Urteil vom 28. October 2010, V R 22/09

Anforderungen an Geschäftsveräußerung - Richtlinienkonforme Auslegung des § 1 Abs. 1a UStG

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1a, EWGRL 388/77 Art 5 Abs 8, EWGRL 388/77 Art 6 Abs 5

vorgehend FG Düsseldorf, 28. April 2009, Az: 1 K 2778/05 U

Leitsätze

NV: Es liegt keine Geschäftsveräußerung vor, wenn die unternehmerische Tätigkeit des Veräußerers im Wesentlichen darin besteht, ein Gebäude zu errichten und Mieter für die einzelnen Mieteinheiten zu finden, um es im Anschluss an die Fertigstellung aufgrund der bereits erfolgten Vermietung besser veräußern zu können .

Tatbestand

1 I. Streitig ist, ob aufgrund der Lieferung eines Grundstücks durch den Beigeladenen an den Kläger und Revisionskläger (Kläger) eine Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a des Umsatzsteuergesetzes 1993 in der Fassung durch das Gesetz zur Bekämpfung des Missbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts vom 21. Dezember 1993 --UStG-- (BGBl I 1993, 2310, BStBl I 1994, 50) vorliegt, so dass der Kläger zu einer Berichtigung des vom Beigeladenen in Anspruch genommenen Vorsteuerabzugs nach § 15a Abs. 6a UStG verpflichtet ist.

2 Der Beigeladene hatte das Grundstück mit Kaufvertrag vom 22. Juni 1990 erworben und mit Umbau und Sanierung der hierauf gelegenen Gebäude begonnen. Der Beigeladene verpachtete einen sich auf dem Grundstück befindlichen Gebäudekomplex mit Vertrag vom 24. März 1994 an die D-GmbH zur Nutzung als Alten- und Altenpflegeheim. Nach § 3 des Vertrages begann die Pacht jeweils mit Fertigstellung der einzelnen Bauabschnitte. Pachtzahlungen erfolgten zunächst nicht.

3 Bereits vor dem Erwerb des Grundstücks vom Beigeladenen verpachtete der Kläger mit Vertrag vom 10. Oktober 1994 das Altenpflegeheim und das Hotel, wie bereits zuvor der Beigeladene, an die D-GmbH. Der monatliche Pachtzins für das Altenpflegeheim betrug zunächst --umsatzsteuerfrei-- 109.375 DM und für das Hotel 15.625 DM zzgl. Umsatzsteuer und sollte sich in den Folgejahren bis 1998 auf 36.500 DM (Hotel) und 255.200 DM (Altenpflegeheim) monatlich erhöhen (§ 4 Abs. 2 des Pachtvertrages). Der Höhe nach entsprachen die für 1998 vereinbarten Pachtzahlungen den zuvor zwischen dem Beigeladenen und der D-GmbH bestehenden Vereinbarungen. Darüber hinaus vermietete der Kläger mit Vertrag vom 12. Oktober 1994 Einrichtung und Zubehör des Altenpflegeheims und des Hotels an die D-GmbH mit Wirkung ab 1. Januar 1995. Die Miete sollte umsatzsteuerfrei 67.000 DM (Altenpflegeheim) und 33.000 DM zzgl. Umsatzsteuer (Hotel) betragen.

4 Der Beigeladene verkaufte das Grundstück an den Kläger mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 14. Oktober 1994. Der Kaufpreis betrug insgesamt 35.242.807,50 DM und entfiel in Höhe von 27.308.000 DM auf den mit einem Altenpflegeheim bebauten Grundstücksteil einschließlich dazugehörendem Inventar und in Höhe von 7.934.807,50 DM auf den als Hotel zu nutzenden Grundstücksteil einschließlich Inventar. Die Veräußerung des mit dem Altenpflegeheim bebauten Grundstücksteils sollte umsatzsteuerfrei erfolgen, während für den auf das Hotelgrundstück entfallenden Kaufpreisanteil von 7.934.807,50 DM im Kaufvertrag Umsatzsteuer in Höhe von 1.042.807,50 DM ausgewiesen wurde. Mit der Zahlung dieses Teilbetrages sollten das Grundstück sowie Besitz, Nutzungen, Lasten und Gefahr auf den Kläger übergehen. Ein Restkaufpreis von 6.242.807,50 DM sollte auf die vom Beigeladenen noch durchzuführenden Restbauarbeiten und das noch zu liefernde Inventar entfallen. Der Kläger war insoweit nur zur Zahlung entsprechend dem Baufortschritt verpflichtet (§ 3 Abs. 6 des Kaufvertrages).

