



Arbeitskreis Steuern und Rechnungslegung

Stellungnahme 2/2019

Münster, im Juni 2019

Mitglieder des Arbeitskreises:

StB/FB Int. StR Dipl.-Kfm. Ingo B. **Besselmann**, LL.M., Rheda-Wiedenbrück
StB/RA/FA f. int. Wirtschaftsrecht Dr. Dietmar **Janzen**, MBA, Münster
Univ.-Prof. Dr. Marcel **Krumm**, Münster
StB/RA Prof. Dr. Otto-Gerd **Lippross**, Münster
StBin Dipl.-Kffr. Dipl.-Hdl. Prof. Dr. Petra **Oesterwinter**, Dortmund
StB/RA Dipl.- Fw. (FH) Jörg **Sauermann**, Harsewinkel
StB/RA/FA f. StR Michael **Steinrücke**, Dortmund
StB/WP Dipl.-Kfm. Dr. Wolfgang **Zündorf**, Bielefeld

Zuständig in der Geschäftsführung der StBK Westfalen-Lippe:

Geschäftsführer RA/FA f. StR Dr. Gottfried **Wacker**

Steuerberaterkammer Westfalen-Lippe

Körperschaft des öffentlichen Rechts
Erphostraße 43
48145 Münster

Tel.: 0251/41764-0

Fax: 0251/41764-27

E-Mail: mail@stbk-westfalen-lippe.de

Internet: www.stbk-westfalen-lippe.de



Bruchteilsgemeinschaft nicht unternehmerfähig (BFH-Urteil vom 22.11.2018 – V R 65/17)

– Die Praxis wartet dringend auf eine Reaktion der Finanzverwaltung –

- I. Nach dem Urteil des V. Senats des BFH vom 22.11.2018 (V R 65/17, DStR 2019 S. 265 = UR 2019 S. 179 m. Anm. Heinrichshofen = MwStR 2019 S. 236 m. Anm. Widmann) kann die Bruchteilsgemeinschaft – abweichend von Abschn. 2.1 Abs. 2 UStAE und der dort zitierten Rechtsprechung – nicht Unternehmer sein, weil sie nicht rechtsfähig ist und zivilrechtlich als solche keine Verpflichtungen eingehen kann. Unternehmer „hinsichtlich der mit dem gemeinschaftlichen Recht erbrachten Leistungen“ sind jeweils anteilig die Gemeinschaftler, die einerseits für ihren Umsatz die Umsatzsteuer schulden und beim gemeinschaftlichen Bezug von Leistungen entsprechend ihrer Beteiligungsquote den Vorsteuerabzug geltend machen können.

Das neue Urteil des BFH ist auch für die Frage von Bedeutung, wer bei Leistungen an eine Bruchteilsgemeinschaft der Leistungsempfänger ist. Der BFH nahm bisher an, dass bei einer unternehmerisch tätigen Bruchteilsgemeinschaft die Gemeinschaft als solche der Leistungsempfänger sei, während bei einer „nichtunternehmerischen“ Bruchteilsgemeinschaft die einzelnen Gemeinschaftler die Leistung nach Maßgabe ihrer Beteiligung beziehen (vgl. BFH v. 1.10.1998 – V R 31/98, BStBl II S. 497). Nach der neuen Rechtsprechung ist nunmehr stets von einem anteiligen Leistungsbezug der Gemeinschaftler auszugehen.

Sofern der Gegenstand der Bruchteilsgemeinschaft die Voraussetzungen eines Gesamtobjekts erfüllt, in dessen Rahmen die Gemeinschaftler als Unternehmer Umsätze ausführen oder empfangen, kann eine verbindliche Aufteilung der Umsatzsteuer und des Vorsteuerabzugs auf die Gemeinschaftler durch die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 1 Abs. 2 der VO zu § 180 Abs. 2 AO erfolgen. Der BFH geht deshalb davon aus, dass sich keine „verfahrensrechtlichen Schwierigkeiten“ bei der Anwendung seiner neuen Rechtsprechung ergeben.

