

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 22.11.2007, V R 5/06

Geschäftsveräußerung bei Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem teils vermieteten bzw. teils eigenunternehmerisch genutzten Grundstück an den Sohn - Gegenstand der Geschäftsveräußerung - keine Vorsteuerberichtigung aufgrund der Einräumung eines Miteigentumsanteils

Leitsätze

1. Eine Geschäftsveräußerung i.S. von § 1 Abs. 1a UStG 1993 liegt auch dann vor, wenn der bisherige Alleineigentümer eines Grundstücks, das er bisher teilweise steuerpflichtig vermietete und teilweise für eigenunternehmerische Zwecke nutzte, einen Miteigentumsanteil auf seinen Sohn überträgt (Fortführung von BFH-Urteil vom 6. September 2007 V R 41/05, BFH/NV 2007, 2436).

2. Der Gegenstand der Geschäftsveräußerung beschränkt sich auf den vermieteten Grundstücksteil.

3. Eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG 1993 kommt hinsichtlich des für eigenunternehmerische Zwecke genutzten Grundstücksteils nicht bereits aufgrund der Einräumung des Miteigentumsanteils in Betracht. Der bisherige Alleineigentümer bleibt auch als Miteigentümer in Bruchteilsgemeinschaft insoweit zum Vorsteuerabzug berechtigt, als seine eigenunternehmerische Nutzung seinen quotalen Miteigentumsanteil am Grundstück nicht übersteigt (Fortführung von BFH-Urteil vom 6. Oktober 2005 V R 40/01, BStBl II 2007, 13, BFH/NV 2006, 219).

4. Anders als bei Personengesellschaften kommt es bei einer Bruchteilsgemeinschaft auf das Vorliegen gesonderter Nutzungsvereinbarungen nicht an.

Tatbestand

I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erbringt als Wirtschaftsberater entgeltliche Leistungen. Er sanierte ein Grundstück, das er im August 1994 erworben hatte. Entsprechend dem Baufortschritt nutzte er im Streitjahr 1997 ein Ladengeschäft mit 72,80 qm ab Februar 1997 für sein Einzelunternehmen (ca. 63 v.H. der Gesamtfläche) und vermietete ein weiteres Ladenlokal mit 43,01 qm ab Mai 1997 steuerpflichtig unter Verzicht auf die Steuerbefreiung (ca. 37 v.H. der Gesamtfläche). Mit notariellem Vertrag vom 20. Juni 1997 veräußerte er einen Miteigentumsanteil von 20 v.H. an dem Grundstück an seinen Sohn. Der Kaufpreis betrug 115 000 DM. Darüber hinaus übernahm der Sohn die Belastungen in den Abteilungen II und III des Grundbuches mit der Maßgabe, dass der Kläger alleiniger Schuldner bleiben sollte. Der Besitzübergang erfolgte zum 1. Juli 1997. Ab diesem Zeitpunkt führten der Kläger und sein Sohn die noch ausstehenden Baumaßnahmen gemeinsam zu Ende. Am 29. Juli 1997 wurde die aus dem Kläger und seinem Sohn bestehende Z-GbR beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) steuerlich angemeldet.

Von den Vorsteuerbeträgen aus Bauleistungen erkannte das FA im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung 15 887,27 DM für die Kalendervierteljahre III/1996 und IV/1996 und 15 125,04 DM für die Kalendervierteljahre I/1997 und II/1997 an. Die entgeltliche Einräumung des Miteigentumsanteils auf den Sohn führte nach Auffassung des FA zu einer nach § 4 Nr. 9 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes (UStG 1993) steuerfreien Übertragung sowie zu einer gleichfalls steuerfreien Entnahme des beim Kläger verbliebenen Miteigentumsanteils. Im Hinblick auf die durch das FA anerkannten Vorsteuerbeträge von insgesamt 31 012,31 DM ergab sich eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a der im Streitjahr geltenden Fassung des UStG 1993 in Höhe von 30 007,63 DM. Der hiergegen eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg.

