

Beschluss vom 28. August 2023, V B 44/22

Umsatzsteuer und Bruchteilsgemeinschaft

ECLI:DE:BFH:2023:B.280823.VB44.22.0

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 1 Abs 1a, UStG § 2 Abs 1 S 1, EGRL 112/2006 Art 2 Abs 1 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 2 Abs 1 Buchst c, EGRL 112/2006 Art 9 Abs 1, FGO § 116 Abs 6, FGO § 119 Nr 6, BGB § 741, UStG VZ 2015 , UStG § 2 Abs 1 S 1, JStG 2022 Art 43 Abs 6, JStG 2022 Art 16 Nr 2, UStG § 15a

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 21. März 2022, Az: 6 K 893/19

Leitsätze

Eine Bruchteilsgemeinschaft erbringt keine Leistungen gegen Entgelt als Unternehmer (Festhalten an den Urteilen des Bundesfinanzhofs vom 22.11.2018 - V R 65/17, BFHE 263, 90 und vom 07.05.2020 - V R 1/18, BFHE 270, 146). Über § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG i.d.F. von Art. 43 Abs. 6 i.V.m. Art. 16 Nr. 2 JStG 2022 war im Streitfall nicht zu entscheiden.

Tenor

Auf die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 21.03.2022 - 6 K 893/19 aufgehoben.

Die Sache wird an das Hessische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Beschwerdeverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob der Beklagte und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) für den Besteuerungszeitraum 2015 (Streitjahr) zu Recht eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a des Umsatzsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (UStG) vorgenommen hat.
- 2 Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) war bis Oktober 2014 Alleineigentümer eines Grundstücks, auf dem sich ein Hotelgebäude befand. Das Grundstück hatte er seit 2011 an seinen Sohn umsatzsteuerpflichtig vermietet, der es für den Betrieb eines Hotels mit Restaurant unternehmerisch nutzte.
- 3 Mit Vertrag vom 20.10.2014 übertrug der Kläger das hälftige Miteigentum an dem Grundstück auf seine Ehefrau.
- 4 Im Anschluss daran veräußerten die Ehegatten durch Vertrag vom 20.01.2015 das Grundstück an ihren Sohn. Einen Verzicht nach § 9 Abs. 1 und Abs. 3 Satz 2 UStG auf die sich aus § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG ergebende Steuerfreiheit der Grundstücksübertragung erklärten die Ehegatten nicht.
- 5 Nach einer Außenprüfung ging das FA davon aus, dass eine steuerfreie Grundstückslieferung beim Kläger zu einer Berichtigung des von ihm zuvor in Anspruch genommenen Vorsteuerabzugs gemäß § 15a UStG führe. Es liege keine nach § 1 Abs. 1a UStG nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung vor. Das FA erließ am 20.03.2019 einen dem entsprechenden Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr. Den hiergegen eingelegten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 22.05.2019 als unbegründet zurück.
- 6 Die dagegen erhobene Klage zum Finanzgericht (FG) hatte keinen Erfolg. Das FG wies die Klage gegen den während des Klageverfahrens erlassenen und gemäß § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Verfahrens

gewordenen Umsatzsteuerbescheid vom 05.11.2021 ab, ohne die Revision zum Bundesfinanzhof (BFH) zuzulassen.

- 7** Hiergegen richtet sich die Beschwerde des Klägers, mit der er insbesondere unter Bezugnahme auf den BFH-Beschluss vom 02.07.2021 - V B 34/20 (BFH/NV 2021, 1523) geltend macht, dass das Urteil des FG nicht erkennen lasse, welche tatsächlichen und rechtlichen Erwägungen für die Entscheidung des FG maßgeblich waren.

Entscheidungsgründe

II.

