 HGB gewesen sei und sowohl gegenüber Restaurantkunden als auch gegenüber einem Großteil ihrer Lieferanten bereits mit „(...) Restaurant AaA“ aufgetreten sei, ohne sich selber z. B. durch einen Inhabersatz zu erkennen zu geben. Die Geschäftsvorgängerin habe sich rechtswidrig nicht in das Handelsregister eintragen lassen. Hieraus könne aber nicht geschlossen werden, dass sie keine Firma im handelsrechtlichen Sinne geführt habe, denn die Eintragung in das Handelsregister sei nur deklaratorisch. 77

Die Klin. habe den Namen „(...) Restaurant AaA“ (teilweise A) fortgeführt, ebenfalls ohne einen Inhabersatz aufzuführen. Für die maßgeblichen Verkehrskreise, Restaurantgäste und einen Teil der Lieferanten, sei damit der Inhaberwechsel bewusst nicht erkennbar geworden. Für die Gäste sei der Inhaberwechsel ebenfalls offensichtlich nicht erkennbar gewesen, weil das Personal (mit Ausnahme einer Person) komplett von der Klin. übernommen worden sei und die Einrichtung und Ausstattung der Gaststättenräumlichkeit und Außenbeschilderung des Restaurants, die Flyer und Speisekarten durch die Geschäftsübernahme unberührt geblieben seien. Die Bezeichnung „(...) Restaurant AaA“, habe dadurch, dass sowohl die Geschäftsvorgängerin als auch die Klin. als Erwerberin hiermit nach außen hin aufgetreten sei, die Qualität einer Firma in Auslegung des HGB erlangt. Nach der obergerichtlichen Rechtsprechung sei das entscheidende Merkmal der Firma, die nach § 17 HGB der Handelsname des Kaufmanns sei, dass gerade dieser Name 78

geeignet sei, den Geschäftsinhaber zu individualisieren (Hinweis auf Urteil des Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg vom 24.10.2010 2 S 1652/11, DStR 2012, 91). Diese Individualisierung sei vorliegend gegeben.

Auch nach dem Beschluss des BFH vom 11.06.2012 VII B 198/11, BFH/NV 2012, 1572 dessen Entscheidungsgründe sich das FA zu eigen mache, sei die Frage, ob eine Firmenfortführung vorliege, allein aus der Sicht der maßgeblichen Verkehrskreise (hier Restaurantkunden und teilweise Lieferanten) zu beantworten. Hierfür sei allein entscheidend, dass die unter dem bisherigen Geschäftsinhaber tatsächlich geführte und von dem Erwerber weitergeführte Firma eine derart prägende Kraft besitze, dass der Verkehr sie mit dem Unternehmen gleichsetze und in dem Verhalten des Erwerbers eine Fortführung der bisherigen Firma sehe. 79

Zutreffend führe die Klin. aus, dass die Haftung sich nur auf die Säumniszuschläge beziehen könne, die bis zur Betriebsübernahme am 31.07.2008 begründet gewesen seien. Daher sei eine Teilrücknahme des angefochtenen Haftungsbescheides gemäß § 130 Abs. 1 AO geboten. 80

Mit Änderungsbescheid vom 26.10.2011 hat das FA den Haftungsbescheid teilweise gemäß § 130 Abs. 1 AO hinsichtlich der Haftungssumme von bisher ... EUR um ... EUR auf ... EUR zurückgenommen. Wegen der Einzelheiten wird auf den Inhalt dieses Bescheides Bezug genommen. Wie sich aus der beigefügten Anlage ergibt, hat das FA die ursprüngliche Haftungssumme nicht nur wegen überhöhter Säumniszuschläge, sondern auch insoweit zurückgenommen, als es darin nicht mehr die Umsatzsteuer wegen der Monate April bis Juni 2007 in Höhe von insgesamt ... EUR zugrunde gelegt hat. Hinsichtlich dieses Gesamtbetrages in Höhe von ... EUR hatte das FA noch in der EE vom 18.04.2011 eine Haftung der Klin. gemäß § 75 HGB für rechtmäßig gehalten. 81