5 Nach § 4 Abs. 3 des Kaufvertrages war dem "Verkäufer ... bekannt, dass der Käufer bezüglich des Vertragsgrundstücks einen Pachtvertrag mit der D-GmbH ... abgeschlossen hat, der mit Abschluss des vorliegenden Kaufvertrages wirksam wird. Der Verkäufer versichert, dass anderweitige Miet-, Pacht- und Nutzungsverhältnisse der

Durchführung dieses Pachtvertrages nicht entgegenstehen". Der zwischen dem Beigeladenen und der D-GmbH abgeschlossene Pachtvertrag endete mit der "Veräußerung" des Pachtobjektes an den Kläger.

6 Im Zeitpunkt des Vertragsschlusses am 14. Oktober 1994 wurde bereits ein Teil des Gebäudekomplexes als Alten- und Altenpflegeheim genutzt, musste jedoch noch weiter um- und ausgebaut werden. Ein zweiter Gebäudekomplex wurde im Zeitpunkt des Vertragsschlusses vom Beigeladenen noch für den Betrieb als Hotel saniert und umgebaut. Nach § 2 Abs. 4 des Kaufvertrages vom 14. Oktober 1994 verpflichtete sich der Beigeladene gegenüber dem Kläger zur schlüsselfertigen Erstellung der beiden Bauwerke "Hotel" und "Altenpflegeheim" und zur Lieferung des kompletten Inventars. Die Fertigstellung der beiden Bauwerke sollte bis zum 23. Dezember 1994 erfolgen.

7 Die Fertigstellung des Gesamtobjektes verzögerte sich erheblich. Eine Endabnahme, bei der noch erhebliche Mängel festgestellt wurden, erfolgte erst am 11. März 1997. Die eigenen Aufwendungen des Klägers für die endgültige Fertigstellung erhöhten sich um 5.032.283,98 DM auf insgesamt 11.275.091,48 DM. Im Hinblick auf die verspätete Fertigstellung der Baumaßnahmen vereinbarten Kläger und D-GmbH in der Folgezeit für die Jahre 1995 bis 1997 verminderte Pachtzahlungen.

8 Der Beigeladene nahm für Umbau und Sanierung den Vorsteuerabzug in Anspruch. Dem lag die Absicht zugrunde, in dem Umfang auf die Steuerfreiheit der Verpachtungsumsätze zu verzichten, in dem der Heimbetreiber die vermieteten Räume entsprechend dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 21. April 1993 XI R 55/90 (BFHE 172, 141, BStBl II 1994, 266) im Rahmen von Pflegeheimverträgen nach § 9 UStG steuerpflichtig überlassen konnte. Hinsichtlich der zur Nutzung als Alten- und Altenpfle-geheim vorgesehenen Gebäudeteile belief sich der in Anspruch genommene Vorsteuerabzug auf 1.657.852,23 DM.

9 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ging im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung davon aus, dass die Grundstücksübertragung zu einer nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung i.S. von § 1 Abs. 1a UStG geführt habe, so dass den Kläger eine Berichtigungspflicht nach § 15a Abs. 6a UStG treffe. Da der Kläger das Alten- und Altenpflegeheim in den Streitjahren steuerfrei an die D-GmbH verpachtet habe, sei der von dem Beigeladenen geltend gemachte Vorsteuerabzug beim Kläger insoweit nach § 15a UStG zu berichtigen, als die erstmalige Nutzung noch beim Beigeladenen erfolgt sei. Das FA erließ am 25. September 1998 geänderte Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre 1995 und 1996. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