- 8** Die Beschwerde des Klägers ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils und zur Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 116 Abs. 6 FGO). Das Urteil des FG leidet an einem vom Kläger zu Recht gerügten Verfahrensmangel, auf dem es beruhen kann (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO), da es nicht mit Gründen versehen ist (§ 119 Nr. 6 FGO).
- 9** 1. Nach § 105 Abs. 2 Nr. 5 FGO muss ein finanzgerichtliches Urteil die Entscheidungsgründe enthalten. Fehlt es hieran, ist das Urteil als auf der Verletzung von Bundesrecht beruhend anzusehen (§ 119 Nr. 6 FGO).
- 10** Eine Entscheidung ist nach der Rechtsprechung des BFH nicht mit Gründen versehen, wenn sie nicht erkennen lässt, welche tatsächlichen Feststellungen und rechtlichen Erwägungen für sie maßgeblich waren (vgl. z.B. BFH-Beschluss in BFH/NV 2021, 1523).
- 11** Der Begründungszwang bezweckt, die Prozessbeteiligten über die das Urteil tragenden Erkenntnisse und Überlegungen des Gerichts zu unterrichten. Dabei muss das FG zwar nicht auf alle Einzelheiten des Sachverhalts und auf jede von den Beteiligten angestellte Erwägung näher eingehen. Ein Urteil enthält aber keine hinreichenden Entscheidungsgründe, wenn das FG einen selbständigen Anspruch oder ein selbständiges Angriffs- oder Verteidigungsmittel mit Stillschweigen übergeht oder einen bestimmten Sachverhaltskomplex überhaupt nicht berücksichtigt (BFH-Beschluss in BFH/NV 2021, 1523).
- 12** Ein wesentlicher Verfahrensmangel im Sinne des § 119 Nr. 6 FGO ist somit dann anzunehmen, wenn dem Kläger in Bezug auf einen wesentlichen Streitpunkt die Möglichkeit entzogen ist, die getroffene Entscheidung auf ihre Rechtmäßigkeit hin zu überprüfen. Dagegen liegt kein derartiger Verfahrensmangel vor, wenn noch zu erkennen ist, welche Feststellungen und Überlegungen für das Gericht maßgeblich waren (BFH-Beschluss in BFH/NV 2021, 1523).
- 13** 2. Im Streitfall ergibt sich aus dem Tatbestand des angefochtenen Urteils, dass der Kläger vor dem Streitjahr seiner Ehefrau hälftiges Miteigentum an dem Grundstück eingeräumt hatte und dass im Streitjahr dementsprechend der Kläger und seine Ehefrau das Grundstück an den Sohn geliefert hatten. Geht das FG unter diesen Umständen --und mangels jeglicher Anhaltspunkte für das Bestehen einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts-- nicht der Frage nach, ob sich der vom FA angenommene Vorsteuerberichtigungsanspruch gegen den Kläger oder gegen eine aus ihm und seiner Ehefrau gebildete Bruchteilsgemeinschaft richtet, ist es in Bezug auf einen wesentlichen Streitpunkt nicht möglich, die Entscheidung auf ihre Rechtmäßigkeit hin zu überprüfen.
- 14** a) Der BFH ist in seiner früheren Rechtsprechung zwar davon ausgegangen, dass eine Bruchteilsgemeinschaft Unternehmer sein kann (BFH-Urteile vom 25.03.1993 - V R 42/89, BFHE 172, 134, BStBl II 1993, 729; vom 29.04.1993 - V R 38/89, BFHE 172, 137, BStBl II 1993, 734 und vom 09.09.1993 - V R 63/89, BFH/NV 1994, 589).
- 15** Auf dieser Grundlage hatte der BFH auch entschieden, dass eine Geschäftsveräußerung vorliegt, wenn ein Vermietungsunternehmer das Eigentum an einem umsatzsteuerpflichtig vermieteten Grundstück zur Hälfte auf seinen Ehegatten überträgt, dass dieser Vorgang beim Vermietungsunternehmer keine Vorsteuerkorrektur gemäß § 15a UStG auslöst und dass die durch Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem umsatzsteuerpflichtig vermieteten Grundstück entstandene Bruchteilsgemeinschaft gleichzeitig mit ihrer Entstehung gemäß § 571 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) in der bis zum 31.08.2001 geltenden Fassung (entspricht im Streitjahr § 566 Abs. 1 BGB) in einen bestehenden Mietvertrag eintritt (BFH-Urteil vom 06.09.2007 - V R 41/05, BFHE 217, 338, BStBl II 2008, 65, Leitsätze 1 bis 3). Folge dieser Sichtweise war, dass die aus den Ehegatten gebildete Bruchteilsgemeinschaft als Begünstigter der Übertragung und damit als erwerbender Unternehmer angesehen wurde, da der BFH damals davon ausging, dass diese das Vermietungsunternehmen des bisherigen

Alleineigentümers fortführte (BFH-Urteil in BFHE 217, 338, BStBl II 2008, 65, unter II.5. sowie zur Berichtigungspflicht nach § 15a UStG unter II.3.).