- II. Das Urteil des BFH hat eine erhebliche Breitenwirkung insbesondere für Fälle, in denen an Grundstücken bestehende Miteigentümer-Bruchteilsgemeinschaften als Vermietungsunternehmer aufgetreten sind. Es stellt sich die Frage, ob die Vermietung durch die Bruchteilsgemeinschaft oder nicht doch durch eine – nach neuer Lehre – rechtsfähigen BGB-Gesellschaft erfolgt ist, und welche Auswirkungen sich für die Vergangenheit ergeben.
1. Entgegen der bisherigen Praxis kommt nunmehr der **Unterscheidung zwischen Bruchteilsgemeinschaften (§§ 741 ff BGB) und BGB-Gesellschaften (§§ 705 ff. BGB)** eine erhebliche Bedeutung zu. Bruchteilsgemeinschaften entstehen kraft Gesetzes durch gemeinsame Beteiligung an dem Gegenstand, während die BGB-Gesellschaft nur durch Abschluss eines Vertrages (Gesellschaftsvertrag) entstehen kann. Allerdings sind auch bei einer Bruchteilsgemeinschaft vertragliche Absprachen über die Verwaltung des Gegenstandes



möglich, so dass allein aus der Existenz eines Vertrages noch nicht auf die eine oder andere Rechtsform geschlossen werden kann (vgl. Schücking in MünchHandbuch GesellschR, Bd. 19. Aufl. 2019 § 2 GbR Rdnr. 10).

2. Beim Grundstückserwerb durch mehrere Personen können die Erwerber Bruchteilseigentum oder auch als BGB-Gesellschaft Gesamthandseigentum erwerben; es besteht also ein **Wahlrecht**. Denn die gemeinsame Verwaltung und Nutzung eines Grundstücks ist ein ausreichender Zweck für die Gründung einer BGB-Gesellschaft (vgl. von Proff in Staudinger, BGB, Neubearb. 2015, § 741 Rdnr. 214 m. Nachw.). Nach § 47 GBO werden die Erwerber mit namentlicher Bezeichnung als Bruchteilsgemeinschaft oder die BGB-Gesellschaft als Rechtsinhaber eingetragen. Im letzteren Fall werden allerdings zusätzlich auch die Gesellschafter im Grundbuch verzeichnet (§ 47 Abs. 2 GBO).
3. Sind die Erwerber als Bruchteilsgemeinschaft (§ 47 Abs. 1 GBO) eingetragen, besteht notwendig eine Miteigentümergeinschaft nach Bruchteilen. Das schließt allerdings nicht aus, dass die Miteigentümer zur Verwaltung ihrer Anteile eine BGB-Gesellschaft gründen, die dann als Außengesellschaft in Erscheinung tritt und als Unternehmer Leistungen erbringt. Diese Gestaltung führt allerdings aus umsatzsteuerlicher Sicht zu einer weiteren **Verkomplizierung** der Verhältnisse, weil dann auch die Leistungsbeziehungen zwischen den Bruchteilseigentümern und der BGB-Gesellschaft relevant sind.
4. Die Bruchteilsgemeinschaft hat den **Vorteil**, dass jeder Gemeinschafter über seinen Anteil Verfügungsberechtigt bleibt. Anteilsübertragungen bedürfen allerdings der notariellen Beurkundung (§ 311b BGB). Bei der BGB-Gesellschaft können Anteile nur auf Grund einer entsprechenden Regelung im Gesellschaftsvertrag oder mit Zustimmung der anderen Gesellschafter übertragen werden (§ 717 BGB). Die Anteilsübertragung unterliegt andererseits nicht der Beurkundungspflicht nach § 311b BGB.
5. Sofern **zukünftig** ein Grundstück, das ggf. steuerpflichtig vermietet werden soll, durch eine Personenmehrheit erworben werden soll, ist abzuwägen, ob die Erwerber Bruchteilseigentümer werden und Vermietungsleistungen als Einzelunternehmer erbringen sollen, oder ob die Personenmehrheit sich als Unternehmer konstituieren will. Im letzteren Fall sollte der Erwerb als BGB-Gesellschaft erfolgen. Entscheiden sich die Erwerber des Grundstücks für einen Erwerb als **Bruchteilsgemeinschaft**, können sie gemeinsam Mietverhältnisse über das Grundstück begründen. Aus dem Mietvertrag haften sie gemeinsam als Gesamtschuldner (§ 427 BGB). Die Miete kann nur gemeinschaftlich eingezogen werden und mit befreiender Wirkung nur an sämtliche Vermieter geleistet werden. Kündigungen etc. müssen von allen Vermietern erklärt werden, sofern nichts anderes vereinbart wird, insbesondere keine entsprechenden Vollmachten erteilt sind (vgl. Häublein in MünchKomm BGB, 7. Aufl. 2016, § 535 Rdnr. 59).



