

Bruchteilsgemeinschaft kann kein umsatzsteuerlicher Unternehmer sein

Nur wenn eine umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft besteht, darf Umsatzsteuer ausgewiesen und Vorsteuer geltend gemacht werden. Gerade in Bezug auf den Vorsteuerabzug ist es aufgrund der strengen formalen Anforderungen an Rechnungen wichtig, dass der dort genannte Leistungsempfänger umsatzsteuerlicher Unternehmer ist. Der BFH hat nun in einem aktuellen Urteil seine Rechtsprechung zur Behandlung von Bruchteilsgemeinschaften geändert. Nach der Sichtweise des BFH erfüllen diese nicht die Voraussetzungen eines umsatzsteuerlichen Unternehmers.

*BFH, Urt. v. 22.11.2018 – V R 65/17

Rechtlicher Rahmen

- Beim Bruchteils Eigentum gehört ein Wirtschaftsgut mehreren Personen. Die Eigentumsanteile bestimmen sich nach Bruchteilen. Die zivilrechtlichen Vorschriften zur Bruchteilsgemeinschaft finden sich in §§ 741 ff. BGB.
- Im Steuerrecht wird die Bruchteilsgemeinschaft z.B. in R 4.2 EStR 2012 und H 4.2 EStH 2017 thematisiert.

Der Sachverhalt

Im Streitfall wurde vom Kläger zusammen mit anderen Personen ein System zur endoskopischen Gewebecharakterisierung für den Medizinbereich zur Tumorrückerkennung entwickelt. Die Entwickler schlossen mit einer GmbH & Co. KG Lizenzverträge für die Vermarktung der Erfindung. Die Lizenzgeber räumten der KG, unabhängig von einer späteren Patentierung der Erfindung, eine weltweite Exklusivlizenz zum Vertrieb und zur sonstigen kommerziellen Nutzung ein. Alle relevanten Unterlagen wurden an den Lizenznehmer übergeben. Es wurde eine umsatzabhängige Lizenzgebühr vereinbart. Die KG rechnete jährlich per Gutschriften ab, die an die jeweiligen Erfinder adressiert wurden. Der Kläger erklärte die Lizenzgebühren als Einzelunternehmer und wandte den ermäßigten Steuersatz von 7 % auf diese an. Das Finanzamt teilte diese Auffassung jedoch nicht und wandte den Regelsteuersatz an. Außerdem ging es wegen einer Steuerhinterziehung aufgrund der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes von einer verlängerten Festsetzungsfrist von zehn Jahren aus. Das nach erfolglosem Einspruch angerufene FG kam zu dem Ergebnis, dass nicht der Kläger, sondern eine aus den Erfindern bestehende Bruchteilsgemeinschaft die Unternehmerin war, die die Leistungen gegenüber der KG erbracht hat. Der Kläger habe daher keine steuerpflichtigen Umsätze zu versteuern. Er sei aber Steuerschuldner aufgrund eines unberechtigten Steuerausweises. Im ersten Rechtsgang (BFH, Urt. v. 16.03.2017 – V R 27/16) stellte der BFH fest, die Gutschriften seien zwar im Adressfeld an den Kläger gerichtet und wiesen seine Anschrift aus. Sie hätten aber auch auf den jeweiligen Lizenzvertrag Bezug genommen. Nach Ansicht des BFH lag es damit nahe, die Gutschriften als an die Gemeinschaft als Leistende erteilt anzusehen. Nach Zurückverweisung und Klageabweisung durch das FG im zweiten Rechtsgang wurde erneut Revision eingelegt.

Bruchteilsgemeinschaft hat keine Unternehmereigenschaft

Nach den Grundsätzen des Zivilrechts kann eine Bruchteilsgemeinschaft für sich genommen keine vertraglichen Verpflichtungen eingehen. Die Gemeinschaft nimmt weder selbst noch durch Vertreter am Rechtsverkehr teil (BFH, Urt. v. 01.10.1998 – V R 31/98, BStBl II 2008, 497). Sind mehrere Personen Auftraggeber einer Leistung, werden daher mangels Rechtsfähigkeit der Gemeinschaft die einzelnen Gemeinschaftler nach §§ 420, 432 BGB Gläubiger der zu erbringenden Leistung. Hieran hält der BFH trotz des Nichtanwendungserlasses der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben v. 09.05.2008 – IV A 5 – S 7300/07/0017, BStBl I 2008, 675) weiter fest. Als Folge hieraus kann laut BFH eine Bruchteilsgemeinschaft kein umsatzsteuerlicher Unternehmer sein. Bei einer Bruchteilsgemeinschaft liegen zivil- und umsatzsteuerrechtlich anteilig erbrachte Leistungen durch die Gemeinschaftler als jeweilige Unternehmer vor. Der BFH gibt damit seine frühere Rechtsprechung auf, nach der Bruchteilsgemeinschaften grundsätzlich als umsatzsteuerliche Unternehmer angesehen werden konnten (z.B. BFH, Urt. v. 25.03.1993 – V R 42/89, BStBl II 1993, 729; v. 29.04.1993 – V R 38/89, BStBl II 1993, 734). Würde man eine umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft der Bruchteilsgemeinschaft annehmen, würde dies z.B. im Bereich der Vollstreckung zu Problemen führen, da bei der Bruchteilsgemeinschaft nur eingeschränkte Beitreibungsmöglichkeiten nach § 267 Satz 1 AO bestehen. Eine Vorlage an den EuGH hielt der BFH nicht für erforderlich. Der EuGH kann im Rahmen seiner Auslegungsbefugnis nur entscheiden, welche Anforderungen an die Unterneh-

mereigenschaft zu stellen sind, nicht aber, ob Rechtsformen des nationalen Rechts diesen Anforderungen genügen.