- 16** b) Die Rechtsprechung zur Unternehmereigenschaft der Bruchteilsgemeinschaft hat der BFH später aber aufgegeben.
- 17** aa) Nach den BFH-Urteilen vom 22.11.2018 - V R 65/17 (BFHE 263, 90) und vom 07.05.2020 - V R 1/18 (BFHE 270, 146) kann eine Bruchteilsgemeinschaft keine entgeltlichen Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG und Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL--) erbringen, so dass sie nicht Unternehmerin (§ 2 Abs. 1 UStG und Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL) ist und stattdessen von einer anteiligen Leistungserbringung durch die Miteigentümer auszugehen ist, wobei der Senat damit nicht von der Rechtsprechung anderer Senate des BFH abgewichen ist (vgl. BFH-Urteile in BFHE 263, 90, Rz 28 ff. und in BFHE 270, 146, Rz 29).
- 18** bb) Der Senat hält an seinen Urteilen in BFHE 263, 90 und in BFHE 270, 146 weiter fest. Sie werden insbesondere durch die Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union (EuGH) bestätigt. Danach ist für die Frage, wer eine entgeltliche Leistung erbracht hat, zu ermitteln, wer die wirtschaftliche Tätigkeit selbständig ausgeübt hat. Dies richtet sich danach, wer "eine wirtschaftliche Tätigkeit im eigenen Namen, für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung ausübt und ob er das mit der Ausübung dieser Tätigkeit einhergehende wirtschaftliche Risiko trägt" (EuGH-Urteil DGRFP Cluj vom 16.02.2023 - C-519/21, EU:C:2023:106, Rz 70 f.). Diese Kriterien kann eine Bruchteilsgemeinschaft, deren Bedeutung sich auf die Umschreibung einer Rechtszuständigkeit beschränkt und die keine Tätigkeiten ausüben kann (vgl. z.B. Staudinger/von Proff, BGB § 741 Rz 160 und ebenso --dem BFH-Urteil in BFHE 263, 90 ausdrücklich zustimmend-- MüKoBGB/K. Schmidt, 8. Aufl., § 741 Rz 24), nicht erfüllen. Sie ist im Gegensatz zu ihren Teilhabern (Miteigentümern), die diese Gemeinschaft bilden, weder in der Lage, eine wirtschaftliche Tätigkeit im eigenen Namen, für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung auszuüben noch kann sie ein mit dieser Tätigkeit einhergehendes wirtschaftliches Risiko tragen.
- 19** cc) Abweichendes folgt im Hinblick auf den Grundsatz der richtlinienkonformen Auslegung des Umsatzsteuergesetzes entsprechend den Vorgaben des EuGH (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 18.09.2019 - XI R 19/17, BFHE 267, 98, BStBl II 2020, 172, Rz 15) auch nicht aus der Ergänzung des § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG um den Zusatz "unabhängig davon, ob er nach anderen Vorschriften rechtsfähig ist", auch wenn diese Änderung unter Berücksichtigung ihrer Gesetzesbegründung im Jahressteuergesetz 2022 (JStG 2022) dazu dienen soll, die Rechtsprechung des Senats in seinen Urteilen in BFHE 263, 90 und in BFHE 270, 146 zu korrigieren (BTDrucks 20/4729, S. 60 und 150). Diese Änderung ist gemäß Art. 43 Abs. 6 i.V.m. Art. 16 Nr. 2 JStG 2022 erst zum 01.01.2023 und --im Unterschied zu anderen (rückwirkenden) Gesetzesänderungen (Art. 43 Abs. 2 bis 5 JStG 2022)-- nicht bereits mit Geltung für das Streitjahr in Kraft getreten. Es ist danach im Streitfall nicht zu entscheiden, ob aus dieser Neuregelung folgt, dass eine Bruchteilsgemeinschaft als Unternehmer Leistungen erbringt, obwohl sie nicht in der Lage ist, eine wirtschaftliche Tätigkeit im eigenen Namen, für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung auszuüben und sie zudem kein mit dieser Tätigkeit einhergehendes wirtschaftliches Risiko tragen kann.
- 20** c) Im Streitfall ist danach nur dann von einem gegen den Kläger gerichteten Vorsteuerberichtigungsanspruch auszugehen, wenn der Kläger umsatzsteuerrechtlich --entsprechend der zivilrechtlichen Beurteilung-- aufgrund der geänderten BFH-Rechtsprechung (BFH-Urteile in BFHE 263, 90 und in BFHE 270, 146) auch im Streitjahr --neben seiner Ehefrau-- Vermieter des Hotelgrundstücks war (zur Vermieterstellung bei Bruchteilsgemeinschaften vgl. BFH-Urteil in BFHE 263, 90, Rz 20, m.w.N. zur Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs --BGH-- sowie zuletzt z.B. BGH-Beschluss vom 28.04.2022 - V ZB 4/21, Wertpapier-Mitteilungen/Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht 2022, 1190, Rz 9).
- 21** Demgegenüber folgt aus der früheren, durch das BFH-Urteil in BFHE 263, 90 aufgegebenen Rechtsprechung, dass im Streitjahr umsatzsteuerrechtlich eine Vermietung --und dann Veräußerung-- des Hotelgrundstücks durch eine vom Kläger personenverschiedene Bruchteilsgemeinschaft vorlag (vgl. BFH-Urteil in BFHE 217, 338, BStBl II 2008, 65, unter II.5. zur Vermietung).
- 22** Letzteres führte dazu, dass eine Vorsteuerberichtigung --im Hinblick auf eine dann im Verhältnis von Kläger und Bruchteilsgemeinschaft vorliegende Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG (BFH-Urteil in BFHE 217, 338, BStBl II 2008, 65) gemäß § 1 Abs. 1a i.V.m. § 15a Abs. 10 UStG-- bei dieser, nicht aber beim Kläger vorzunehmen wäre (vgl. z.B. Nieskens in Rau/Dürwächter, Umsatzsteuergesetz, § 1 Rz 1355 und Jansen in Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, § 1 Abs. 1a Rz 445 ff.).