Das Finanzgericht (FG) gab der Klage teilweise statt (veröffentlicht in "Entscheidungen der Finanzgerichte" --EFG-- 2006, 1293). Es führte aus, die Berechtigung zum Vorsteuerabzug ergebe sich aus der glaubhaft dargelegten Absicht des Klägers zur steuerpflichtigen Vermietung. Der Vorsteuerabzug sei aber teilweise nach § 15a UStG 1993 zu berichtigen. Bei der Veräußerung des Miteigentumsanteils von 20 v.H. handele es sich um eine steuerfreie Leistung nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG 1993, die gemäß § 15a Abs. 4 UStG 1993 zu einer Änderung der Verhältnisse führe und nach Abs. 5 der Vorschrift auch im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung als Vorsteuerberichtigung zu erfassen sei.

Hinsichtlich des dem Kläger verbliebenen Grundstücksanteils von 80 v.H. komme demgegenüber eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG 1993 nicht in Betracht. Diesen Grundstücksteil habe der Kläger nicht veräußert. Es liege auch keine Entnahme vor. Das FG ließ insoweit offen, durch wen die steuerpflichtige Vermietung des Ladenlokals ab dem Zeitpunkt der Einräumung des Miteigentumsanteils erfolgte.

Für eine Vermietung durch den Kläger spreche, dass er das Grundstück verwaltet und die Mieten eingenommen habe, so dass zwischen dem Kläger und seinem Sohn eine bloße Innengesellschaft bestanden haben könnte. Nach den Grundsätzen des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 27. April 1994 XI R 85/92 (BFHE 175, 460, BStBl II 1995, 30) fehle es dann bereits an einer Änderung der Verhältnisse nach § 15a UStG 1993.

Möglicherweise habe aber zwischen dem Kläger und seinem Sohn eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) bestanden, die als Vermieterin unternehmerisch gehandelt habe. Es läge dann aber eine Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG 1993 vor. Der Kläger habe "den ihm verbliebenen Grundstücksanteil" der GbR, die mit der Einräumung des Miteigentumsanteils entstanden sei, unentgeltlich zur Verfügung gestellt. Dies führe gemäß § 15a Abs. 6a UStG 1993 zu einer die Vorsteuerberichtigung ausschließenden Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG 1993. Hierfür sei nach der BFH-Rechtsprechung keine dingliche Übertragung erforderlich; eine nur schuldrechtliche Überlassung reiche aus.

Gegen das FG-Urteil legten sowohl das FA als auch der Kläger Revision ein.

Das FA rügt Verletzung von § 1 Abs. 1a UStG 1993. Entgegen der Auffassung des FG liege im Hinblick auf den beim Kläger verbliebenen Miteigentumsanteil von 80 v.H. keine Geschäftsveräußerung vor. Das Urteil des FG sei widersprüchlich, weil sich die Begriffe Entnahme und Geschäftsveräußerung gegenseitig ausschließen. Bei einer Geschäftsveräußerung könne der Übergeber nicht Eigentümer der einzigen Betriebsgrundlage bleiben, so dass in diesem Fall eine nur schuldrechtliche Überlassung nicht ausreiche.

Das FA beantragt, das angefochtene Urteil insoweit aufzuheben, als das FG die Klage nicht abgewiesen hat und die Klage auch in diesem Umfang abzuweisen.

Der Kläger beantragt, das FG-Urteil insoweit aufzuheben, als die Klage abgewiesen wurde, und dem Klageantrag zu entsprechen.

Er rügt sinngemäß gleichfalls Verletzung von § 1 Abs. 1a UStG 1993. Der Sachverhalt der Unternehmensveräußerung sei erfüllt, da eine Einbringung für eigene und für fremde Rechnung vorliege. Die Gemeinschaft habe das Unternehmen des Klägers unverändert fortgeführt. Eine Aufteilung in drei Umsätze (Veräußerung an den Sohn, Entnahme des verbliebenen Miteigentümeranteils und anschließende Nutzungsüberlassung an die GbR) entspreche nicht den rechtlichen Gegebenheiten.

