

ESV ERICH
SCHMIDT
VERLAG

Die GbR im Umsatzsteuerrecht

**Zivil- und umsatzsteuerrechtliche
Grundlagen der Gesellschaft
bürgerlichen Rechts**

Von

Herbert Fittkau, LL. M.

2., völlig neu bearbeitete und wesentlich erweiterte Auflage

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.dnb.de> abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter

<https://ESV.info/978-3-503-20974-3>

Zitiervorschlag:

Fittkau, Die GbR im Umsatzsteuerrecht

1. Auflage 2008

2. Auflage 2023

ISBN 978-3-503-20974-3 (gedrucktes Werk)

ISBN 978-3-503-20975-0 (eBook)

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2023

www.ESV.info

Druck: Hubert & Co., Göttingen

Vorwort

Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) ist eine Rechts- bzw. Organisationsform, die nicht für einfach gehalten und unterschätzt werden darf. Sie 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 mit Ausblick auf die GbR-Rechtsreform durch das zum 01.01.2024 in Kraft tretende Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrecht (MoPeG) wird aufgezeigt, welche Risiken im Umsatzsteuerrecht bei der Erbringung und Abrechnung von Leistungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern auftreten können. Sie werden von der Vorbereitungshandlung 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 Fragestellungen werden eingehend unter Auswertung von Literatur und Rechtsprechung bis Anfang Juli 2022 sowie unter Berücksichtigung des UStAE (Stand 21.07.2022) behandelt. Es wird herausgearbeitet, dass die steuerlichen Haftungsfragen mit Anwendung des § 191 Abs.1 AO gelöst werden können. Konsequenterweise muss dies für die Nachhaftungsbegrenzung 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 Verjährungsbeginn einheitlich und überschaubar zu gestalten hilft.

Es werden die Voraussetzungen für eine wirksame Bekanntgabe von Umsatzsteuerbescheiden beschrieben, wobei die verschiedenen Lebensphasen 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 Gründungsgesellschaft ohne weitere Ausgangsumsätze, die Nutzungsüberlassung und Dienstleistung zwischen Gesellschaftern und GbR sowie die konkludente Gründung einer GbR durch eine Ehegatten-Bruchteilsgemeinschaft.

Ursächlich für die Probleme sind die unvollständige Umsetzung diverser EU-Vorschriften der Europäischen Gemeinschaft in nationales Recht und die

nicht konsequente Berücksichtigung ihres Geltungsbereiches für das nationale Umsatzsteuerrecht, insbesondere gilt das für Art. 9, 11 MwStSystRL.

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 materiellen Normen im Steuerrecht werden als nachvollziehbar, aber nicht hinnehmbar aufgezeigt.

Anhand der Haftungsnorm des § 13c UStG sowie des Übergangs der Umsatzsteuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger gem. § 13b UStG wird das Bemühen des Gesetzgebers und der Verwaltung zur Sicherung des Steueraufkommens in den von der BFH-Rechtsprechung gesteckten Grenzen verdeutlicht. Dabei wird die Vernachlässigung der Verfahrensbeschleunigung und der Steuervereinfachung sowie der fehlenden Transformation des Unionsrechts in nationales Recht problematisiert.

Es werden die Veränderungen der Systematik durch den deutschen Gesetzgeber in Anpassung an die Rechtsprechung des EuGH belegt, die erfolgt sind.

Bedanken möchte ich mich bei Herrn Littnanski als Lektor für seine zielführenden 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 September 2022

