Urteil vom 06. Mai 2010, V R 25/09

Geschäftsveräußerung durch Grundstücksübertragung ohne Übergang eines Mietvertrages

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1a, EWGRL 388/77 Art 5 Abs 8

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 11. Dezember 2008, Az: 9 K 412/05

Leitsätze

1. NV: Eine nach § 1 Abs. 1a UStG nicht steuerbare Geschäftveräußerung durch Grundstücksübertragung kann im Rahmen der erforderlichen Gesamtwürdigung aufgrund besonderer Umstände auch dann vorliegen, wenn auf den Erwerber kein bestehender Mietvertrag übergeht (Abgrenzung zu BFH-Urteil in BFHE 219, 284, BStBl II 2008, 447).

2. NV: Dies kann dann der Fall sein, wenn der Alteigentümer

- den mit einer GmbH bestehenden Mietvertrag kündigt,

- das unvermietete Grundstück auf den Geschäftsführer und Alleingesellschafter der GmbH überträgt,

- das Unternehmen der GmbH übernimmt,

- mit dem Erwerber des Grundstücks (Geschäftsführer und Alleingesellschafter der GmbH) einen neuen Mietvertrag abschließt und

- Kündigung des Mietvertrages, Grundstücksübertragung, Unternehmenserwerb und Neuabschluss des Mietvertrages in engem zeitlichem Zusammenhang miteinander stehen.

Tatbestand

1 I. Der Ehemann der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) hatte ein in seinem Eigentum stehendes Grundstück bebaut und ab 1. Januar 1995 umsatzsteuerpflichtig an die A-GmbH (GmbH) vermietet und aus den Baukosten den Vorsteuerabzug vorgenommen.

2 Mit (notariellem) Kaufvertrag vom 13. November 1997 erwarb die Klägerin das an die GmbH vermietete Grundstück von ihrem Ehemann. Die Besitzübergabe erfolgte zum 31. Dezember 1997. Der Mietvertrag mit der GmbH endete ebenfalls zum 31. Dezember 1997.

3 Die Klägerin war "zuletzt" Alleingesellschafterin und einzige Geschäftsführerin der GmbH. Die GmbH verkaufte mit Wirkung zum 31. Dezember 1997 ihren Geschäftsbetrieb an den Ehemann für 1 DM. Die GmbH wurde zum 1. Januar 1998 liquidiert. Nach § 1 Abs. 4 des Unternehmenskaufvertrages war beabsichtigt, "nach Übertragung des Eigentums am Grundstück zwischen dem Käufer und neuen Vermieter einen neuen Mietvertrag abzuschließen". Dementsprechend schlossen die Klägerin als neue Eigentümerin des Grundstücks und ihr Ehemann als Käufer des Unternehmens im Januar 1998 einen Mietvertrag über das Grundstück mit Wirkung ab 1. Januar 1998, wobei die Klägerin auf die nach § 4 Nr. 12 des Umsatzsteuergesetzes 1993/1999 (UStG) bestehende Steuerfreiheit der Vermietung gemäß § 9 UStG verzichtete. Ab dem Streitjahr 2001 vermietete die Klägerin das Grundstück umsatzsteuerfrei ohne Verzicht nach § 9 UStG.

4 Im Anschluss an eine beim Ehemann der Klägerin durchgeführte Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass die Übertragung des Grundstücks zu einer nach § 1 Abs. 1a UStG nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung geführt habe, so dass aufgrund der steuerfreien Vermietung in den Streitjahren 2001 bis 2004 bei der Klägerin eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 6a UStG vorzunehmen

sei und änderte die Steuerbescheide für die Streitjahre 2001 bis 2004 entsprechend. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

5 Das Finanzgericht (FG) stützte die Klageabweisung darauf, dass der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 11. Oktober 2007 V R 57/06 (BFHE 219, 284, BStBl II 2008, 447) zwar entschieden habe, dass die Veräußerung eines Grundstücks ohne Übergang des Mietvertrages grundsätzlich keine Geschäftsveräußerung sei. Anders sei es jedoch aufgrund der besonderen Umstände des vorliegenden Falls. Der Grundstückskaufvertrag vom 13. November 1997, der Unternehmenskaufvertrag zum 31. Dezember 1997 und der ab 1. Januar 1998 abgeschlossene Mietvertrag bildeten eine Regelungseinheit. Es sei von vornherein klar gewesen, dass der Geschäftsbetrieb der GmbH auf dem Grundstück verbleiben sollte.