Dieser Änderungsbescheid vom 26.10.2011 ist gemäß § 68 FGO zum Gegenstand des Klageverfahrens geworden. Die Klin. hat insoweit vorgetragen, die Teilrücknahme habe ausdrücklich auch die rückständigen Umsatzsteuerbeträge der Frau N für die Anmeldezeiträume April bis Juni 2007 umfasst. Nach der Teilrücknahme nehme der Bekl. die Klin. lediglich noch für die rückständigen Umsatzsteuer der Frau N der Jahre 2004, 2005 und 2006 nebst Zinsen zur Umsatzsteuer sowie Säumniszuschläge in Höhe von insgesamt ... EUR gemäß § 191 Abs. 1 AO i. V. m. § 25 HGB in Haftung. Nach der erfolgten Teilrücknahme sei eine Haftung der Klin. für die rückständige Umsatzsteuer der Frau N für die Voranmeldezeiträume April bis Juni 2007 nach Auffassung der Klin. nicht mehr Gegenstand dieses Verfahrens. Streitgegenständlich sei lediglich noch die Inhaftungnahme gemäß § 191 Abs. 1 AO i. V. m. § 25 HGB, die sie weiterhin vollumfänglich angreife. 82

Der Senat hat in diesem Verfahren am 23.05.2013 mündlich verhandelt. Auf die Niederschrift hierüber wird verwiesen. 83

### **Entscheidungsgründe:** 84

Die Klage ist begründet. 85

Der Haftungsbescheid vom 15.04.2009 ist auch in der Gestalt des Änderungsbescheides vom 26.10.2011 rechtswidrig und verletzt die Klin. in ihren Rechten. Das FA hat die Klin. zu Unrecht wegen rückständiger und nicht beitreibarier Umsatzsteuer nebst Zinsen und Säumniszuschlägen für die Jahre 2004 bis 2006 der Frau N gem. § 191 Abs. 1 AO i. V. m. § 25 HGB in Haftung genommen. Die Klin. hat das von Frau N übernommene und fortgeführte 86

Handelsgeschäft nicht unter der bisherigen Firma fortgeführt.

Nach § 191 Abs. 1 AO kann derjenige, der kraft Gesetzes für eine Steuer haftet, durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden. Die Entscheidung über die Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners ist zweigliedrig (std. Rechtsprechung, z. B. BFH-Urteil vom 13.06.1997 VI R 96/96 BFH/NV 1998, 4). Das FA hat zunächst zu prüfen, ob in der Person oder den Personen, die es zur Haftung heranziehen will, die tatbestandlichen Voraussetzungen für eine Haftungsanspruchnahme erfüllt sind. Hierbei handelt es sich um eine vom Gericht in vollem Umfang überprüfbare Rechtsentscheidung. Daran schließt sich die nach § 191 Abs. 1 AO zu treffende Ermessensentscheidung des FA an, ob und ggf. wen es als Haftenden in Anspruch nehmen will. Diese auf der zweiten Stufe zu treffende Entscheidung ist gerichtlich nur im Rahmen des § 102 Satz 1 FGO auf Ermessensfehler (Ermessensfahrlässigkeit bzw. Ermessensüberschreitung) überprüfbar (vgl. BFH-Urteil vom 11.03.2004 VII R 52/02 BStBl. II 2004, 579 m. w. N.).

Die Voraussetzungen eines Haftungstatbestandes liegen nicht vor. 88

Soweit das FA die Haftungsanspruchnahme im Haftungsbescheid vom 15.04.2009 und in der Einspruchsentscheidung vom 18.04.2011 hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Monate April bis Juni 2007 i. H. v. insgesamt ... EUR ursprünglich auch auf das Vorliegen der Voraussetzungen der Haftung gem. § 75 AO (Betriebsübernahme) gestützt hat, bedarf es keiner Entscheidung, nachdem das FA die Haftungssumme u. a. hinsichtlich des o. a. Betrages i. H. v. ... EUR im während des Klageverfahrens ergangenen Haftungsänderungsbescheides vom 26.10.2011 gemindert hat. 89

Auch die Voraussetzungen einer Inanspruchnahme der Klägerin gem. § 25 HGB liegen nicht vor. 90

Nach § 25 Abs. 1 HGB haftet derjenige, der ein unter Lebenden erworbenes Handelsgeschäft unter der bisherigen Firma mit oder ohne Beifügung eines das Nachfolgeverhältnis andeutenden Zusatzes fortführt, für alle im Betrieb des Geschäfts begründeten Verbindlichkeiten des früheren Inhabers. 91