Herbert Fittkau

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
Abkürzungsverzeichnis	7
Einleitung	21
A. Allgemeine Grundlagen	23
I. Wirtschaftliche Bedeutung der GbR	23
II. Grundlagen der GbR	25
1. Personenmehrheit – Förderung eines gemeinsamen Zwecks	25
2. Abgrenzung: Sozietät/Gemeinschaftspraxis als Berufsausübungs-gesellschaft bürgerlichen Rechts versus Praxisge-meinschaft/Bürogemeinschaft als bloße Kooperation	31
3. Abgrenzung: GbR gegenüber Partnerschaftsgesellschaft	32
4. Abgrenzung: GbR gegenüber EWIV	32
5. Abgrenzung: GbR gegenüber (Bruchteils-)Gemeinschaft	33
6. Ehegattengesellschaft	37
7. Abgrenzung: Außen-GbR – Innengesellschaft	38
8. Nicht kaufmännischer Gesellschaftszweck	39
9. Rechtliche Selbständigkeit der Außen-GbR	40
10. Grundbuchfähigkeit der GbR	41
11. Partei- und Rechtsfähigkeit, Steuerrechtsfähigkeit der GbR	44
12. Vorgründungsgesellschaft versus Vorgesellschaft	44
13. GbRmbH	46
14. Negativmerkmale: Kein Kaufmann – keine Firma – keine Bezeichnung mit Anschein der Rechtsform einer Handelsgesellschaft	48
15. Gesellschaftsname, Gesamtname oder Phantasiebezeichnung mit Zusatz GbR	48
16. Gesellschaftsrechtsreform durch MoPeG zum 01.01.2024	57
17. ABC	65
III. Gründung der GbR	69
1. Gründungsvertrag	69
2. Organisation der GbR	72
3. Beweissicherung	72
4. Anwendung der Lehre von der fehlerhaften Gesellschaft	73
5. Besonderheiten bei der Künstler-GbR	75
IV. Vertretung und Geschäftsführung	76
1. Vertretung	76
2. Geschäftsführung	77
3. Entziehung der Vertretungsbefugnis und Geschäftsführungsbefugnis	81
4. Gesellschafterbeschlüsse	81

V.	Rechtsverhältnisse gegenüber Dritten	85
1.	Allgemein	85
2.	Argumentation des BGH	87
3.	Rechts- und Parteifähigkeit der GbR im Steuerrecht	89
4.	Zivilrechtliche Haftung der Gesellschafter	89
5.	GbRmbH	98
VI.	Verjährung des Abfindungsanspruchs des aus der GbR Ausgeschlossenen	102
1.	Abfindungsanspruch und Verjährung	102
2.	Verjährungsbeginn	102
3.	Klage gegen Wirksamkeit des Gesellschafterausschlusses	103
4.	Zeitpunkt für gerichtliche Geltendmachung des Abfindungs- anspruchs unter Verjährungsgesichtspunkten	104
5.	Abfindungsschuldner GbR – persönliche Haftung der übrigen Gesellschafter	104
6.	Keine andere Beurteilung durch Hilfsantrag oder Streit- verkündung	105
VII.	Auflösung, Beendigung und Abwicklung/Liquidation der GbR	106
1.	Auflösung und Beendigung	106
2.	Abwicklung/Liquidation	112
3.	Ausgleichsanspruch im Innenverhältnis	117
4.	Restitutionsklage und neuer Streitgegenstand	117
5.	Sonderfall: Anwachsung ohne Liquidation	119
VIII.	Vollstreckung gegen GbR	121
IX.	Zwangsverwaltung der GbR	122
X.	Insolvenz der GbR	124
XI.	Umwandlung der GbR	128
XII.	Haftung der GbR-Gesellschafter für Gesellschaftsschulden	129
XIII.	Haftung RA/StB für fehlerhafte Beratung der GbR und ihrer Gesellschafter	131
1.	Haftung bei Nichteinbeziehung der Interessen der von seinem Mandanten beherrschten Gesellschafter	131
2.	Haftung bei Übernahme von Buchführungsarbeiten	131
3.	Haftung für fehlerhafte Auskunft	132
4.	Haftung eines RA/StB wegen Verletzung von Beratungs- pflichten hinsichtlich der Erfolgsaussichten eines Rechts- streits	133
5.	Haftungsbegrenzung bei Steuerberatern	133
6.	Mindestversicherungssumme	134
7.	Warn- und Hinweispflichten des RA außerhalb des erteilten Mandats	134
8.	Hinweispflicht auf eine notwendige Einschaltung eines Steuerberaters bei Beratung zu einer Ehescheidungsfolgen- vereinbarung	135