Entscheidungsgründe

II. Die Revisionen des FA und des Klägers sind begründet und führen nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung der Vorentscheidung sowie zur Zurückverweisung der Sache an das FG. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz lässt sich aufgrund der bisher getroffenen Feststellungen nicht entscheiden, ob die Voraussetzungen für eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG 1993 vorliegen.

1. Ändern sich bei einem Grundstück die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, innerhalb von zehn Jahren seit dem Beginn der Verwendung, so ist für jedes Kalenderjahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorzunehmen (§ 15a Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG 1993).

Eine Änderung der Verhältnisse liegt nach § 15a Abs. 4 Satz 1 UStG 1993 auch vor, wenn das noch verwendungsfähige Grundstück vor Ablauf des Berichtigungszeitraums veräußert oder zum Eigenverbrauch entnommen wird und dieser Umsatz für den Vorsteuerabzug anders zu beurteilen ist als die Verwendung im ersten Kalenderjahr. Dies gilt nach § 15a Abs. 5 UStG 1993 auch, wenn die Veräußerung oder Entnahme im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung stattfindet. Führt die Veräußerung oder Entnahme jedoch zu einer Geschäftsveräußerung (§ 1 Abs. 1a UStG 1993), wird gemäß § 15a Abs. 6a Satz 1 UStG 1993 der für das Wirtschaftsgut maßgebliche Berichtigungszeitraum nicht unterbrochen. Vielmehr führt der Erwerber den bisherigen Berichtigungszeitraum fort.

2. Nach § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG 1993 unterliegen die Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen nicht der Umsatzsteuer. Eine Geschäftsveräußerung setzt nach § 1 Abs. 1a Satz 2 UStG 1993 voraus, dass ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht wird. § 1 Abs. 1a UStG 1993 setzt Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die

Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) in nationales Recht um. Gemäß dieser Richtlinienbestimmung können die Mitgliedstaaten die Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens, die entgeltlich oder unentgeltlich oder durch Einbringung in eine Gesellschaft erfolgt, so behandeln, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt und den Begünstigten der Übertragung als Rechtsnachfolger des Übertragenden ansehen. Nach dem Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) vom 27. November 2003 Rs. C-497/01 --Zita Modes-- (Slg. 2003, I-14393, BFH/NV Beilage 2004, 128, Umsatzsteuer-Rundschau ---UR-- 2004, 19 Randnr. 40) gilt dies für die Übertragung eines Geschäftsbetriebs oder eines selbständigen Unternehmens, die jeweils materielle und ggf. immaterielle Bestandteile umfassen, die zusammengenommen ein Unternehmen oder einen Unternehmensteil bilden, mit dem eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit fortgeführt werden kann. Der durch die Übertragung Begünstigte muss dabei beabsichtigen, den übertragenen Geschäftsbetrieb oder Unternehmensteil zu betreiben und nicht nur die betreffende Geschäftstätigkeit sofort abzuwickeln sowie ggf. den Warenbestand zu verkaufen (EuGH-Urteil Zita Modes in Slg. 2003, I-14393, BFH/NV Beilage 2004, 128, UR 2004, 19 Randnr. 46).

Nach dieser Rechtsprechung ist die Übertragung verpachteter oder vermieteter Immobilien unter Fortführung des Pacht- oder Mietvertrages durch den Erwerber eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Abs. 1a UStG 1993 (vgl. BFH-Beschluss vom 1. April 2004 V B 112/03, BFHE 205, 511, BStBl II 2004, 802, und BFH-Urteile vom 18. Januar 2005 V R 53/02, BFHE 208, 491, BStBl II 2007, 730; vom 24. Februar 2005 V R 45/02, BFHE 210, 146, BStBl II 2007, 61).

3. Entsteht eine Bruchteilsgemeinschaft durch Einräumung eines Miteigentumsanteils an einem durch den bisherigen Alleineigentümer in vollem Umfang vermieteten Grundstück, liegt nach dem Senatsurteil vom 6. September 2007 V R 41/05 (BFH/NV 2007, 2436) eine Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG 1993 vor. Die Bruchteilsgemeinschaft tritt dabei bereits im Zeitpunkt ihrer Entstehung gemäß § 571 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) a.F. in den zuvor abgeschlossenen Mietvertrag ein.

Auf die Bildung einer gesonderten GbR kommt es dabei nach dem Senatsurteil in BFH/NV 2007, 2436 nicht an. Denn die Verwaltung des gemeinschaftlichen Eigentums kann nach den Regeln der Gemeinschaft erfolgen, so dass, wenn nichts anderes vereinbart ist, es sich bei der Vermietung von Miteigentum durch die Bruchteilsgemeinschaft um eine Verwaltungsmaßnahme nach §§ 744, 745 BGB handelt (vgl. BFH-Urteil vom 25. März 1993 V R 42/89, BFHE 172, 134, BStBl II 1993, 729, m.w.N.). Vermietungsunternehmer i.S. des § 2 UStG 1993 ist dann die neu entstandene Bruchteilsgemeinschaft (vgl. insoweit BFH-Urteile in BFHE 175, 460, BStBl II 1995, 30, unter II. 2. b; vom 16. Mai 2002 V R 4/01, BFH/NV 2002, 1347).

Aufgrund des Eintritts der Bruchteilsgemeinschaft in den bestehenden Mietvertrag ist es nicht erforderlich, dass der bisherige Alleineigentümer den ihm verbliebenen Miteigentumsanteil an dem Grundstück der Grundstücksgemeinschaft aufgrund gesonderter Vereinbarung zur Nutzung überlässt. Der Senat hat insoweit im Urteil in BFH/NV 2007, 2436 die gegenteilige Rechtsprechung des XI. Senats des BFH (vgl. BFH-Urteile in BFHE 175, 460, BStBl II 1995, 30, unter II. 2. b, und vom 27. April 1994 XI R 91, 92/92, BFHE 174, 559, BStBl II 1994, 826, unter II. 2. a) aufgegeben.

4. Ist das Grundstück, an dem der Miteigentumsanteil eingeräumt wird, nur teilweise vermietet, gilt Folgendes:

a) Unter Fortführung der Grundsätze des Senatsurteils in BFH/NV 2007, 2436 liegt eine die Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 6a UStG 1993 ausschließende Geschäftsveräußerung i.S. von § 1 Abs. 1a UStG 1993 auch dann vor, wenn das Grundstück, an dem der Miteigentumsanteil eingeräumt wird, durch den bisherigen Alleineigentümer nicht in vollem Umfang, sondern nur teilweise vermietet und im Übrigen anderweitig genutzt wird. Im Hinblick auf den vermieteten Grundstücksteil rechtfertigt sich das Vorliegen der Geschäftsveräußerung aus den im Senatsurteil in BFH/NV 2007, 2436 dargelegten Gründen. Wie bei einer vollumfänglichen Vermietung eines Grundstücks geht auch in diesem Fall die unternehmerische Vermietungstätigkeit auf die Bruchteilsgemeinschaft über. Die Geschäftsveräußerung beschränkt sich dabei aber dem Umfang nach auf den vermieteten Grundstücksteil.

b) Im Hinblick auf den übrigen (nicht vermieteten) Grundstücksteil liegt keine Geschäftsveräußerung vor, so dass über die Vorsteuerberichtigung gemäß § 15a UStG 1993 nach Maßgabe der Nutzung und dem Umfang der Unternehmenszuordnung dieses Grundstücksteils gesondert zu entscheiden ist.

aa) Handelte es sich bis zur Begründung der Bruchteilsgemeinschaft um eine nichtunternehmerische Nutzung durch den bisherigen Alleineigentümer und lag auch keine anderweitige Zuordnung zum Unternehmen dieser Person vor, kommt weder der Nutzung noch der Übertragung des dieser Nutzung zuzurechnenden Grundstücksteils Unternehmenscharakter zu. Eine Anwendung von § 15a UStG 1993 kommt schon deshalb nicht in Betracht.

