# Urteil vom 29. August 2012, XI R 40/10

**Eine "XY-Bau-GmbH i.G." kann bei einer Adressierung des Umsatzsteuerbescheides an eine "XY-Bau-GbR" als Inhaltsadressatin hinreichend genau bezeichnet sein - GmbH i.G. als Personengesellschaft - Einwendungen gegen Haftungsinanspruchnahme der Gesellschafter einer "echten" bzw. "unechten" Vorgesellschaft**

BFH XI. Senat

AO § 119 Abs 1, AO § 157 Abs 1 S 2, UStG § 2 Abs 1, UStG § 15 Abs 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, AO § 191 Abs 1, HGB § 128, BGB § 718, BGB § 421, BGB § 427

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 18. Mai 2010, Az: 5 K 5056/09

## Leitsätze

1. NV: Konstituierender Bestandteil jedes Steuerbescheides ist die Angabe des Steuerschuldners als Inhaltsadressaten des Bescheides. Es reicht aus, wenn der Inhaltsadressat durch Auslegung anhand der dem Betroffenen bekannten Umstände hinreichend sicher bestimmt werden kann. Dies ist der Fall, wenn es für den Betroffenen erkennbar war, dass das FA von ihm als Steuerpflichtigen ausgeht und der Bescheid deshalb an ihn gerichtet ist .

2. NV: Umsatzsteuerrechtlich ist eine Vorgesellschaft unabhängig von ihrer Bezeichnung als "GmbH i.G." oder als "GbR" jedenfalls Unternehmerin und daher auch Steuerschuldnerin .

3. NV: Die Bezeichnung einer "XY-GmbH i.G." als "XY-Bau-GbR" in einem Umsatzsteuerbescheid als Inhaltsadressatin ist hinreichend genau, wenn sich aus den Umständen im Einzelfall eindeutig ergibt, dass damit die "XY-Bau-GmbH i.G." als Steuerschuldnerin in Anspruch genommen werden sollte und wenn insoweit keine Verwechselungsgefahr mit anderen Unternehmern besteht .

4. NV: Für die Frage der zutreffenden Adressierung ist nicht maßgeblich, ob es sich bei der "XY-Bau-GmbH i.G." zivilrechtlich um eine sog. "echte Vorgesellschaft" oder um eine sog. "unechte Vorgesellschaft" gehandelt hat .

## Tatbestand

1 Mit notariellem Vertrag vom März 2000 gründeten die Gesellschafter der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) die XY Bau GmbH (GmbH), an der X eine Stammeinlage von 24.500 € und Y eine Stammeinlage von 500 € hielten. In ihrer Umsatzsteuerjahreserklärung für 2001 (Streitjahr) bezeichnete die Klägerin sich als "XY Bau GmbH i.G.". Da sie nicht in das Handelsregister eingetragen wurde, behandelte die Finanzverwaltung sie als GbR.

2 Im Jahr 2005 führte das Finanzamt bei der Klägerin eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung für die Jahre 2001 und 2002 durch. Der Prüfer vertrat die Auffassung, dass der Vorsteuerabzug aus zwölf Rechnungen der Firma Z, zu versagen sei. Es habe sich bei dem Rechnungsaussteller um eine Zweigstelle einer in Frankreich niedergelassenen Gesellschaft handeln sollen. Das Finanzamt habe die dort geführte Gesellschaft aber zum 1. Januar 1999 gelöscht. Damit habe zum Zeitpunkt des angeblichen Tätigwerdens für die Klägerin die in den Rechnungen angegebene Niederlassung nicht mehr bestanden.