9. Haftungsvermeidung	135
10. Berechnung des Haftungsschadens	135
XIV. Haftung Außengesellschafter einer Innen-GbR	137
B. Steuerrechtliche Grundlagen	139
I. Allgemein	139
1. Steuerschuldner – Unternehmer – Unternehmen – Außen-GbR	139
2. GbR als eigenständiges Steuerrechtssubjekt bei Betriebssteuern	139
3. Bestimmung der Leistungen und Leistungsbeziehungen	140
II. Steuerrechtssubjekt und Steuerschuldnerschaft GbR	142
1. Außen-GbR als umsatzsteuerlicher Steuerschuldner	143
2. GbR als Unternehmerin	151
3. Auftreten nach außen als Gesellschaft	152
4. Innen-GbR – Umsatzsteuerliche Wirkung einer Innenge- sellschaft	157
5. Steuernummer bzw. USt-ID-Nr. und GbR	158
III. Checkliste Prüfung eines USt-Bescheides (Ausgangsumsatz)	159
IV. Bekanntgabe	160
1. Wirksamer Steuerbescheid	160
2. Prüfung der wirksamen Bekanntgabe	160
3. Anwendung der Kriterien auf die Bekanntgabe des Umsatz- steuerbescheides an eine GbR	161
4. Hinreichend genaue Bezeichnung bei Adressierung eines Umsatzsteuer-Bescheides an eine Vorgesellschaft	163
5. Checkliste für die Prüfung, ob Bekanntgabeprobleme relevant sein können	164
V. Fehlerquellen und Ursachen	165
1. Vorbemerkung	165
2. Fehlerquelle Bekanntgabe	165
3. Fehlerquelle falscher Inhaltsadressat der Prüfungs- anordnung	170
VI. Besonderheiten bei der Bekanntgabe in der Liquidation	173
1. Bedeutung der Liquidation	173
2. Auswirkung der Liquidation auf die Bekanntgabe	174
3. Bekanntgabe des Umsatzsteuerbescheides, wenn die GbR in Liquidation ist	174
4. Bescheid an GbR, die nicht existiert hat	175
5. Bescheid an GbR, die zur Zeit der Bekanntgabe aufgelöst ist	177
6. Gesellschafterwechsel kein Problem bei der Bekanntgabe	178
7. Bezeichnung der GbR mit Namen der früheren Gesellschafter keine Fehlerquelle	178
8. Fehlerquelle Inanspruchnahme des Gesellschafters als Steuerschuldner für die GbR-Umsätze	178
VII. Besonderheiten in der Zwangsverwaltung	179

VIII.	Anwachsung ohne Liquidation: Ursache für Bekanntgabefehler	180
1.	Begriff	180
2.	Keine Gesellschaftsbeendigung durch Anwachsung, so lange GbR besteht	180
3.	Umsatzsteuerliche Folgen der Anwachsung	180
4.	Anwachsung als Ende der GbR	181
5.	Gesamtrechtsnachfolge durch Anwachsung und ihre Auswirkung auf die Bekanntgabe	182
6.	Realteilung kein Fall der Anwachsung	183
7.	Muster für die Bekanntgabe von Umsatzsteuerbescheiden bei Anwachsung	184
IX.	Maßnahmen zur Abwehr von Bekanntgabefehlern	184
1.	Bescheid möglicherweise nichtig	184
2.	USt-Bescheid an falschen Adressaten, weil Anwachsung nicht beachtet	185
X.	Fehlerheilung bei Bekanntgabefehlern	185
1.	Neuer Bescheid	185
2.	Zeitliche Grenze für neue, erstmalig wirksame Bekanntgabe	185
3.	Fehlerheilung durch Einspruchsentscheidung nur bei materiellem Fehler	186
4.	Auswirkung auf das Einspruchsverfahren als erfolglosem Vorverfahren vor einer Klage	187
XI.	Einspruchsverfahren	187
1.	Richtiger Einspruchsführer	187
2.	Heilung von Fehlern durch Genehmigung	188
3.	Hinzuziehung/Beiladung	189
4.	ABC	189
XII.	Klageverfahren	195
1.	Richtiger Kläger	195
2.	Die die GbR vertretenden Gesellschafter bei Gesellschafterwechsel	197
3.	Prozessvollmacht	197
4.	Erteilung der Prozessvollmacht bei Gesellschafterwechsel	198
5.	Auswirkungen der Vollbeendigung	198
6.	Anwachsung ohne Liquidation	199
7.	Checkliste Klageverfahren	200
8.	Checkliste Verfahrenstrennung der durch gemeinsame Klageerhebung miteinander verbundenen Verfahren	200
9.	ABC	201
XIII.	Teilergebnis	216
	C. Steuerrechtliche Besonderheiten im Umsatzsteuerrecht	217
I.	Gründungsphase	217
1.	Vorsteuerabzug im Gründungsstadium der GbR	217
2.	Handeln im eigenen Namen durch künftigen Gesellschafter – Handeln im Namen der zu gründenden Gesellschaft	233

3.	Gescheiterte Gesellschaftsgründung	233
4.	Auseinandersetzung-GbR als Leistungsempfänger	234
5.	Gescheiterter Gesellschafter als Leistungsempfänger	236
6.	Handeln im eigenen Namen durch einen künftigen Gesellschafter	236
7.	Vertrag zugunsten Dritter	236
8.	GbR als Problemfall	238
9.	Leistungsbeziehungen zwischen GbR und Gesellschaftern	239
10.	GbR als Vorgründungsgesellschaft	255
11.	Haftung des GbR-Gesellschafters	257
12.	Steuerrechtliche Besonderheiten bei der Künstler-GbR	261
II.	Aktive Unternehmensphase	261
1.	Sacheinlagen und -entnahmen	262
2.	Leistungsbeziehungen zwischen GbR und Gesellschaftern	269
3.	Grenzbereiche und Gestaltungsmöglichkeiten	276
4.	Übersicht über Merkmale für die Abgrenzung zwischen nicht steuerbarem Leistungsbeitrag und steuerbarem Leistungsaustausch	279
5.	Grenzbereiche – Umsatzsteuerliche Organschaft mit einer Personengesellschaft als Organgesellschaft	280
6.	GbR in der täglichen Praxis	299
7.	ABC	343
8.	Umsatzsteuerliche Besonderheiten bei der Künstler-GbR	352
9.	Beratungshinweise zur (Künstler-)GbR als Kleinunternehmer	374
III.	Auflösungs- und Beendigungsphase	375
1.	Sachentnahme	375
2.	Einzelveräußerung von Wirtschaftsgütern	375
3.	Veräußerung eines Teilbetriebs oder im Ganzen	376
4.	Liquidation und Anwachsung ohne Liquidation	381
5.	Geschäftsveräußerung im Ganzen bei Auflösung und Realteilung der GbR	381
6.	Sonderfall: Keine Geschäftsveräußerung im Ganzen bei Auflösung und Realteilung der GbR	385
7.	Beispiele zur Übertragung von GbR-Geschäftsanteilen	389
IV.	Zwangsverwaltung	397
V.	Insolvenz	398
1.	Eigenverantwortlichkeit der GbR	398
2.	Haftung des Gesellschafters	399
3.	Haftung des Fremdgeschäftsführers	400
4.	Haftung des Abtretungsempfängers, Pfandgläubigers oder Vollstreckungsgläubigers gemäß § 13c UStG	400
5.	ABC	411
D.	Zusammenfassung – Ausblick	421