bb) Nutzte der bisherige Alleineigentümer --wie im Streitfall-- den nicht vermieteten Grundstücksteil für unternehmerische Zwecke, bleibt er auch als Miteigentümer in Bruchteilsgemeinschaft insoweit zum Vorsteuerabzug berechtigt, als er den Gemeinschaftsgegenstand im Rahmen der Zuordnung zu seinem Unternehmen für eigene unternehmerische Zwecke nutzt und diese Nutzung seinen quotalen Miteigentumsanteil am Grundstück nicht übersteigt (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 6. Oktober 2005 V R 40/01, BStBl II 2007, 13, BFH/NV 2006, 219). Dementsprechend ist der bisherige Alleineigentümer auch für die ab Entstehung der Bruchteilsgemeinschaft anfallenden Vorsteuerbeträge in dem Umfang zum Vorsteuerabzug berechtigt, als er Teile des Grundstücks weiterhin für eigene Unternehmenszwecke nutzt und der dieser Nutzung zuzurechnende Grundstücksteil seinen Miteigentumsanteil nicht übersteigt. Die Annahme einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG 1993 scheitert dann bei einer unveränderten Fortführung der bisherigen Nutzung daran, dass sich die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse im Hinblick auf die fortbestehende Berechtigung des bisherigen Alleineigentümers zum Vorsteuerabzug nicht geändert haben. Es liegt in diesem Fall auch keine unentgeltliche Nutzungsüberlassung der Bruchteilsgemeinschaft an den Miteigentümer vor, da der bisherige Alleineigentümer sein Nutzungsrecht nicht von der Bruchteilsgemeinschaft, sondern aus seinem Miteigentumsanteil ableitet.

Die bei Bruchteilsgemeinschaften bestehende Rechtslage unterscheidet sich somit von der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung bei Personengesellschaften. Anders als bei der Bruchteilsgemeinschaft steht dem Gesellschafter einer Personengesellschaft nur ein Anteil am Gesamthandsvermögen, nicht aber ein Anteil an den Gegenständen des Gesamthandsvermögens zu. Eine unentgeltliche Nutzung der dem Unternehmen der Gesellschaft zugeordneten Gegenstände des Gesamthandsvermögens durch den Gesellschafter für seine (und damit gesellschaftsfremden) Zwecke würde daher zu einem Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b UStG 1993 führen.

c) Im Ergebnis kommt es somit für den Vorsteuerabzug und die Vorsteuerberichtigung auf die Gesamtnutzung durch die Bruchteilsgemeinschaft und den Miteigentümer an. Anspruchsinhaber und -verpflichteter ist dabei die Bruchteilsgemeinschaft, soweit die Nutzung durch die Gemeinschaft erfolgt (s. oben a), und der jeweilige Miteigentümer im Hinblick auf die durch ihn persönlich erfolgende Nutzung (s. oben b).

5. Die Vorinstanz ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Das Urteil war daher aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

a) Die Einräumung eines Miteigentumsanteils an einem teilweise vermieteten und teilweise durch den bisherigen Alleineigentümer für andere unternehmerische Zwecke genutzten Grundstücks führt kraft Gesetzes zur Begründung einer Miteigentümergeinschaft. Die Vermietung kann dann durch die Bruchteilsgemeinschaft erfolgen, so dass es einer weitergehenden Gründung einer GbR nicht bedarf und deren Existenz ohne ausdrückliche Vereinbarungen auch nicht unterstellt werden kann (vgl. Karsten Schmidt in MünchKommBGB/5. Aufl., § 741 Rz 5, m.w.N.).