3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte der Auffassung des Prüfers und setzte die Umsatzsteuer für 2001 gegen die Klägerin mit Bescheid vom März 2008 geändert auf ... € fest. Der Bescheid war adressiert an den Prozessbevollmächtigten der Klägerin und erging "für Ges. bürgerlichen Rechts XY Bau GbR, A-Str., C-Stadt". Der Bescheid änderte den Umsatzsteuerbescheid für 2001 vom Mai 2004, der --wie auch die zuvor gegenüber der Klägerin ergangenen Umsatzsteuerbescheide für 2001-- ebenfalls an die "Ges. bürgerlichen Rechts XY Bau GbR A-Str., C-Stadt" adressiert war.

4 Den für die "XY Bau GbR" eingelegten Einspruch begründete die Klägerin u.a. damit, dass es sich bei ihr entgegen der Auffassung des FA nicht um eine GbR, sondern um ein Einzelunternehmen gehandelt habe, weil Y nur eine sehr

geringe Kapitaleinlage geleistet und keine Mitunternehmerinitiative entwickelt habe. Der Einspruch blieb ohne Erfolg. Die Einspruchsentscheidung war ebenfalls an den Prozessbevollmächtigten der Klägerin adressiert und erging wiederum für die "XY GbR". Im Februar 2009 erließ das FA einen geänderten Umsatzsteuerjahresbescheid für 2001, der ebenso adressiert war wie der vorausgegangene Umsatzsteuerjahresbescheid für 2001.

**5** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Seine Entscheidung ist veröffentlicht in Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2012, 368.

**6** Es führte zur Begründung aus, das FA habe den angefochtenen Umsatzsteuerbescheid zutreffend an die XY Bau GbR gerichtet. Auf die Klägerin seien die steuerrechtlichen Regelungen der Mitunternehmerschaft anzuwenden. Da sie bereits ein Handelsgewerbe aufgenommen habe, gelte sie als OHG. Insoweit seien die Regeln der GbR anwendbar (§ 105 des Handelsgesetzbuchs --HGB--). Vor Eintragung in das Handelsregister bestehe die als GmbH gegründete Gesellschaft als sog. Vorgesellschaft. Steuerrechtlich werde die GmbH-Vorgesellschaft als Kapitalgesellschaft behandelt, sofern sie später als GmbH in das Handelsregister eingetragen werde. Eine Vorgesellschaft, die später nicht als GmbH in das Handelsregister eingetragen werde, sei nicht körperschaftsteuerpflichtig. Nach diesen Rechtsgrundsätzen komme es steuerrechtlich auf die Frage, ob zivilrechtlich eine sog. echte oder unechte Vorgesellschaft vorliege, nicht an. Da die Gesellschaft bereits tätig geworden sei, sei sie Unternehmerin i.S. des § 2 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes 1999 (UStG).

**7** Das FA habe den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der Firma Z zu Recht versagt. Denn darin sei als Leistungsgegenstand nur "Renovierungsarbeiten" angegeben. Damit könne nicht im Einzelnen festgestellt werden, welche Arbeiten wann und wo genau erbracht worden seien, eine ggf. erforderliche Abgrenzung zu Renovierungsleistungen anderer Unternehmer sei nicht möglich. Zudem enthielten die Rechnungen auch keinen Verweis auf konkrete andere Geschäftsunterlagen, aus denen der Leistungsgegenstand hervorgehe. Da der Vorsteuerabzug bereits aus diesen Gründen scheitere, komme es auf die Frage, ob der Rechnungsaussteller in der Rechnung richtig bezeichnet sei und ob die angebliche Leistende im Streitjahr noch existiert habe, nicht an.

**8** Zur Begründung der hiergegen eingelegten Revision trägt die Klägerin vor, der streitbefangene Umsatzsteuerbescheid für 2001 sei bereits deshalb rechtswidrig, weil er "an die falsche Person adressiert" sei. Es habe zu keiner Zeit eine XY Bau GbR bestanden. Sie, die Klägerin, sei auch unter diesem Namen nicht aufgetreten. Die hier in Rede stehenden Sachverhalte beträfen die Tätigkeit der XY Bau GmbH in Gründung. Im Streitfall gehe es um eine Vorgesellschaft, die zivilrechtlich als Gesellschaft "sui generis" behandelt werde. Die Auffassung des FG, es sei unerheblich, ob eine "echte" oder "unechte" Vorgesellschaft vorliege, sei unrichtig und stehe im Widerspruch zu höchstrichterlicher Rechtsprechung (Urteil des Bundesgerichtshofs vom 27. Januar 1997 II ZR 123/94, BGHZ 134, 333, Neue Juristische Wochenschrift 1997, 1507).