E. Glossar	423
F. Anhang – Checklisten und Fragenkatalog	797
I. Checkliste: Unternehmereigenschaft von GbR und Gesellschaftern	797
1. Außen-GbR besitzt Unternehmereigenschaft	797
2. Innen-GbR besitzt keine Unternehmereigenschaft	797
II. Fragen zur Klärung des Gesellschaftsinteresses: Abgrenzung zwischen Austauschvertrag und Gesellschafterbeitrag	798
III. Fragenkatalog zu Leistungsaustausch und Gesellschafterbeitrag	799
IV. Fragen zur Klärung des Gesellschafterinteresses im Verhältnis zur Gesellschaft	800
V. Checkliste Bekanntgabe an GbR/USt	801
VI. Checkliste zur Einlegung eines Einspruchs (GbR/USt)	804
VII. Checkliste Rechtsbehelfsbefugnis gegen USt-Bescheid	807
VIII. Checkliste Kontrolle der Eingangsrechnung	808
IX. Checkliste für Vorsteuer der GbR	809
X. Checkliste Abrechnung im Wege der Gutschrift	811
XI. Checkliste: eine GbR/mehrere GbR	814
XII. Checkliste: Schein-GbR – existente GbR – angebliche GbR	815
XIII. Checkliste: Überlassung eines PKW von GbR an Gesellschafter	817
XIV. Checkliste: Überlassung eines PKW von Gesellschafter an GbR	823
XV. Checkliste Pkw-Überlassung durch GbR an Gesellschafter – Nutzung für Zwecke der GbR und für private Zwecke	824
XVI. Checkliste Zuordnung von Ausgangsumsätzen zur GbR bzw. zum Gesellschafter oder zum Einzelunternehmer	826
XVII. Checkliste im Rahmen der GbR-Gründung/steuerlicher Fragebogen	827
XVIII. Checkliste Feste Niederlassung	829
XIX. Checkliste Geschäftsveräußerung	830
XX. Checkliste Zusammenschlüsse – Gemeinschaften/GbR etc.	846
XXI. Checkliste Kleinunternehmer, § 19 UStG	850
1. Voraussetzungen für Nichterhebung der Steuer gemäß § 19 Abs. 1 UStG	850
2. Verzicht auf die Anwendung des § 19 UStG	850
3. Gesamtumsatz	851
4. Wechsel der Besteuerungsform	853
5. ABC	853
XXII. Checkliste Künstler-GbR-Vertrag	855
XXIII. Checkliste berichtigungsfähige Rechnung bei Mietvertrag	858
1. Mietvertrag in der Funktion einer berichtigungsfähigen Rechnung	858
2. Steuerklausel im Vertrag	858
3. Berichtigungsfähige Rechnung	858
4. Fehlende Rechnung	858

5. Berichtigungsfähige Rechnung im Besitz des Steuerpflichtigen	858
6. Bei unzureichender Leistungsbeschreibung sind vom FA weitere zugängliche Informationen zu berücksichtigen	859
7. Geschuldeter Umsatzsteuerbetrag muss eindeutig aus Mietvertrag hervorgehen	859
8. Einklang mit Unionsrechtsprechung ist zu klären	859
9. Rückwirkung des erstmaligen oder erhöhten Steuerausweises auf den Zeitraum des Leistungsbezugs	860
10. Fazit	860
XXIV. Checkliste allgemeine Grundsätze zur Vorsteuerquote	861
1. Ermittlung abziehbarer Vorsteuer	861
2. Aufteilung	861
3. Verwendung	861
4. Unionskonforme Auslegung	861
5. Verwendung für steuerbefreite Umsätze	862
6. Anteiliger Vorsteuerabzug bei gemischter Verwendung	862
7. Beschränkung des Abzugsrechts	862
8. Umsatzbezogene Festlegung des Pro-rata-Satzes	862
9. Abzug je nach Zuordnung	862
10. Individuelle Vereinbarung	863
11. Modalitäten der Berechnung	863
12. Vorsteuerabzug bestimmt durch die Verwendung für steuerpflichtige oder steuerbefreite Ausgangsumsätze	863
13. Vorsteueraufteilung nach sog. Philipowski-Methode	864
14. Schätzungsvoraussetzung keine direkte Zurechnung	864
15. Ausschlussgrund selektiver Personalschlüssel	864
16. Schätzung der Vorsteueraufteilung	865
17. Gegenstand des Revisionsverfahrens	865
XXV. Checkliste umsatzsteuerliche Behandlung von Sachspenden	866
XXVI. Checkliste Zurechnung von Umsätzen bei der USt	867
1. Auftreten nach außen als Unternehmer	867
2. Zivilrechtliche Vereinbarung bestimmt Leistenden	867
3. Ausführung von Leistungen (Umsätzen)	867
Literaturverzeichnis	875
Zum Autor	897
Stichwortverzeichnis	899