- 23** 3. Der Senat sieht die sich aus § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO ergebenden Darlegungsanforderungen zu § 119 Nr. 6 FGO als erfüllt an, da der Kläger ausdrücklich auf den BFH-Beschluss in BFH/NV 2021, 1523 verweist und zutreffend rügt, dass das Urteil des FG nicht erkennen lasse, welche tatsächlichen und rechtlichen Erwägungen für das FG maßgeblich waren, wobei er sich auch auf die Frage der nach § 1 Abs. 1a UStG nichtsteuerbaren Geschäftsveräußerung bezieht. Nach den Verhältnissen des Streitfalls schließt dies die Frage ein, ob es bereits durch die im Tatbestand des FG-Urteils erwähnte Übertragung durch den Kläger auf seine Ehefrau zu einer Geschäftsveräußerung gekommen ist, so dass Schuldner des Berichtigungsanspruchs, gegen den sich der Kläger wehrt, --nach früherer Rechtsprechung-- eine hierdurch gebildete Bruchteilsgemeinschaft oder --nach neuer Rechtsprechung-- (auch) der Kläger ist. Der Senat berücksichtigt dabei auch, dass es nach ständiger Rechtsprechung auf die --konkret-- geltend gemachten Zulassungsgründe nicht ankommt, wenn sich zumindest aus dem dargestellten Sachverhalt ergibt, dass ein Verfahrensmangel vorliegt (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 28.06.2023 - VII B 50/22, juris, Rz 29 und vom 01.06.2011 - IV B 33/10, BFH/NV 2011, 1888, Rz 19). Dies ist nach den Verhältnissen des Streitfalls in Bezug auf die Frage der Geschäftsveräußerung als noch erfüllt anzusehen.
- 24** 4. Der Senat hält es für sachgerecht, das angefochtene Urteil gemäß § 116 Abs. 6 FGO aufzuheben und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen. Denn ob im Streitfall die frühere oder die neue BFH-Rechtsprechung der Besteuerung zugrunde zu legen ist, bestimmt sich nach § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 der Abgabenordnung (AO). Hierzu sind in einem zweiten Rechtsgang weitere Feststellungen, insbesondere zur formellen Bescheidlage vor Ergehen des ursprünglich angefochtenen Umsatzsteuer-Jahresbescheids vom 20.03.2019, zu treffen.
- 25** Lediglich vorsorglich weist der Senat darauf hin, dass der BFH sein Urteil in BFHE 263, 90 am 06.02.2019 vor Erlass des ursprünglich angefochtenen Steuerbescheids auf seiner Internetseite veröffentlicht hat und dass aus der Nichtveröffentlichung der BFH-Urteile in BFHE 263, 90 und in BFHE 270, 146 abzuleiten ist, dass das FA in Kenntnis der auf die Bruchteilsgemeinschaft bezogenen Fragestellung im Sinne von § 176 Abs. 1 Satz 2 AO im Sinne der früheren, jetzt aufgegebenen BFH-Rechtsprechung entschieden hätte.
- 26** Sollte das FG die Anwendung von § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO verneinen, ist zu beachten, dass es auch auf der Grundlage der neuen, geänderten BFH-Rechtsprechung durch die Einräumung eines Miteigentumsanteils --an dem an den Sohn vermieteten Grundstück-- durch den Kläger an seine Ehefrau zu einer Geschäftsveräußerung gekommen sein kann, was sich gemäß § 1 Abs. 1a i.V.m. § 15a Abs. 10 UStG auf den Umfang der den Kläger treffenden Berichtigungspflicht auswirken würde. Erwerbender Unternehmer, auf den dann anteilig die Berichtigungspflicht nach diesen Vorschriften übergeht, ist dann aufgrund der neuen, geänderten BFH-Rechtsprechung die Ehefrau, während nach der aufgegebenen Rechtsprechung die Bruchteilsgemeinschaft als --in vollem Umfang-- berichtigungspflichtig angesehen wurde (s. oben II.2.a und II.2.c).
- 27** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de