**9** Eine "echte Vorgesellschaft" habe haftungsrechtlich andere Rechtsfolgen als eine "unechte Vorgesellschaft". Die Behandlung der Gesellschaft als "unechte Vorgesellschaft" und damit als GbR hätte zur Folge, dass alle Gesellschafter als Gesamtschuldner haften müssten. Es wäre dann später nicht mehr möglich, sich darauf zu berufen, dass eine "echte Vorgesellschaft" vorliege und nicht jeder Gesellschafter mit seinem Privatvermögen für die gesamten Verbindlichkeiten hafte. Im Streitfall liege keine "unechte Vorgesellschaft" vor. Denn die Eintragung der GmbH sei ernsthaft betrieben worden und (lediglich) an einem Eintragungshindernis gescheitert. Bekannt geworden sei die fehlende Eintragung erst durch das Handeln der Handwerkskammer, die den Eintrag in die Handwerksrolle am ... August 2002 abgelehnt habe. Die Geschäftstätigkeit sei nach Bekanntwerden des Eintragungshindernisses kurzfristig aufgegeben worden. Außerdem habe Y keine Unternehmerinitiative entfaltet und sei nur zu 2 % am Kapital beteiligt gewesen. Von daher komme auch keine GbR, sondern allenfalls die Rechtsform des Einzelkaufmanns in Betracht.

**10** Die Auffassung des FG, die vorgelegten Rechnungen genügten nicht den Anforderungen des § 14 Abs. 1 UStG, sei gleichfalls unzutreffend. Denn die Leistungsbezeichnung "Renovierungsarbeiten" in den Rechnungen beschreibe eindeutig, an welchen jeweils konkret benannten Bauvorhaben die Leistungen erbracht worden seien. Das FG sei von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) abgewichen, wonach es erforderlich, aber auch ausreichend sei, dass das Abrechnungspapier Angaben tatsächlicher Art enthalte, welche die Identifizierung der Leistung ermöglichten (BFH-Urteile vom 24. September 1987 V R 50/85, BFHE 153, 65, BStBl II 1988, 688, V R 125/86, BFHE 153, 77, BStBl II 1988, 694; vom 17. September 1992 V R 41/89, BFHE 169, 540, BStBl II 1993, 205). Im Streitfall handele es sich bei dem Rechnungsaussteller um die Niederlassung einer französischen Kapitalgesellschaft. Dass die Gesellschaft trotz der fortdauernden Tätigkeit rechtswidrig beim für sie zuständigen FA gelöscht worden sei, habe keine Auswirkungen auf die zweifelsfreie und eindeutige Identifizierung des Unternehmers.

11 Die Klägerin beantragt, das FG-Urteil sowie den Umsatzsteuerbescheid für 2001 vom März 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom Januar 2009, geändert durch den Umsatzsteuerbescheid für 2001 vom Februar 2009, aufzuheben.

12 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

13 Es hält die Vorentscheidung für zutreffend.

## Entscheidungsgründe

14 Die Revision der Klägerin ist unbegründet. Sie war zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

15 Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Klägerin mit dem angefochtenen, an die "Ges. bürgerlichen Rechts XY Bau GbR" gerichteten Umsatzsteuerbescheid für 2001 hinreichend erkennbar als Inhaltsadressatin des Umsatzsteuerbescheides bezeichnet war. Dem FG ist ferner darin zu folgen, dass der begehrte Vorsteuerabzug nicht in Betracht kommt, weil die zugrunde liegenden Rechnungen keine ausreichende Leistungsbeschreibung aufweisen.