Praxis-Tipp:

Laut BFH bedeutet dies für den Vorsteuerabzug, dass dieses Recht stets jeder Leistungsempfänger entsprechend seiner Beteiligung an der Gesellschaft geltend machen kann. Das Recht auf Vorsteuerabzug kann sich hierbei sowohl aus seiner eigenunternehmerischen Verwendung als auch aus einem gemeinsamen Handeln der Gemeinschaftsergeben. Für die Praxis würde dies aber auch bedeuten, dass in der Rechnung eines Lieferanten alle Gemeinschaftser gesondert genannt werden müssen. Entsprechendes würde dann auch für Ausgangsrechnungen einer Bruchteilsgemeinschaft gelten. Abzuwarten bleibt aber die konkrete Anwendung der Rechtsprechung durch die Verwaltung.

Keine Bildung von Gesamthandsvermögen

Eine Erfindergemeinschaft kann als Bruchteilsgemeinschaft nach §§ 741 ff. BGB oder als Gesamthandsgemeinschaft (GbR) gem. §§ 705 ff. BGB bestehen. Wenn die Beteiligten keine besondere Vereinbarung getroffen haben, stehen sie aufgrund der bloßen Tatsache der gemeinsamen erfinderischen Tätigkeit in einem Gemeinschaftsverhältnis nach §§ 741 ff. BGB. Im Streitfall lag keine gesonderte Vereinbarung vor. Damit war der Kläger als Gemeinschaftser entsprechend seinem Anteil als Unternehmer und Steuerschuldner anzusehen.

Keine Anwendung des ermäßigten Steuersatzes

Gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c UStG ermäßigt sich die Steuer auf 7 % für die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem Urheberrechtsgesetz ergeben. Zu den nach der Norm geschützten Werken können auch Darstellungen technischer Art wie Skizzen, Zeichnungen und Pläne gehören. Es muss sich aber immer um eine persönliche geistige Schöpfung handeln. Der Gehalt muss in der Darstellung selbst liegen. Das wissenschaftliche und technische Gedankengut eines Werks ist danach nicht Gegenstand des Urheberrechtsschutzes und kann daher auch nicht zur Begründung der Schutzfähigkeit von Skizzen, die die technische Lehre wiedergeben, herangezogen werden. Ein Urheberrechtsschutz kommt demnach für die im Urteilsfall übergebenen wissenschaftlichen und technische Darstellungen im Rahmen der Erfindung nicht in Betracht.

Hinweis:

Der BFH grenzt in seiner Entscheidung die steuerbefreite Überlassung von Werken, für die das Urheberrechtsgesetz gilt, von den technischen Schutzrechten (z.B. Patente, Gebrauchsmuster) strikt ab. Nur die reinen technischen/wissenschaftlichen Daten reichen für einen Urheberschutz nicht aus. Dafür müsste ggf. noch eine Editierung, vertiefte Darstellung mit Erläuterung etc. hinzutreten. Dies war im Urteilsfall nicht gegeben.

Aus Sicht des BFH waren außerdem auch die Voraussetzungen für eine Steuerhinterziehung erfüllt. Für eine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung gem. § 370 AO bedarf es keiner Absicht oder eines direkten Hinterziehungsvorsatzes; es genügt, dass der Täter die Verwirklichung der Merkmale des gesetzlichen Tatbestands für möglich hält und billigend in Kauf nimmt. Für die steuerliche Behandlung eines Sachverhalts, der von Rechtsprechung und Verwaltungsansicht abweicht, besteht für den Steuerpflichtigen eine Offenlegungspflicht (BGH, Ur. v. 10.11.1999 – 5 StR 221/99). Diese Offenlegung ist vorliegend nicht erfolgt. Trotz der bekannten, gegenteiligen Rechtsprechung des BGH zur mangelnden Urheberrechtsschutzfähigkeit wurde dennoch ein Ansatz des ermäßigten Steuersatzes ohne weitere Erläuterung vorgenommen. Außerdem hatte die KG im Rahmen der Gutschriften zuvor mit dem Regelsteuersatz abgerechnet.

Fazit:

Das vorliegende Urteil zum Ausschluss der Unternehmereigenschaft einer Bruchteilsgemeinschaft ist nicht nur für Erfindergemeinschaften interessant, sondern auch für Grundstücksgemeinschaften. Hier sollte wohl künftig bei Vorsteuerabzugsberechtigung darauf geachtet werden, dass die Rechnung nicht auf die Grundstücksgemeinschaft lautet, sondern dass die einzelnen Eigentümer oder zumindest ein Eigentümer namentlich genannt sind. Auch bleibt die Reaktion der Finanzverwaltung abzuwarten, die bisher noch von der Möglichkeit einer Unternehmereigenschaft bei Bruchteilsgemeinschaften ausgeht. Denkbar ist etwa ein Nichtanwendungserlass. Außerdem bedarf es sicherlich einer Änderung der Verwaltungsvorschriften mit entsprechenden Übergangsregelungen. Als Folge der Rechtsprechung wäre z.B. der Verzicht auf Steuerbefreiungen, etwa bei Vermietungen oder Grundstücksübertragungen, von jedem Gemeinschaftser zu erklären. Die Unternehmereigenschaft der einzelnen Gemeinschaftser könnte durch die Begründung einer Personengesellschaft und die Schaffung eines entsprechenden Gesamthandsvermögens verhindert werden.

Ihre Steuerberater

Steuertermine März 2019

- 11.03. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler
- 11.03. Umsatzsteuer für Monatszahler
- 11.03. Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag
- 11.03. Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag

