

Die GbR im Umsatzsteuerrecht

Vorteilhafte Gestaltungen, Rechtsschutz,
Vermeidung von Risiken

*mit einer Einführung
in die zivilrechtlichen Grundlagen*

von
Herbert Fittkau, LL.M.

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie;
detaillierte bibliografische Daten sind im Internet
über dnb.ddb.de abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter

[ESV.info/978 3 503 10667 7](http://ESV.info/978_3_503_10667_7)

ISBN 978 3 503 10667 7

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Berlin 2008

www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen der Deutschen Bibliothek
und der Gesellschaft für das Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit
und entspricht sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso
Z 39.48-1992 als auch der ISO-Norm 9706.

Satz: multitext, Berlin

Druck und Bindung: Danuvia Druckhaus, Neuburg a. d. Donau

Vorwort

Die GbR spielt im Wirtschaftsleben zahlenmäßig eine große Rolle. Land- und Forstwirte, Freiberufler und Gewerbetreibende können so ihre gemeinsamen Zwecke verfolgen. Aber auch vermögensverwaltende Gesellschaften, Bauherrengemeinschaften und geschlossene Immobilienfonds bedienen sich der Rechtsform der GbR. Die in der Praxis vielfach gestellte Frage, ob und oder ab wann eine GbR vorliegt, wird in der Darstellung behandelt.

Nach Einführung in die zivilrechtlichen Grundlagen wird aufgezeigt, welche Risiken im Umsatzsteuerrecht bei der Erbringung und Abrechnung von Leistungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern auftreten können. Sie werden von der Vorbereitungs- handlung und Gründung bis zur Vollbeendigung der GbR dargestellt.

Obwohl bei der Umsatzsteuer die Rechtsfähigkeit stets anerkannt war, sind Fragen im Zusammenhang mit der Haftung für Steuerschulden offen geblieben. Diese Frage- stellungen werden eingehend unter Auswertung von Literatur und Rechtsprechung bis 28.6.2007 sowie unter Berücksichtigung der Umsatzsteuerrichtlinien 2008 behandelt.

Es wird herausgearbeitet, dass die steuerlichen Haftungsfragen mit Anwendung des § 191 Abs. 1 AO gelöst werden können. Konsequenterweise muss dies für die Nachhaf- tungsbegrenzung über die entsprechende Anwendung des § 159 HGB auch für die GbR- Gesellschafter im Steuerrecht gelten. Das Problem der Sonderverjährung wird ebenfalls dargestellt und ergänzt durch Hinweise auf die notwendige Beweisvorsorge, die den Ver- jähungsbeginn einheitlich und überschaubar zu gestalten hilft.

Es werden die Voraussetzungen für eine wirksame Bekanntgabe von Umsatzsteuer- bescheiden beschrieben, wobei die verschiedenen Lebens-Phasen einer GbR und ihre Auswirkung auf die Bekanntgabe ausführlich behandelt werden. Entsprechend gibt es zur Bestimmung der Steuerschuldnerschaft der GbR die notwendigen Erläuterungen.

Die für eine GbR im Umsatzsteuerrecht existierenden Grenzbereiche, die noch nicht durch die Rechtsprechung geklärt wurden, werden verdeutlicht. Hierzu zählen u. a. die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Sacheinlagen einer GbR als Gründungsgesell- schaft ohne weitere Ausgangsumsätze und die Nutzungsüberlassung und Dienstleistung zwischen Gesellschaftern und GbR.

Ursächlich für die Probleme sind die unvollständige Umsetzung der EG-Vorschriften der Europäischen Gemeinschaft in nationales Recht und die nicht konsequente Berück- sichtigung ihres Geltungsbereiches für das nationale Umsatzsteuerrecht.

Es wird ferner festgestellt, dass die Praxis zusätzlich belastet wird durch die bewusste Nichtanwendung der EuGH- und BFH-Rechtsprechung durch die Finanzverwaltung.

Die damit verbundenen Belastungen angesichts komplexer Lebenssachverhalte und die Überschneidung von nationalen Normen des Zivilrechts mit den formellen und ma- teriellen Normen im Steuerrecht werden als nachvollziehbar, aber nicht hinnehmbar auf- gezeigt.

Anhand der Haftungsnormen der §§ 13c und 13d UStG wird das Bemühen des Ge- setzgebers zur Sicherung des Steueraufkommens verdeutlicht. Dabei wird die Vernach- lässigung der Verfahrensbeschleunigung und der Steuervereinfachung problematisiert. Es werden die Veränderungen der Systematik durch den deutschen Gesetzgeber in An- passung an die Rechtsprechung des EuGH belegt, die erfolgt sind.

Bedanken möchte ich mich bei Frau Dr. Teuchert-Pankatz als Lektorin für ihre ziel- führenden Hinweise.

Ganz besonderer Dank gilt meiner Frau Christine, die mir mit großer Geduld zur Seite stand und im häuslichen Bereich den nötigen Freiraum zur Erstellung dieses Werkes verschafft hat.

Bad Homburg, im Januar 2008

Herbert Fittkau

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Abkürzungsverzeichnis	XIII
A. Einleitung	1
B. Allgemeine Grundlagen	2
I. Wirtschaftliche Bedeutung der GbR	2
II. Grundlagen der GbR	3
1. Personenmehrheit – Förderung eines gemeinsamen Zwecks.	3
2. Abgrenzung: Sozietät/Gemeinschaftspraxis als Berufsausübungsgesellschaft bürgerlichen Rechts versus Praxisgemeinschaft/Bürogemeinschaft als bloße Kooperation.	6
3. Abgrenzung: GbR gegenüber Partnerschaftsgesellschaft.	7
4. Abgrenzung: GbR gegenüber EWIV	7
5. Abgrenzung: GbR gegenüber (Bruchteils-) Gemeinschaft	7
6. Ehegattengesellschaft	8
7. Abgrenzung: Außen-GbR – Innengesellschaft	9
8. Nicht kaufmännischer Gesellschaftszweck	10
9. Rechtliche Selbständigkeit der Außen-GbR	10
10. GbRmbH durch Einschränkung der Vertretungsmacht der Geschäftsführer?	11
11. Negativmerkmale: Kein Kaufmann – keine Firma – keine Bezeichnung, Anschein der Rechtsform einer Handelsgesellschaft	12
12. Gesellschaftsname, Gesamtname oder Phantasiebezeichnung mit Zusatz GbR	12
III. Gründung der GbR	13
1. Gründungsvertrag	13
2. Organisation der GbR	14
3. Beweissicherung	14
4. Anwendung der Lehre von der fehlerhaften Gesellschaft	15
a) Zivilrecht	15
b) Steuerrecht	15
IV. Vertretung und Geschäftsführung	16
1. Vertretung	16
2. Geschäftsführung	17
3. Entziehung der Vertretungsbefugnis und Geschäftsführungsbefugnis	17
V. Rechtsverhältnisse gegenüber Dritten	17
1. Allgemein	17
2. Argumentation des BGH	18
a) Zur Rechtsfähigkeit	18
b) Zur Parteifähigkeit	20
3. Rechts- und Parteifähigkeit der GbR im Steuerrecht	20

4.	Zivilrechtliche Haftung der Gesellschafter.....	21
5.	GbRmbH	26
VI.	Auflösung, Beendigung und Abwicklung/Liquidation der GbR.....	29
1.	Auflösung und Beendigung	29
2.	Abwicklung/Liquidation	32
3.	Sonderfall: Anwachsung ohne Liquidation	36
VII.	Vollstreckung gegen GbR	37
VIII.	Insolvenz der GbR	37
IX.	Umwandlung der GbR	38
C.	Steuerrechtliche Grundlagen	39
I.	Allgemein.....	39
1.	Steuerschuldner – Unternehmer – Unternehmen – Außen-GbR ...	39
2.	GbR als eigenständiges Steuerrechtssubjekt bei Betriebssteuern ...	39
II.	Steuerrechtssubjekt und Steuerschuldnerschaft	40
1.	Außen-GbR als umsatzsteuerlicher Steuerschuldner	41
a)	Steuerschuldner nach §§ 13a, 13b und 14c UStG:	41
b)	GbR als Unternehmerin.....	43
aa)	Wirtschaftliche Tätigkeit	43
bb)	Nachhaltigkeit	43
c)	Auftreten nach außen als Gesellschaft	43
aa)	Auftreten nach außen	43
bb)	Als Gesellschaft	44
cc)	Nicht als Einzelunternehmer	44
dd)	Indizien für die Zurechnung bzw. die Zuordnung.....	44
5.	Innen-GbR – Umsatzsteuerliche Wirkung einer Innengesellschaft .	45
6.	Steuernummer bzw. USt-Ident-Nr.....	46
III.	Checkliste für die inhaltliche Prüfung des USt-Bescheides (Ausgangsumsatz).....	46
IV.	Bekanntgabe	46
1.	Wirksamer Steuerbescheid	47
2.	Prüfung der wirksamen Bekanntgabe.....	47
3.	Anwendung der Kriterien auf die Bekanntgabe des Umsatzsteuer- bescheides an eine GbR	47
a)	Richtige Bezeichnung des Steuerschuldners.....	47
b)	Inhaltsadressat	47
c)	Bekanntgabeempfänger.....	48
4.	Checkliste für die Prüfung, ob Bekanntgabeprobleme relevant sein können	49
V.	Fehlerquellen und Ursachen	49
1.	Vorbemerkung	49
2.	Fehlerquelle Bekanntgabe.....	50
a)	Unbestimmtheit des Inhaltsadressaten	50
b)	Unschädliche Falschbezeichnung des Steuerschuldners.....	50