Haftungsvoraussetzung ist demnach zunächst die Fortführung eines Handelsunternehmens. 92

Ob dieses der Fall ist, bestimmt sich nach der Anschauung des maßgeblichen Verkehrs. Von einer Unternehmensfortführung in diesem Sinn ist auszugehen, wenn ein Betrieb von einem neuen Inhaber in seinem wesentlichen Bestand unverändert weitergeführt wird, der Tätigkeitsbereich, die innere Organisation und Räumlichkeiten ebenso wie Kunden- und Lieferantenbeziehungen jedenfalls im Kern beibehalten und/oder Teile des Personals übernommen werden. Dabei kommt es nur auf die bloße Tatsache der Geschäftsführung an, nicht hingegen darauf, ob ein rechtsgeschäftlicher oder derivativer Erwerb vorliegt (BGH-Urteil vom 28.11.2005 II ZR 355/03, NJW 2006, 1002; Zimmer in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn HGB § 25 Rn 26, Baumbach/Hopt HGB § 25 Rn. 6). Für die Frage der Unternehmensfortführung ist bei Anwendung dieser Grundsätze für den Streitfall nicht von Bedeutung, welcher Personenkreis bei der Feststellung der Verkehrsanschauung maßgeblich ist, da nach den Feststellungen des Senats, die auf dem jeweils unbestrittenen Vortrag der Verfahrensbeteiligten beruhen, ein lebendes Unternehmen rechtsgeschäftlich übertragen und fortgeführt wurde. 93

Frau N führte den Betrieb der Speisegastwirtschaft. „(...) Restaurant AaA“ bis zum 31.07.2008. Die Gaststätte wurde von der Klin. nach Abschluss des Kaufvertrages mit Frau N 94

über das Inventar und die Warenvorräte sowie der Lieferantenbeziehungen ohne zeitliche Unterbrechung ab dem 01.08.2008 unter Übernahme der Räumlichkeiten fortgeführt. Auch das Personal wurde bis auf eine Ausnahme übernommen. Rechtlich unerheblich ist in diesem Zusammenhang, dass die Klin. die bestehenden Verträge mit der Verpächterin und den Lieferanten teilweise nicht „übernommen“, sondern formal jeweils neue Verträge abgeschlossen hat (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts Baden-Württemberg vom 24.10.2011 2 S 1652/11 Deutsches Steuerrecht 2012, 91).

Die von Frau N betriebene Speisegastwirtschaft ist auch ein Handelsgewerbe i. S. d. § 1 Abs. 2 HGB, weil das Unternehmen tatsächlich nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert. Dafür spricht, dass Frau N neun Mitarbeiter (einschließlich ihres Lebensgefährten Herrn M) beschäftigte und sie in den Jahren 2005 und 2006 Jahresumsätze von über ... EUR bzw. ... EUR erzielte. Außerdem hat sie, wie das FA unwidersprochen vorgetragen hat, ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt. 95

Einer Haftungsanspruchnahme nach § 25 HGB steht jedoch entgegen, dass das erworbene Handelsgeschäft nicht „unter der bisherigen Firma“ fortgeführt worden ist. Der Senat hat nach Würdigung sämtlicher Umstände des Streitfalls nicht feststellen können, dass eine Firma im handelsrechtlichen Sinne fortgeführt wurde. Bei der von der Klin. weitergeführten Bezeichnung „(...) Restaurant AaA“ bzw. fast gleich lautend „(...) Restaurant A“ handelt es sich um eine Geschäfts- bzw. Etablissementbezeichnung, die lediglich weiterhin, teilweise leicht abgewandelt, verwendet worden ist. 96

Eine Haftung nach § 25 HGB erfordert zunächst die Feststellung, dass der Klin. als Erwerberin eine von Frau N geführte Firma zugeordnet werden kann (vgl. MünchKommHGB/Heidinger § 25 Rn. 41). 97