6 Das Urteil des FG ist in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2009, 1978 veröffentlicht.

7 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin Verletzung materiellen Rechts. Es liege keine Geschäftsveräußerung vor. Es sei kein vermietetes Grundstück übertragen worden. Es lägen auch keine besonderen Umstände vor, die es rechtfertigten, trotz der Beendigung des Mietvertrages von einer Geschäftsveräußerung auszugehen. Maßgeblich sei, dass der bisherige Eigentümer und Vermieter in die Position eines Mieters wechseln sollte. Von einer Fortführung des bisherigen Mietverhältnisses könne daher keine Rede sein. Allein die Möglichkeit, erworbenen Grundbesitz vermieten zu können, reiche nicht aus. Der Ehemann der Klägerin sei mit dem von der GmbH übernommenen Unternehmensvermögen in anderen Geschäftsbereichen tätig gewesen. Alter und neuer Mietvertrag hätten in Einzelfragen wie z.B. Kündigungsfristen unterschiedliche Regelungen enthalten.

8 Die Klägerin beantragt,

das Urteil des FG und die Umsatzsteuerbescheide 2001 bis 2004 vom 11. März 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. Oktober 2005 aufzuheben.

9 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

10 Es liege eine Geschäftsveräußerung vor, da die Verträge vom 13. November 1997 aufeinander abgestimmt gewesen seien.

Entscheidungsgründe

11 II. Die Revision der Klägerin ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

12 1. Das FA hat zu Recht bei der Klägerin eine Vorsteuerkorrektur gemäß § 15a UStG vorgenommen, denn aufgrund der nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfreien Vermietung haben sich die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse i.S. von § 15a UStG geändert. Zwar hat nicht die Klägerin, sondern ihr Ehemann, den Vorsteuerabzug, dessen Berichtigung nach § 15a UStG strittig ist, in Anspruch genommen. Das FG ist jedoch zu Recht von einer Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG ausgegangen, so dass die Klägerin nach § 15a Abs. 6a UStG an die Stelle des Veräußerers tritt und zur Vorsteuerberichtigung verpflichtet ist.

13 2. Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen unterliegen nach § 1 Abs. 1a UStG nicht der Umsatzsteuer. Die Vorschrift setzt 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 dient der Umsetzung von Art. 5 Abs. 8 und Art. 6 Abs. 5 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 und ist entsprechend dieser Bestimmung richtlinienkonform auszulegen. Nach Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG können die Mitgliedstaaten die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens, die entgeltlich erfolgt, so behandeln, als ob keine Lieferung vorliegt.

14 3. Nach ständiger Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 30. April 2009 V R 4/07, BFHE 226, 138, BStBl I 2009, 863) im Anschluss an die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (seit 1. Dezember 2009:

Gerichtshof der Europäischen Union; Urteil vom 27. November 2003 C-497/01, Zita Modes, Slg. 2003, I-14393, BFH/NV Beilage 2004, 128) gilt für die Nichtsteuerbarkeit von Geschäftsveräußerungen Folgendes:

15 Die Nichtsteuerbarkeit der Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG soll die Übertragung von Unternehmen oder Unternehmensteilen erleichtern und vereinfachen. Die Vorschrift gilt für die Übertragung von Geschäftsbetrieben und von selbständigen Unternehmensteilen, die als Zusammenfassung materieller und immaterieller Bestandteile ein Unternehmen oder einen Unternehmensteil bilden, mit dem eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit fortgeführt werden kann. Der Erwerber muss die Unternehmensfortführung beabsichtigen, so dass das übertragene Vermögen die Fortsetzung einer bisher durch den Veräußerer ausgeübten Tätigkeit ermöglichen muss. Im Rahmen einer Gesamtwürdigung ist zu entscheiden, ob das übertragene Unternehmensvermögen als hinreichendes Ganzes die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ermöglicht, und ob die vor und nach der Übertragung ausgeübten Tätigkeiten übereinstimmen oder sich hinreichend ähneln. Die Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen und die Möglichkeit zur Unternehmensfortführung ohne großen finanziellen Aufwand sind nicht erforderlich. Der Fortsetzung der bisher durch den Veräußerer ausgeübten Tätigkeit steht es nicht entgegen, dass der Erwerber den von ihm erworbenen Geschäftsbetrieb in seinem Zuschnitt ändert oder modernisiert.