VI.	Besonderheiten bei der Bekanntgabe in der Liquidation	50
1.	Bedeutung der Liquidation	50
2.	Auswirkung der Liquidation auf die Bekanntgabe.	51
3.	Bekanntgabe bei des Umsatzsteuerbescheides, wenn die GbR in Liquidation ist.	51
a)	Bezeichnung der GbR im Liquidationsstadium	51
b)	Bekanntgabe wirksam bei Bekanntgabe an einen der Liquidatoren	51
c)	Bekanntgabe an Person, die nicht Liquidator ist	52
4.	Bescheid ist an GbR gerichtet, die nicht existiert hat	52
5.	Bescheid ist an GbR gerichtet, die zur Zeit der Bekanntgabe aufgelöst ist	52
6.	Gesellschafterwechsel ist kein Problem bei der Bekanntgabe.	53
7.	Bezeichnung der GbR mit Namen der früheren Gesellschafter	53
8.	Fehlerquelle Inanspruchnahme des Gesellschafters als Steuerschuldner für die GbR-Umsätze.	54
VII.	Anwachsung ohne Liquidation: Ursache für Bekanntgabefehler	54
1.	Begriff.	54
2.	Keine Gesellschaftsbeendigung durch Anwachsung solange GbR besteht	54
3.	Umsatzsteuerliche Folgen der Anwachsung	54
4.	Anwachsung als Ende der GbR	55
5.	Gesamtrechtsnachfolge durch Anwachsung und ihre Auswirkung auf die Bekanntgabe	55
6.	Muster für die Bekanntgabe von Umsatzsteuerbescheiden bei Anwachsung	56
VIII.	Maßnahmen zur Abwehr von Bekanntgabefehlern.	57
1.	Der Bescheid ist möglicherweise nichtig	57
2.	Der USt-Bescheid betrifft den falschen Adressaten, weil die Anwachsung nicht beachtet worden ist	57
IX.	Fehlerheilung bei Bekanntgabefehlern	58
1.	Neuer Bescheid	58
2.	Zeitliche Grenze für neue, erstmalig wirksame Bekanntgabe	58
3.	Fehlerheilung durch Einspruchsentscheidung nur bei materiellem Fehler	58
4.	Auswirkung auf das Einspruchsverfahren als erfolglosem Vorverfahren vor einer Klage	58
X.	Einspruchsverfahren	58
1.	Richtiger Einspruchsführer	58
2.	Heilung von Fehlern durch Genehmigung	59
3.	Hinzuziehung/Beiladung	60
XI.	Klageverfahren	60
1.	Richtiger Kläger	60
2.	Die die GbR vertretenden Gesellschafter bei Gesellschafterwechsel	61
3.	Prozessvollmacht.	61