16 1. Bei der gebotenen Auslegung des angefochtenen Umsatzsteuerbescheides für 2001 ergibt sich im Streitfall, dass mit der Bezeichnung "Ges. bürgerlichen Rechts XY Bau GbR" einschließlich der entsprechenden Adressenangabe ausschließlich die Klägerin als Inhaltsadressatin gemeint war.

17 a) § 119 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) sieht vor, dass ein Verwaltungsakt inhaltlich bestimmt sein muss. Nach der Rechtsprechung des BFH bedeutet dies, dass ein Verwaltungsakt bestimmt, unzweideutig und vollständig den Willen der Behörde zum Ausdruck bringen und damit u.a. auch klar erkennen lassen muss, an wen er sich richtet (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21. Oktober 1985 GrS 4/84, BFHE 145, 110, BStBl II 1986, 230, unter C.I.1., m.w.N.). Konstituierender Bestandteil jedes Verwaltungsaktes ist daher die Angabe des Inhaltsadressaten, d.h. desjenigen, dem gegenüber der Einzelfall geregelt werden soll (BFH-Urteil vom 13. Oktober 2005 IV R 55/04, BFHE 211, 387, BStBl II 2006, 404, unter I.1. der Gründe). Im Falle eines Steuerbescheides --wie im Streitfall-- ist insoweit nach § 157 Abs. 1 Satz 2 AO u.a. die Angabe des Steuerschuldners als Inhaltsadressaten des Bescheides erforderlich (vgl. z.B. Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 157 AO Rz 12 und § 122 AO Rz 18 ff.).

18 Es reicht aus, wenn der Inhaltsadressat durch Auslegung anhand der dem Betroffenen bekannten Umstände hinreichend sicher bestimmt werden kann (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 17. November 2005 III R 8/03, BFHE 212, 72, BStBl II 2006, 287, unter II.1.b, und vom 15. April 2010 IV R 67/07, BFH/NV 2010, 1606, unter II.3.c aa). Maßgeblich ist, ob es für den Betroffenen erkennbar war, dass das FA von ihm als Unternehmer i.S. des § 2 Abs. 1 UStG und daher als Steuerpflichtigen ausgeht und der Bescheid deshalb an ihn gerichtet ist (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 26. April 2012 V R 2/11, BFHE 237, 286, BStBl II 2012, 634, unter II.1.a bb, m.w.N.).

19 b) Die Auslegung des angefochtenen Umsatzsteuerbescheides für 2001 ergibt im Streitfall, dass die Bezeichnung des Inhaltsadressaten in Form der "Ges. bürgerlichen Rechts XY Bau GbR" nur die Klägerin meinen kann, obwohl diese in ihrer Jahressteuererklärung für 2001 als "GmbH i.G." aufgetreten ist, und laut notariellen Vertrag als GmbH gegründet worden war. Ob der Bescheid daher zutreffend an die "Ges. bürgerlichen Rechts XY Bau GmbH i.G." hätte adressiert werden müssen, ist insoweit unerheblich.

20 aa) Umsatzsteuerrechtlich war die Klägerin unabhängig von ihrer Bezeichnung als "GmbH i.G." oder als "GbR" als Vorgesellschaft jedenfalls Unternehmerin i.S. von § 2 Abs. 1 UStG und damit Steuerschuldnerin. Denn alle Gesellschaften, Gemeinschaften und ähnliche Personenvereinigungen sind regelmäßig selbständige Unternehmer im Sinne des UStG, wenn sie nachhaltig Umsätze tätigen (vgl. z.B. Klenk in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 2 Rz 25, m.w.N.).