Die Firma eines Kaufmanns ist der Name, unter dem er seine Geschäfte betreibt und seine Unterschrift abgibt (§ 17 HGB). Danach ist die Firma der Geschäftsname des Kaufmanns, wobei auch für den Einzelkaufmann unterstellt wird, dass er noch einen anderen Namen als seinen bürgerlichen haben kann (vgl. Baumbach/Hopt HGB § 17 Rn. 4). Der Firma des Kaufmanns muss Kennzeichnungswirkung und Unterscheidungskraft zukommen (§ 18 Abs. 1 HGB). Unter Kennzeichnungswirkung ist zu verstehen, dass die Firma als Name individualisiert werden kann, ohne zwingend einen Personennamen enthalten zu müssen, da auch Fantasieworte zur Individualisierung geeignet sind (vgl. Baumbach/Hopt HGB 35. Aufl. § 18 Rn. 4), die ebenso zulässig sind wie eine Sachfirma, die von ihrem äußeren Erscheinungsbild auf einen Unternehmensgegenstand oder Tätigkeitsbereich Bezug nimmt (vgl. MünchKommHGB/Heidinger § 17 Rn. 29). Wirtschaftliche Bedeutung hat die Firma dadurch, dass sich in ihr der „Goodwill“ des Unternehmens widerspiegelt (vgl. MünchKommHGB/Heidinger Vor § 17 Rn 24). Handelsrechtlich ist es zwar zwingend, dass gem. § 19 Abs. 1 Nr. 1 HGB die Firma von Einzelkaufleuten den Zusatz „eingetragener Kaufmann“ oder eine dort beschriebene Abkürzung enthalten muss, für die Haftung nach § 25 HGB kommt es aber nicht darauf an, ob es sich bei der „alten“ und fortgeführten Firma um eine solche handelt, die handelsrechtlich zulässig ist (Zimmer in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn HGB § 25 Rz. 47) oder dass es sich dabei um diejenige handelt, die im Handelsregister eingetragen ist, maßgeblich ist vielmehr, ob der Erwerber tatsächlich am Markt weiterhin unter der alten Firma aufgetreten ist (MünchKomm/HGB Thiessen § 25 Rz. 58). 98

Keine Firma eines Kaufmanns ist demgegenüber die unselbständige Geschäftsbezeichnung bzw. Etablissementsbezeichnung, die nicht den Zweck hat, den Firmenträger zu individualisieren, sondern das Geschäftslokal oder den Geschäftsbetrieb selbst zu 99

spezifizieren, ohne den Inhaber oder die Rechtsform kenntlich zu machen (MünchKommHGB/Heidinger § 17 Rn 35). Der BFH hat bei Verwendung von Geschäftsbezeichnungen eine Firma im Sinne des HGB aber jedenfalls dann für möglich gehalten, wenn die (fehlerhafte) Firma einen Namensbestandteil bzw. Namensbestandteile enthält, der bzw. die zur Kennzeichnung des Kaufmanns geeignet ist bzw. sind und Unterscheidungskraft besitzt bzw. besitzen (vgl. BFH-Beschluss vom 11.06.2012 VII B 198/11 BFH/NV 2012, 1572). Nach Auffassung des Senats handelt es sich auch dann um eine Firma, wenn eine unselbständige Geschäftsbezeichnung, die ursprünglich nur als Zusatz Teil einer Firma war, durch alleinige Verwendung zu einer Fantasiefirma wird (MünchKommHGB/Heidinger § 17 Rn. 34), die nach § 19 HGB zulässig ist. Dieses ist z.B. dann der Fall, wenn der Erwerber unter der Bezeichnung des Geschäfts seine Geschäfte betreibt und die Bezeichnung firmenmäßig, insbesondere durch Zusatz einer Inhaberbezeichnung führt (vgl. MünchKommHGB/Thiessen § 25 Rn. 60) und die Fortführung einer solchen Etablissementbezeichnung objektiv die Individualisierung des Inhabers ermöglicht (Zimmer in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn HGB § 25 Rn. 47). Insoweit folgt der Senat nicht der Auffassung des OLG Köln Urteil vom 02.12.2011 (Az. I-20 U 134/10, 20 U 134/10, NJW-RR 2012, 679), wonach der Inhaberezusatz zu der Geschäftsbezeichnung auf den Briefköpfen keine Firmenbezeichnung darstellen soll. Im Gegenteil, der Inhaberezusatz deutet gerade darauf hin, dass es sich bei einer solchen Bezeichnung um eine Firma im Sinne von § 25 HGB handelt. Würde man der Auffassung des OLG Köln folgen, hätte dieses zur Konsequenz, dass durch Einzelkaufleute betriebene Gaststätten, die nicht im Handelsregister eingetragen sind und unter der Geschäftsbezeichnung am Markt auftreten, von vornherein nicht vom Anwendungsbereich des § 25 HGB erfasst würden, denn diese sind regelmäßig erst durch einen Inhaberezusatz individualisierbar, wodurch ihnen Unterscheidungskraft zukommt. In diesem Zusammenhang ist entsprechend dem Gesetzeszweck von § 25 HGB insbesondere darauf abzustellen, ob sich der Erwerber mit der Fortführung des Unternehmens dessen „Good will“ (den Firmenwert) zu Nutzen machen, die bestehenden Geschäftsbeziehungen fortsetzen und der Kundschaft gegenüber als verantwortliche Person auftreten will (vgl. zur Normrechtfertigung: Zimmer in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn HGB § 25 Rn. 5). Demgegenüber fällt die bloße Fortführung des Namens einer Gaststätte am selben Ort ohne Hinzutreten besonderer Umstände nicht unter den Regelungsbereich von § 25 HGB. Der Senat hält insoweit an den Grundsätzen des Urteils vom 12.03.2009 Az. 8 K 2496/06, EFG 2009, 989 fest.