Bestand zwischen dem Kläger und seinem Sohn nur eine Bruchteilsgemeinschaft, scheidet das Vorliegen einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG 1993 bereits daran, dass sich die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse nicht geändert haben:

aa) Im Hinblick auf den zunächst durch den Kläger vermieteten Grundstücksteil kommt eine Vorsteuerberichtigung nicht in Betracht, da insoweit eine die Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 6a UStG 1993 ausschließende Geschäftsveräußerung i.S. von § 1 Abs. 1a UStG 1993 vorliegt. Die durch Einräumung des Miteigentumsanteils kraft Gesetzes entstandene Bruchteilsgemeinschaft trat in den zuvor durch den Kläger abgeschlossenen Mietvertrag kraft Gesetzes ein. Die Bruchteilsgemeinschaft setzte als neuer Unternehmer die bisher durch den Kläger ausgeübte Vermietungstätigkeit fort.

bb) Eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG 1993 scheidet auch im Hinblick auf den durch den Kläger eigenunternehmerisch genutzten Grundstücksteil aus, da sich diese Nutzung aus seinem Miteigentumsanteil ableitete und dieser Miteigentumsanteil von 80 v.H. den für eigenunternehmerische Zwecke genutzten Grundstücksteil von 63 v.H. überstieg. Darüber hinaus verwendete der Kläger den für sein Einzelunternehmen genutzten Grundstücksteil im Anschluss an das Entstehen der Bruchteilsgemeinschaft weiterhin ausschließlich nicht für abzugsschädliche Umsätze.

b) Sollte der Verkauf des Miteigentumsanteils demgegenüber nicht nur zur Entstehung einer Bruchteilsgemeinschaft, sondern zu einer weitergehenden Übertragung des Volleigentums an dem Grundstück in das Gesamthandvermögen einer zwischen dem Kläger und seinem Sohn bestehenden GbR oder zu einer Nutzungsüberlassung an eine derartige GbR geführt haben, ist zu prüfen, ob im Hinblick auf den vermieteten Grundstücksteil eine ggf. mehrfache Geschäftsveräußerung vorliegen kann, die zu einem Übergang der Vermietungstätigkeit vom Kläger auf die GbR führte und somit eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG 1993 ausschließt.

Eine Vorsteuerberichtigung käme auch im Hinblick auf den dem Kläger verbliebenen Grundstücksteil in Betracht, da insoweit keine Geschäftsveräußerung vorliegen kann. Insofern wäre zu prüfen, ob das Eigentum an dem Grundstück in das Gesamthandvermögen einer GbR übergegangen ist oder ob nur eine Nutzungsüberlassung an die GbR vorlag. Derartige Umsätze können gemäß § 4 Nr. 9 Buchst. a oder § 4 Nr. 12 UStG 1993 steuerfrei sein und zu einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG 1993 führen.

c) Bei seiner Würdigung im zweiten Rechtsgang wird das FG zu berücksichtigen haben, dass die ausdrückliche Vereinbarung eines Kaufvertrages über einen Miteigentumsanteil am Grundstück gegen die Annahme einer Gesellschaftsgründung durch Kläger und Sohn spricht und dass allein die durch Kläger und Sohn beabsichtigte Vermietung die Annahme einer in rechtlicher Hinsicht überflüssigen Gesellschaftsgründung nicht rechtfertigt, da diese Vermietung durch eine Bruchteilsgemeinschaft erfolgen kann. Im Übrigen wäre eine Personengesellschaft nur Unternehmer, wenn sie eine entgeltliche Leistung erbringt oder dies zumindest beabsichtigt. Im Hinblick auf den kraft Gesetzes erfolgten Übergang des Mietverhältnisses auf die Bruchteilsgemeinschaft konnte eine aus dem Kläger und seinem Sohn bestehende GbR aber nur bei Vorliegen ausdrücklicher Vereinbarungen, denen ggf. auch der Mieter zuzustimmen hätte, entgeltliche Vermietungsleistungen erbringen. Sind derartige Vereinbarungen nicht feststellbar, ist von einer Vermietung durch die Bruchteilsgemeinschaft auszugehen. Der steuerlichen Anmeldung einer GbR durch den Kläger beim FA käme dann kein Gewicht für die materiell-rechtliche Beurteilung zu.