4.	Erteilung der Prozessvollmacht bei Gesellschafterwechsel	61
5.	Auswirkungen der Vollbeendigung	62
6.	Anwachsung ohne Liquidation	63
7.	Checkliste Klageverfahren	63
XII.	Teilergebnis	63
D.	Steuerrechtliche Besonderheiten im Umsatzsteuerrecht	65
I.	In der Gründungsphase	65
1.	Vorsteuerabzug im Gründungsstadium der GbR	65
a)	Beginn der unternehmerischen Tätigkeit	65
b)	Umsatzlos gebliebener Unternehmer	65
c)	Exkurs: Vorsteuerabzug eines Strohmannes als erfolgloser Unternehmer	66
d)	Zum Vorsteuerabzug der GbR bei Leistungen eines Strohmannes	67
e)	Zu den Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs bei Anzahlungen	67
f)	Unternehmereigenschaft einer GbR als Gründungsgesellschaft .	67
g)	Vorsteuerabzug aus Gründungsleistungen	69
2.	Handeln im eigenen Namen durch künftigen Gesellschafter – Handeln im Namen der zu gründenden Gesellschaft	71
3.	Gescheiterte Gesellschaftsgründung	71
4.	Auseinandersetzung-GbR als Leistungsempfänger	72
5.	Gescheiterter Gesellschafter als Leistungsempfänger	73
6.	Handeln im eigenen Namen durch einen künftigen Gesellschafter .	74
7.	Vertrag zugunsten Dritter	74
8.	GbR als Problemfall	75
9.	Leistungsbeziehungen zwischen GbR und Gesellschaftern	75
a)	Aufnahme eines Gesellschafters in eine GbR	76
aa)	Bareinlage	76
bb)	Sacheinlage	78
b)	Nutzungsüberlassung und Dienstleistung	78
aa)	Allgemein	78
bb)	GbR-Leistungen nur gegenüber Gesellschaftern	79
cc)	Gesellschafter-Geschäftsführerleistungen bei der GbR durch einen im Ausland ansässigen Gesellschafter	81
4.	GbR als Vorgründungsgesellschaft	83
5.	Haftung des GbR-Gesellschafters	84
II.	In der aktiven Unternehmensphase	86
1.	Sacheinlagen und -entnahmen	86
2.	Grenzbereiche	86
a)	Nutzungsüberlassung und Dienstleistung – Gesellschafter Geschäftsführerleistungen bei der GbR – Geschäftsführer- vergütung an GbR-Gesellschafter	87
aa)	Alte Rechtslage	87
bb)	Geänderte Rechtsprechung des BFH	88
cc)	Reaktion der Finanzverwaltung	88
dd)	Betriebswirtschaftliche Auswirkungen	89

ee) Gestaltungsmaßnahmen	89
ff) Handlungsempfehlungen	91
b) Richtige, unrichtige und unberechtigte Rechnungen (Ausgangsrechnungen) und Nachbesserungsmöglichkeiten	94
aa) Berichtigung zu Unrecht in Rechnung gestellter USt.....	94
bb) Berichtigung bei überhöhtem Umsatzsteuerausweis	97
cc) Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs aus nachträglichen Rechnungen.	99
c) Exkurs: Steuerschuldnerschaft ohne Eingangsrechnung	99
d) Sicherung und Optimierung des Vorsteuerabzugs	100
aa) Vorsteueraufteilung bei steuerpflichtig und steuerfrei vermieteten Gebäuden	100
bb) Vorsteuerabzug bei fehlgeschlagener bzw. geänderter Verwendung von Gebäuden und Baumaßnahmen	103
cc) Vorsteuern bei Ehegattengemeinschaften/-gesellschaften ..	105
e) Drittwirkung § 166 AO.....	113
III. In der Auflösungs- und Beendigungsphase	113
1. Sachentnahme	113
2. Einzelveräußerung von WG	114
3. Veräußerung eines Teilbetriebs oder im Ganzen	114
4. Liquidation und Anwachsung ohne Liquidation	115
IV. In der Insolvenz.....	116
1. Eigenverantwortlichkeit der GbR.....	116
2. Haftung des Gesellschafters	116
3. Haftung des Fremdgeschäftsführers	116
E. Zusammenfassung – Ausblick.....	117
F. Glossar	119
G. Anhang – Checklisten und Fragenkatalog.....	198
1. Checkliste Unternehmereigenschaft von GbR und Gesellschaftern.....	198
2. Fragen zur Klärung des Gesellschaftsinteresses: Abgrenzung zwischen Austauschvertrag und Gesellschafterbeitrag	198
3. Fragenkatalog zur Abgrenzung zwischen Leistungsaustausch und Gesellschafterbeitrag	199
4. Fragen zur Klärung des Gesellschafterinteresses im Verhältnis zur Gesellschaft	199
5. Checkliste Bekanntgabe an GbR/USSt	200
6. Checkliste Einlegung eines Einspruchs (GbR/USSt)	203
7. Checkliste Rechtsbehelfsbefugnis gegen USt-Bescheid	205
8. Checkliste Kontrolle der Eingangsrechnung	205
9. Checkliste für Vorsteuer der GbR	205
10. Checkliste Abrechnung im Wege der Gutschrift	206
11. Checkliste 1 GbR/mehrere GbR	209

12. Checkliste: Schein-GbR – existente GbR – angebliche GbR	209
13. Checkliste Überlassung eines PKW von GbR an Gesellschafter	210
14. Checkliste Überlassung eines PKW von Gesellschafter an GbR	213
15. Checkliste Zuordnung von Ausgangsumsätzen zur GbR bzw. zum Gesellschafter oder zum Einzelunternehmer	213
16. Checkliste im Rahmen der GbR-Gründung/steuerlicher Fragebogen.	214
Literaturverzeichnis	217
Stichwortverzeichnis	227