6. Auswirkungen können sich auch bei der **Organschaft** ergeben.

Beispiel:

Die Eheleute M und F (Bruchteilsgemeinschaft) vermieten ein Betriebsgrundstück an eine GmbH, deren Alleingesellschafter und –geschäftsführer M ist. Nach der bisherigen Rechtsprechung lagen die Voraussetzungen für eine finanzielle Eingliederung der GmbH in das Unternehmen des Vermieters nicht vor, weil die Bruchteilsgemeinschaft (= Unternehmer) nicht die Anteile der GmbH hält.

Nach der neuen Rechtsprechung ist M als Vermieter unternehmerisch tätig. Er hält sämtliche Anteile an der GmbH, so dass eine finanzielle Eingliederung der GmbH in das Vermietungsunternehmen des M gegeben ist. Zweifelhaft könnte allerdings sein, ob mit der Überlassung eines Bruchteils an dem Betriebsgrundstück auch eine ausreichende wirtschaftliche Eingliederung der GmbH in das Unternehmen des M gegeben ist.

7. Weiterhin kann sich die neue Rechtsprechung auch auf die **Umkehr der Steuerschuldnerschaft für steuerpflichtige Bauleistungen inländischer Unternehmer** an bauleistende Unternehmer (§ 13b Abs. 5 Satz 2, Abs. 2 Nr. 4 UStG) auswirken.

Beispiel:

Die Eheleute M und F (Bruchteilsgemeinschaft) vermieten gemeinsam ein Wohngrundstück. M erbringt als Einzelunternehmer Bauleistungen, ist also „bauleistender Unternehmer“.

Werden für das Wohngrundstück von einem inländischen Unternehmer Bauleistungen für das Wohngrundstück bezogen, ist M insoweit, wie er die Bauleistung bezieht, Steuerschuldner gem. § 13b UStG. Steuerschuldner für die Bauleistung, die F bezieht, ist dagegen der leistende Unternehmer.

Werden steuerpflichtige **Werklieferungen oder sonstige Leistungen „ausländischer“ Unternehmer** für das vermietete Grundstück bezogen, sind in dem vorstehenden Beispiel statt der Bruchteilsgemeinschaft nunmehr die Ehegatten jeweils anteilig Steuerschuldner nach § 13b Abs. 5 Satz 1, Abs. 2 Nr. 1 UStG.

- III.** Klärungsbedarf besteht aus der Sicht der Praxis auch hinsichtlich der Frage, welche Rechtsfolgen eintreten, wenn sich Bruchteilsgemeinschaften **rückwirkend** darauf berufen, dass sie fehlerhaft als Steuerschuldner herangezogen worden sind (vgl. dazu Widmann, a.a.O.). Soweit gegen die Gemeinschaftler als Einzelunternehmer



bereits Umsatzsteuer festgesetzt worden ist, kann die Berichtigung dieser Steuerfestsetzungen nur unter den Voraussetzungen der §§ 172 ff. AO erfolgen. In diesem Zusammenhang sollte die Finanzverwaltung dazu Stellung nehmen, ob wegen der Änderung der Rechtsprechung Vertrauensschutz nach § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO zu gewähren ist oder ob die Anwendung dieser Vorschrift ggf. unter dem Gesichtspunkt widersprüchlichen Verhaltens ausscheidet.

Wünschenswert ist auch eine Übergangsregelung der Verwaltung für den Fall, dass in der Vergangenheit unter Berücksichtigung der neuen Rechtsprechung des BFH der Leistungsempfänger (Bruchteilsgemeinschaft oder BGB-Gesellschaft) in einer Rechnung unrichtig bezeichnet worden ist und sich deshalb die Frage stellt, ob eine **ordnungsgemäße Rechnung** vorliegt.