21 Die Klägerin hat im Streitjahr 2001 als Vorgesellschaft bereits eigene Umsätze als Bauunternehmerin ausgeführt. Sie war damit umsatzsteuerrechtlich jedenfalls Unternehmerin i.S. von § 2 Abs. 1 UStG und daher auch Steuerschuldnerin.

22 bb) Den gesamten Umständen des Streitfalls lässt sich für die Klägerin erkennbar entnehmen, dass mit der Bezeichnung der "Ges. bürgerlichen Rechts XY Bau GbR, A-Str., C-Stadt" nur sie als Unternehmerin i.S. des § 2 Abs. 1 UStG und damit als Steuerschuldnerin in Anspruch genommen werden sollte.

23 aaa) Der Klägerin war aus dem zum Streitjahr 2001 parallel geführten Verfahren zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen bekannt, dass sie in diesem Verfahren vom FA als Personengesellschaft geführt wurde. Das war zutreffend. Denn bei einer "GmbH i.G." handelt es sich um eine Personengesellschaft, bei der die Gründer regelmäßig als Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes gelten (BFH-Urteil vom 18. März 2010 IV R 88/06, BFHE 228, 519, BStBl II 2010, 991, unter II.2.b, m.w.N.).

24 Die vom FA offenbar aus dieser ertragsteuerrechtlichen Beurteilung übernommene Bezeichnung der Klägerin als "GbR" auch im streitbefangenen Umsatzsteuerbescheid für 2001 war aus Sicht der Klägerin zwar unrichtig, weil sie sich selbst in der Umsatzsteuerjahreserklärung für 2001 als "GmbH i.G." bezeichnet hatte und dementsprechend auch eine entsprechende Benennung im Umsatzsteuerbescheid nahe gelegen hätte. Da die Bescheide betreffend die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für 2001 aber auch gegenüber der "Ges. bürgerlichen Rechts XY Bau GbR" ergangen sind, war der Klägerin erkennbar, dass das FA den Umsatzsteuerbescheid allein an sie und niemand sonst gerichtet hatte.

25 bbb) Ferner ist zu berücksichtigen, dass gegenüber der Klägerin nicht nur der streitbefangene Umsatzsteuerbescheid für 2001 in der von ihr beanstandeten Weise die "Ges. bürgerlichen Rechts XY Bau GmbH" als Inhaltsadressatin bezeichnet hatte, sondern dass auch die bereits vor dem angefochtenen Änderungsbescheid ergangenen Umsatzsteuerjahresbescheide für 2001 ebenfalls an die "Ges. bürgerlichen Rechts XY Bau GbR" gerichtet waren. Dasselbe gilt für den Bericht über die Umsatzsteuer-Sonderprüfung vom Oktober 2005 für den Zeitraum vom 1. Januar 2001 bis zum 31. Dezember 2002, bei dem die Rechtsform des Unternehmens als GbR beschrieben wurde und der das Unternehmen der Klägerin als "GbR X und Y (XY Bau GbR)" benannt hatte. Aus der durchgängig einheitlichen Verfahrensweise des FA im Hinblick auf die Bezeichnung der Klägerin als "Ges. bürgerlichen Rechts XY Bau GbR" über einen längeren Zeitraum hinweg und der Tatsache, dass die Klägerin sich selbst erkennbar auch als in dieser Weise angesprochene Steuerschuldnerin wahrgenommen hat, ergibt sich eindeutig, dass Inhaltsadressatin der Umsatzsteuerfestsetzung für 2001 die Klägerin war.

26 ccc) Schließlich hatte das FA die Steuerschuldnerin auch im Umsatzsteuerjahresbescheid für 2001 mit zusätzlichen Angaben beschrieben, so dass keine Verwechselungsgefahr mit anderen Unternehmen bestand. Denn das FA hat im Adresszusatz angegeben, wo sich der Sitz des Unternehmens befand. Weiterhin enthielt die vom FA gewählte Bezeichnung der GbR neben der Angabe der Branche des Unternehmens ("Bau") einen klaren Hinweis auf die Nachnamen der beiden Gesellschafter ("XY"), so dass auch insoweit erkennbar war, dass es sich bei der genannten Inhaltsadressatin um das Unternehmen der Klägerin handeln musste.