10 Das Finanzgericht (FG) bestätigte die Auffassung des FA, dass eine Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG vorliege, so dass den Kläger die Berichtigungspflicht nach § 15a Abs. 6a UStG treffe. Der Beigeladene habe dem Kläger einen in der Gliederung seines Unternehmens gesondert geführten, hinreichend verfestigten und bereits in Gang gesetzten Verpachtungsbetrieb übertragen, den der Kläger fortgeführt habe, da die Gebäude auf der Grundlage des zwischen dem Beigeladenen und der D-GmbH abgeschlossenen Pachtvertrages vom 24. März 1994 bereits teilweise durch die Pächterin als Altenpflegeheim genutzt worden seien. Ob und in welchem Umfang die D-GmbH das hierfür geschuldete Pachtentgelt an den Beigeladenen entrichtet habe, sei nicht maßgeblich. Der Beigeladene habe zunächst auch die Absicht gehabt, das Objekt nachhaltig zu verpachten. Es bestünden keine Anhaltspunkte dafür, dass die Verpachtung nur deshalb erfolgt sei, um das Objekt zu besseren Bedingungen veräußern zu können. Der Annahme einer Geschäftsveräußerung stehe nicht entgegen, dass bei Abschluss des Kaufvertrages noch umfangreiche Restbauarbeiten an dem Kaufobjekt durchzuführen gewesen seien, sich die endgültige Fertigstellung noch erheblich verzögert habe und hierfür noch erhebliche finanzielle Aufwendungen von insgesamt 11.275.091,48 DM beim Kläger entstanden seien. Ein hinreichend verfestigter und in Gang gesetzter Verpachtungsbetrieb bestehe auch, wenn sich die tatsächlich erfolgte Gebrauchsüberlassung lediglich auf Teilflächen des veräußerten Gebäudes beziehe und sich die übrigen --auch überwiegenden-- Teilflächen noch im Stadium der "Renovierung" befänden. Auch dann ermögliche das übertragene Grundstück dem Erwerber die Fortführung der bereits vom Veräußerer begonnenen Verpachtungstätigkeit. Entscheidend sei, dass das übertragene Vermögen die Fortsetzung der bisher durch den Veräußerer ausgeübten Tätigkeit ermögliche.

11 Mit Beschluss vom 27. Januar 2009 hat das FG den Verkäufer des Grundstücks zum Verfahren beigeladen.

12 Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1599 veröffentlicht.

13 Mit seiner Revision macht der Kläger Verletzung materiellen Rechts sowie unzureichende Sachaufklärung geltend. Die Voraussetzungen einer Geschäftsveräußerung seien nicht erfüllt, da er vom Beigeladenen kein bereits bestehendes Verpachtungsunternehmen, sondern lediglich ein noch nicht fertig gestelltes Gebäude erworben habe. Die Verhandlungen über den Erwerb hätten bereits Anfang 1994 begonnen. Es fehle an dem erforderlichen Fortführungszusammenhang, da kein Mietvertrag auf ihn übergegangen sei. Der Beigeladene sei bei der

Übertragung nur als Verkäufer tätig gewesen. Der Beigeladene sei bauträgerähnlich aufgetreten. Das Gebäude sei noch nicht fertig gestellt gewesen.

14 Der Kläger beantragt,

das Urteil des FG aufzuheben und die Umsatzsteuerbescheide 1995 und 1996 vom 28. April 2005 und die Einspruchsentscheidung vom 3. Juni 2005 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer um 139.712,83 DM (1995) und 163.612,52 DM (1996) herabgesetzt wird.

15 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

16 Das FA verteidigt die Vorentscheidung. Auch in der Gründungsphase eines Unternehmens könne es zu einer Geschäftsveräußerung kommen. Die erste Nutzung durch den Pächter sei Mitte Dezember 1993 erfolgt. Der erforderliche Fortführungszusammenhang liege vor. Der Pachtvertrag sei nur formal neu durch den Kläger abgeschlossen worden. Der Beigeladene habe nicht bauträgerähnlich gehandelt, da er ursprünglich das Objekt selbst habe langfristig betreiben wollen.