Frau N hatte die Speisegastwirtschaft unter der Bezeichnung „(...) Restaurant AaA“ geführt und dabei nach außen hin, zumindest teilweise auf ihre Inhaberschaft hingewiesen, z. B. im Branchentelefonbuch und gegenüber Lieferanten, wie sich aus einigen Lieferantenrechnungen ergibt. Der Umstand, dass dieses nicht durchgehend erfolgt ist, steht der Annahme einer Firma der N nicht entgegen. Dies gilt auch, soweit die Besucher der Gaststätte durch die ihnen nach dem Verzehr ausgehändigten Kassenbons und die Werbung nicht erkennen konnten, welche Person Betreiber der Gaststätte war. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Gaststättenbesucher, anders als die durch dauerhafte Geschäftsverbindungen mit dem Inhaber in Kontakt stehenden Lieferanten, Dienstleister wie Versicherungen, Kundendienste, Handwerker usw. kein Interesse an der Personalisierung des Inhabers des Geschäfts und damit dessen Firma haben, auch wenn die Anzahl der Kunden die der übrigen Kontakte weit übertrifft. 100

Dem Umstand der im Streitfall unterbliebenen Eintragung in das Handelsregister kommt insoweit keine entscheidende Bedeutung zu, da durch § 29 HGB der Kaufmann lediglich verpflichtet wird, die (bereits existierende) Firma und den Ort und die inländische Geschäftsanschrift seiner Handelsniederlassung beim örtlich zuständigen Handelsregister 101

anzumelden. Die Verletzung dieser öffentlich-rechtlichen Registerpflicht und das pflichtwidrige Weglassen eines Hinweises auf die Kaufmannseigenschaft steht der Annahme einer Firma nicht entgegen, sondern setzt eine solche voraus.