27 c) Entgegen der Auffassung der Klägerin ist für die Frage, ob der angefochtene Umsatzsteuerbescheid zutreffend adressiert wurde, nicht entscheidungserheblich, ob es sich bei der "GmbH i.G." zivilrechtlich um eine sog. "echte Vorgesellschaft" oder eine "unechte Vorgesellschaft" gehandelt hat.

28 d) Ob die Klägerin die Voraussetzungen einer echten oder unechten Vorgesellschaft erfüllte, bedarf im Streitfall keiner weiteren Klärung.

29 Im Übrigen ist es den Gesellschaftern der Klägerin unbenommen, im Falle der etwaigen Inanspruchnahme nach § 191 Abs. 1 AO i.V.m. § 128 HGB oder nach § 191 Abs. 1 AO i.V.m. §§ 718, 421, 427 des Bürgerlichen Gesetzbuchs im entsprechenden Haftungsverfahren einzuwenden, dass und warum ggf. die haftungsbegründenden Voraussetzungen nicht gegeben sind (vgl. z.B. Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 191 AO Rz 92 ff.; Loose in Tipke/ Kruse, a.a.O., § 191 AO Rz 129 ff., jeweils m.w.N.). Dies gilt für die Haftungsbeschränkungen von Gesellschaftern einer "echten" Vorgesellschaft entsprechend (vgl. BFH-Urteil vom 7. April 1998 VII R 82/97, BFHE 185, 356, BStBl II 1998, 531, unter II.2.; Loose in Tipke/Kruse, a.a.O., Vor § 69 AO Rz 49, 50).

30 2. Das FG hat auch zutreffend angenommen, dass der geltend gemachte Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 UStG zu versagen ist, weil die Anforderungen des § 14 Abs. 4 UStG an eine entsprechende Rechnung nicht erfüllt sind.

31 a) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH müssen die Angaben in einer Rechnung i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 14 Abs. 4 UStG eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug ermöglichen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 29. April 1993 V R 118/89, BFH/NV 1994, 584, und in BFHE 169, 540, BStBl II 1993, 205; BFH-Beschlüsse vom 6. Juli 2010 XI B 91/09, BFH/NV 2010, 2138, und vom 10. Januar 2012 XI B 80/11, BFH/NV 2012, 815, unter II.1.e). Was zur Erfüllung dieser Voraussetzungen erforderlich ist, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2010, 2138). Lediglich allgemein gehaltene Angaben genügen insoweit nicht (vgl. BFH-Beschluss vom 5. Februar 2010 XI B 31/09, BFH/NV 2010, 962, m.w.N.).

**32** b) Danach ist die Auffassung des FG, die im Streitfall vorliegenden Angaben in den streitbefangenen Rechnungen seien unzureichend, nicht zu beanstanden.

**33** Denn nach den tatsächlichen Feststellungen des FG beschränken sich die Rechnungsangaben insoweit lediglich auf die Durchführung von "Renovierungsarbeiten" an einem bestimmten Bauvorhaben, ohne dass ergänzend auf eindeutig bezeichnete Geschäftsunterlagen hingewiesen worden wäre. Ferner fehlen jegliche Angaben zum Zeitpunkt der erbrachten Leistungen. Dies entspricht nicht den aufgezeigten Anforderungen der ständigen Rechtsprechung.

**34** c) Vor diesem Hintergrund ist dem FG auch darin zu folgen, dass die von den Beteiligten darüber hinaus erörterten Rechtsfragen der richtigen Bezeichnung und der Existenz des Rechnungsausstellers im Streitfall nicht entscheidungserheblich sind.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de