16 Bei Grundstücksgeschäften führt die Übertragung eines vermieteten oder verpachteten Grundstücks zu einer Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG, da durch den mit dem Grundstückserwerb verbundenen Eintritt in den Miet- oder Pachtvertrag ein Vermietungs- oder Verpachtungsunternehmen übernommen wird. Dementsprechend ist nach dem BFH-Urteil in BFHE 219, 284, BStBl II 2008, 447, unter II.2. die Veräußerung eines Gebäudes ohne Übergang eines Mietvertrages im Regelfall keine Geschäftsveräußerung. Denn die Übertragung eines unvermieteten Grundstücks führt nicht zur Übertragung eines Unternehmensteils, mit dem eine selbständige Tätigkeit fortgeführt werden kann, sondern zur Übertragung eines einzelnen Vermögensgegenstandes. Fehlt es an weiteren Faktoren wie z.B. einer bestehenden Vermietung oder Verpachtung des Grundstücks, liegt daher keine Geschäftsveräußerung vor.

17 4. Die Würdigung des FG, dass aufgrund der besonderen Umstände des Streitfalls von einer Geschäftsveräußerung auszugehen ist, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

18 Wie der Senat in seinem Urteil in BFHE 219, 284, BStBl II 2008, 447, unter II.2. entschieden hat, ist die Veräußerung eines Gebäudes ohne Übergang eines Mietvertrages im Regelfall keine Geschäftsveräußerung, da mit der Übertragung eines unvermieteten Grundstücks eine selbständige Tätigkeit nicht fortgeführt werden kann.

19 Aufgrund der im Streitfall bestehenden Besonderheiten hat das FG die für die Geschäftsveräußerung erforderliche Fortführung einer Vermietungstätigkeit auch ohne Übergang eines Mietvertrages zu Recht darauf gestützt, dass den Vereinbarungen zwischen der Klägerin, ihrem Ehemann und der GmbH ein Gesamtplan zugrunde lag, insbesondere die Vermietung an den Ehemann von vornherein feststand (§ 1 Abs. 4 des Unternehmenskaufvertrages) und die Klägerin im unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstücks --wie in § 1 Abs. 4 des Unternehmenskaufvertrages vorgesehen-- einen auf den Zeitpunkt der Besitzübertragung des Grundstücks bezogenen Mietvertrag mit ihrem Ehemann und damit mit der Person abschloss, auf die der Geschäftsbetrieb des bisherigen Mieters --einer GmbH, deren alleinige Gesellschafterin und einzige Geschäftsführerin die Klägerin war-- übergegangen ist. Weiter war die Klägerin neben dem der Grundstücksübertragung zugrunde liegenden Vertrag nicht nur am Abschluss des neuen Mietvertrages, sondern als Alleingesellschafterin und Geschäftsführerin der GmbH auch am Abschluss des Unternehmenskaufvertrages beteiligt.

20 Dass auf die Klägerin kein bestehender Mietvertrag übergegangen ist, sondern sie einen neuen Mietvertrag mit ihrem Ehemann als Erwerber des Geschäftsbetriebs des bisherigen Mieters abgeschlossen hat, ist für das Vorliegen einer Geschäftsveräußerung unerheblich, da die Beendigung des alten und der Abschluss eines neuen Mietvertrages unter den besonderen Umständen des Streitfalls zur Fortsetzung der bisherigen Vermietungstätigkeit führten und die hierfür maßgeblichen Umstände --anders als im Fall des Senatsurteils in BFHE 219, 284, BStBl II 2008, 447-- im Streitfall den beiden an der Grundstücksübertragung beteiligten Personen bekannt waren.

21 Entgegen der Auffassung der Klägerin kommt es nicht auf eine "Identität bzw. Teilidentität der beiden Mietverhältnisse" an, denn die Geschäftsveräußerung setzt nicht die Fortsetzung der nämlichen Tätigkeit, sondern nur voraus, dass sich die vor und nach der Übertragung ausgeübten Tätigkeiten hinreichend ähneln. Unerheblich ist daher, ob alter und neuer Mietvertrag zu Einzelfragen wie z.B. Kündigungsfristen unterschiedliche Regelungen enthielten und in welcher Branche der oder die Mieter vor und nach der Grundstücksübertragung tätig waren.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de