Die (handelsrechtliche) Firma der Klin. als Kapitalgesellschaft ergibt sich aus deren Eintragung im Handelsregister als „M GmbH“. Dies steht jedoch einer Haftung nach § 25 HGB nicht entgegen, denn maßgeblich ist die Bezeichnung, die der Unternehmer für sein Auftreten am Markt gewählt hat und die er firmenmäßig führt (vgl. Zimmer in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn HGB § 25 Rn 48). Für die Fortführung der Firma kommt es darauf an, dass diese eine derart prägende Kraft besitzt, dass der Verkehr sie mit dem Unternehmen gleichsetzt und in dem Verhalten des Erwerbers eine Fortführung der bisherigen Firma sieht (vgl. BGH in NJW 2006, 1002 und Deutsches Steuerrecht – DStR - 2006, 476). Für die Frage, ob eine Firmenbezeichnung weitergeführt wird, kommt es auch nach der Rechtsprechung des BFH auf die Sicht der maßgeblichen Verkehrskreise an (vgl. BFH-Beschluss vom 11.06.2012 VII B 198/11, BFH/NV 2012, 1572). Berücksichtigung finden auch in diesem Zusammenhang nicht nur die zahlenmäßig im Vordergrund stehenden Gaststättenbesucher, sondern es ist auf das gesamte Erscheinungsbild abzustellen (vgl. FG Nürnberg Urteil vom 04.05.2001 Az. II 229/99, EFG 2001, 949 -Laufkundschaft-). Mithin kann nicht unbeachtet bleiben, dass unter der im Handelsregister angemeldeten Firma alle Lieferverträge für das Restaurant für die M-GmbH neu geschlossen worden sind. Gegenüber diesen Geschäftspartnern z. B. gegenüber der X- Brauerei ist die Klin. nicht unter der Bezeichnung „(...) Restaurant AaA“, sondern unter ihrer im Handelsregister eingetragenen Firma M-GmbH aufgetreten. Dies wird auch durch die in der Steuerakte vorhandenen schriftlichen Verträge sowie durch die von den verschiedenen Lieferanten und Dienstleistern in Rechnungsschreiben an die Klägerin verwendeten Bezeichnungen bestätigt. Darin steht durchgehend bis auf wenige nicht ins Gewicht fallende Ausnahmen die alleinige Bezeichnung „M-GmbH“ oder die Bezeichnung „M-GmbH“ in Verbindungen mit weiteren Bezeichnungen wie z. B. „Gaststätte“, „(...) Restaurant“, „(...) Restaurant“, „Gaststätte AaA“ und „AaA Restaurant Inhaber M-GmbH“. Nur ausnahmsweise findet sich auf den in der Steuerakte enthaltenen Rechnungskopien in der Anschrift die alleinige Bezeichnung „(...) Restaurant A“. An diesem Gesamtbild ändert auch die vom FA im Klageverfahren vorgelegte Rechnung der Firma S vom 31.07.2010 nichts. Unter der im Handelsregister eingetragenen Firma der Klägerin wurden mit dem Kaufvertrag vom 31.07.2008 auch die noch bestehenden betrieblichen Verbindlichkeiten von Frau N als Teil des Kaufpreises übernommen. Diese Umstände sprechen insgesamt dagegen, dass die Klin. am Markt unter der Firma von Frau N aufgetreten ist.

102

Zwar deutet vieles darauf hin, dass die Klin. die handelsrechtliche Firma gegenüber Restaurantbesuchern nicht benutzt und auch den Ruf des übernommenen Betriebs als eingeführtes Spezialitätenrestaurant in verkehrsgünstiger Lage (...) ausnutzt, dieses steht der Annahme, es handele sich bei der Bezeichnung „(...) Restaurant AaA“ bzw. „A“ nur um eine solche des Geschäfts, nicht entgegen. Auch einer Geschäftsbezeichnung kann ein gewisser Wert zugemessen werden. Dies gilt ebenso für die Lage des Geschäfts und die Weiterverwendung der Telefonnummer sowie des Geschäftsmodells als solchem. Die Verwendung der Geschäftsbezeichnung gegenüber Restaurantbesuchern ist auch nicht deshalb als Firma im Sinne des § 25 HGB zu werten, wenn man, wie der Senat, davon ausgeht, dass es der Klägerin erkennbar darauf ankam, bei den Besuchern des Restaurants den Eindruck zu erwecken, dass sich nach dem 01.08.2008 keine Veränderung aufgrund des Inhaberwechsels ergeben hat. So hat der Senat festgestellt, dass die Außenwerbeschilder an der vorbeiführenden (...) Straße ebenso weiterhin auf „AaA“ lauteten wie auch der Internetauftritt. Soweit sich eine Änderung beim Restaurantnamen „AaA“ durch Weglassen