17 Der Beigeladene hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

18 II. Die Revision des Klägers ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen dem Urteil des FG kommt das Nichtvorliegen einer Geschäftsveräußerung i.S. von § 1 Abs. 1a UStG in Betracht, so dass der Kläger dann nicht zu einer Berichtigung des vom Beigeladenen in Anspruch genommenen Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG verpflichtet wäre.

19 1. Das FG hat zur Frage, ob es sich bei der Übertragung des Grundstücks vom Beigeladenen auf den Kläger um eine Geschäftsveräußerung i.S. von § 1 Abs. 1a UStG handelte, keine hinreichenden Feststellungen getroffen.

20 a) 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.

21 b) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 30. April 2009 V R 4/07, BFHE 226, 138, BStBl II 2009, 863) im Anschluss an das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 27. November 2003 C-497/01, Zita Modes (Slg. 2003, I-14393, BFH/NV Beilage 2004, 128) setzt die Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG die Übertragung eines Geschäftsbetriebs oder eines selbständigen Unternehmensteils voraus, der als Zusammenfassung materieller und immaterieller Bestandteile ein Unternehmen oder einen Unternehmensteil bildet, 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.

22 Keine Geschäftsveräußerung liegt vor, wenn die unternehmerische Tätigkeit des Veräußerers im Wesentlichen darin besteht, ein Gebäude zu errichten und Mieter für die einzelnen Mieteinheiten zu finden, um es im Anschluss an die Fertigstellung aufgrund der bereits erfolgten Vermietung besser veräußern zu können. Ein Vermietungsunternehmen, das vom Erwerber fortgeführt werden könnte, liegt dann nicht vor (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 18. September 2008 V R 21/07, BFHE 222, 170, BStBl II 2009, 254, unter II.1.c).

23 c) Zwar hat das FG zu Recht entschieden, dass der formale Neuabschluss des Pachtvertrages zwischen dem Kläger und der D-GmbH nicht zwingend gegen die Annahme einer Geschäftsveräußerung spricht (vgl. BFH-Urteil vom 6. Mai 2010 V R 25/09, BFH/NV 2010, 1873, unter II.4., wonach es insoweit auf die Umstände des Einzelfalls ankommt).

24 Im Streitfall ist das FG jedoch rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass selbst unter Berücksichtigung des Senatsurteils in BFHE 222, 170, BStBl II 2009, 254 keine Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die Verpachtung durch den Beigeladenen nur deshalb erfolgte, um das Objekt zu besseren Bedingungen veräußern zu können. Das FG hat insoweit nicht hinreichend berücksichtigt, dass Immobilientransaktionen von der Größe des Streitfalls in aller Regel erst im Anschluss an längere Vertragsverhandlungen abgeschlossen werden. Im Hinblick hierauf ist es entgegen dem FG-Urteil naheliegend, dass der Beigeladene im März 1994 den Pachtvertrag mit der D-GmbH abgeschlossen hat, um das Objekt dann mehrere Monate später durch Vertrag vom 10. Oktober 1994 gewinnbringender verkaufen zu können. Dies kann ebenso wie die beim Vertragsschluss noch fehlende Fertigstellung gegen ein beim Beigeladenen hinreichend verfestigtes Verpachtungsunternehmen sprechen, so dass es sich umsatzsteuerrechtlich nicht um eine Geschäftsveräußerung, sondern um die Lieferung eines Einzelwirtschaftsguts handeln kann.

25 2. Das Urteil der Vorinstanz ist von anderen Grundsätzen ausgegangen und war daher aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif. Im zweiten Rechtsgang sind weitere Feststellungen zum Erwerb des Objektes durch den Kläger zu treffen. Insbesondere ist aufzuklären, ob die Verhandlungen über den Kauf des Objektes zwischen dem Beigeladenen und dem Kläger, wie der Kläger in der Revision unwidersprochen vorgetragen hat, bereits zum Jahresanfang 1994 aufgenommen wurden. Dies kann die Annahme einer Verpachtung durch den Beigeladenen in Veräußerungsabsicht rechtfertigen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de