103

der ersten beiden Buchstaben „A“ und „a“ „A“ ergeben hat, ist diese auch unter Berücksichtigung, dass diese beiden Namensbestandteile weiterhin gleich klingen, als unwesentlich anzusehen und spricht dafür, dass der Ruf der Speisegaststätte ausgenutzt werden sollte. Dieser Eindruck wurde für die Gaststättenbesucher auch dadurch verstärkt, dass beide Bezeichnungen, z. B. auf der Vorder- und Rückseite der Visitenkarte, teilweise parallel verwendet wurden. Dass sich für die Gaststättenbesucher aufgrund der Verwendung der Bezeichnung „A“ an der alten Bezeichnung „AaA“ nichts ändern sollte, ergibt sich auch aus der Zeitungsannonce, in der es heißt „(...) Restaurant AaA – Wir feiern Geburtstag – Feiern Sie mit! Am Sonntag, 01.11.2009“. Da die Umstellung auf die Bezeichnung „A“ bereits zum 01.08.2008 erfolgt ist, kann die Klägerin nicht dieses Datum gemeint haben, wenn sie mit dem Datum 01.11.2009 an eine Geburtsstunde der „neuen“ Gaststätte hätten anknüpfen wollen. Vielmehr wird dadurch deutlich, dass sich auch die „neue“ Gastwirtschaft „(...) Restaurant A“ als praktisch unveränderte Fortführung der bis zum 31.07.2008 betriebenen Gastwirtschaft sah. Dies ergibt sich aus dem Hinweis, dass der „Geburtstag“ für das „(...) AaA“ und nicht unter der neuen Bezeichnung gefeiert werden sollte. Schließlich ergibt sich auch kein Hinweis auf den Inhaberwechsel aus den Speise- und Getränkearten und den Werbeflyern bzw. Visitenkarten und aus dem Kassenrechnungszettel, auf dem die Bezeichnung „A (...) Grillbüfett“ ausgedruckt war.

Diese Verhaltensweise ist nach Auffassung des Senats letztlich typisch für die Fortführung einer Gaststätte, erfüllt aber nicht die oben dargestellten Merkmale einer Firmenfortführung. Der Senat lässt sich dabei unter anderem auch davon leiten, dass § 25 HGB als Haftungsnorm nicht im Interesse der Finanzverwaltung weit auszulegen ist. Vielmehr dient diese Vorschrift dem Schutz des Rechtsverkehrs (vgl. Baumbach/Hopt HGB § 25 Rn. 1, Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn HGB § 25 Rn. 2). Der Rechtsverkehr kann regelmäßig unterscheiden zwischen dem Inhaber eines Handelsgeschäfts und der bloßen Geschäftsbezeichnung um die es sich hier handelt. Dies gilt auch für die Finanzverwaltung, für die die tatsächlich steuerpflichtige Person regelmäßig erkennbar ist. Führt demnach der Erwerber eines Gaststättenbetriebs lediglich die Bezeichnung des Lokals wie bisher fort, ohne auf den Wechsel der Inhaberschaft hinzuweisen, kann darin keine Firmenfortführung im Sinne des § 25 HGB gesehen werden, wenn für den übrigen Rechtsverkehr, insbesondere in der Handelskorrespondenz, der Wechsel der Inhaberschaft deutlich kenntlich gemacht wird. 104

Soweit das Finanzamt hierzu in der mündlichen Verhandlung darauf hingewiesen hat, dass eine Individualisierung durch die Bezeichnung „(...) Restaurant AaA“ deswegen gegeben sei, weil in näherer und – soweit ersichtlich – auch in weiterer Umgebung der in U-Stadt gelegenen Speisegastwirtschaft keine weitere Gastwirtschaft mit einem derartigen Geschäftskonzept (...) vorhanden ist, reicht dieses nach Auffassung des Senats deshalb nicht aus, weil sich zwar daraus für die Branche des Betriebes von Gastwirtschaften eine gewisse Singularität im Sinne von Alleinstellungsmerkmalen in einem gewissen räumlichen Bereich für diese Gaststätte ergibt. Eine Kennzeichnung in dem Sinne, den dahinterstehenden Kaufmann als Geschäftsmann zu individualisieren, ergibt sich hieraus aber nicht. Der Senat hat dabei auch berücksichtigt, dass es bei der erforderlichen generellen Abgrenzung in derartigen Fällen nicht entscheidend darauf ankommen kann, ob ein Geschäftskonzept jetzt in einer ländlich geprägten Gegend nur ganz selten von einem Unternehmen verwirklicht wird. In Großstädten dürfte das Geschäftskonzept der Frau N häufiger verwirklicht werden. 105

Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus § 151 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. 106

Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zuzulassen. Die Finanzverwaltung ist offensichtlich der Auffassung, dass § 25 HGB bei Fortführung einer Gaststätte durch einen Erwerber einen weiten Anwendungsbereich hat.

---

