Urteil vom 29. August 2012, XI R 10/12

Voraussetzungen für eine nicht umsatzsteuerbare Veräußerung eines Teilvermögens - Geschäftsveräußerung im Ganzen i.S. des § 1 Abs. 1a UStG setzt keine Beendigung der unternehmerischen Betätigung des Veräußerers voraus

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 1a, EWGRL 388/77 Art 5 Abs 8, EWGRL 388/77 Art 6 Abs 5, EGRL 112/2006 Art 19, EStG § 16

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 09. Februar 2012, Az: 12 K 3973/08

Leitsätze

Eine Geschäftsveräußerung im Ganzen i.S. des § 1 Abs. 1a UStG setzt keine Beendigung der unternehmerischen Betätigung des Veräußerers voraus .

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist Rechtsnachfolgerin der W-GmbH, die im Streitjahr 2000 die Errichtung und Erhaltung sowie die Führung von Kliniken, ... insbesondere zur Behandlung von Gefäßerkrankungen sowie zur Durchführung von Laseroperationen, zum Gegenstand hatte. Gesellschafter (jeweils zur Hälfte) und Geschäftsführer der W-GmbH waren die Ärzte Y und Z. Die W-GmbH hat ihren Geschäftsbetrieb in gemieteten Räumen auf dem Grundstück U-Straße ... in X ausgeübt. Mieter waren die W-GmbH, Y und Z.

Mit einem am 28. Februar 2000 notariell beurkundeten Vertrag veräußerten

- die W-GmbH zum Buchwert an Z "ihren gesamten Bestand an technischen Anlagen und Maschinen, anderen Anlagen und Betriebs- und Geschäftsausstattung, wie diese aus der (...) Anlage hervorgehen" und

- Z an Y zu einem Kaufpreis von 1 DM seine Geschäftsanteile an der W-GmbH.

Außerdem vereinbarten die W-GmbH und Y einerseits und Z andererseits, dass "sämtliche Rechte und Pflichten aus ... (dem vorstehend erwähnten) Mietverhältnis ... auf ... (Z) übergehen und von diesem im Innenverhältnis übernommen werden". Die Vertragsparteien waren sich ferner "einig, dass die Konzession zum Betrieb der ... Klinik (§ 30 GewO) auf den Käufer übergeht". Zudem trat Z in die Rechte und Pflichten aus den mit der W-GmbH bestehenden Arbeitsverhältnissen und weiteren Dauerschuldverhältnissen ein.

3 Nicht mitveräußert wurden ein Farbstofflaser und ein "EpiLight gepulstes Lichtsystem".

4 Z betrieb unter der bisherigen Anschrift mit den erworbenen Wirtschaftsgütern und dem von der W-GmbH übernommenen Personal eine Klinik für Venenmedizin in der Rechtsform eines Einzelunternehmens. Die W-GmbH führte ihr Unternehmen an anderer Stelle in X fort.

5 Im Rahmen einer Außenprüfung bei der W-GmbH kam der Prüfer zu dem Ergebnis, dass die Veräußerung des Anlagevermögens im Streitfall nicht als eine Geschäftsveräußerung i.S. von § 1 Abs. 1a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) anzusehen sei. Die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer sei daher um ... DM zu erhöhen. Die W-GmbH habe ihr Unternehmen in X fortgeführt, wenn auch unter anderer Anschrift. Auch seien nach der am 28. Februar 2000 notariell beurkundeten Veräußerung die aufgeführten Gegenstände und auch ein "Epilight Upgrade" im

Anlagevermögen der W-GmbH verblieben. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte dem Bericht mit seinem Umsatzsteuerbescheid für 2000 vom 24. Februar 2006. Der Einspruch blieb erfolglos.

6 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Es führte zur Begründung im Wesentlichen aus, die Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sei eine Geschäftsveräußerung i.S. von § 1 Abs. 1a UStG, denn Z habe mit Wirtschaftsgütern und Rechtsverhältnissen, die er aufgrund des am 28. Februar 2000 notariell beurkundeten Vertrags erworben habe bzw. in die er aufgrund dieses Vertrags eingetreten sei, sowohl Vermögensgegenstände übernommen, die ein hinreichendes Ganzes bildeten, die ihm die Fortsetzung einer bisher durch die Klägerin ausgeübten Tätigkeit ermöglichten, als auch diese Tätigkeit anschließend ausgeübt.

7 Kein anderes Ergebnis folge daraus, dass die W-GmbH ihr Unternehmen auch nach dem 28. Februar 2000 in ihrem bisherigen Umfang, also auch die Tätigkeit auf dem Gebiet der Venenmedizin, fortgeführt habe. Jedenfalls habe Z von der W-GmbH Wirtschaftsgüter und Rechtsverhältnisse in einem Umfang übernommen, der es ihm, was unter den Beteiligten auch unstreitig sei, ermöglicht habe, das bisherige Unternehmen auf dem Gebiet der Venenmedizin fortzuführen.

8 Das Urteil ist veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 1192.

9 Das FA stützt seine Revision auf die Verletzung von § 1 Abs. 1a UStG. Das FG habe rechtsfehlerhaft der Tatsache der durchgängigen Unternehmensfortführung durch den Veräußerer keine Bedeutung beigemessen. Eine Fortführung komme schon logisch nicht in Betracht, wenn das Unternehmen bei dem Veräußerer verbleibe. Im Rahmen der erforderlichen Gesamtwürdigung, ob eine Geschäftsveräußerung im Ganzen gegeben sei, könne dies nicht ohne Auswirkung sein. Zwar habe der Erwerber mit den erworbenen Gegenständen eine wirtschaftliche Tätigkeit aufnehmen und ein Unternehmen führen können, er habe aber nicht das ganze Unternehmen des Veräußerers erworben. Das Unternehmen des Veräußerers existiere auch nach der Übertragung der Wirtschaftsgüter unter seinem bisherigen Namen, mit seinem bisherigen Patientenstamm und Firmenwert fort.

10 Die in § 1 Abs. 1a Satz 3 UStG und in Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) geregelte Rechtsfolge einer Geschäftsveräußerung im Ganzen, dass der Erwerber an die Stelle des Veräußerers trete bzw. dessen Rechtsnachfolger werde, habe somit nicht eintreten können.

11 Da es nach Auffassung des FG im Rahmen des § 1 Abs. 1a UStG nur auf die Verhältnisse beim Erwerber ankommen solle, könne bereits der Verkauf einzelner Wirtschaftsgüter eine Geschäftsveräußerung im Ganzen sein. Das aber widerspreche dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung. Die Entscheidung des FG führe in der Praxis dazu, dass in jedem Fall des Verkaufs von Anlagevermögen zu ermitteln sei, wie der Käufer mit dem Erwerb verfahre. Es könne zu erheblichen tatsächlichen und rechtlichen Schwierigkeiten kommen. "Aus einem Betrieb heraus" könnten zwei oder mehr Geschäftsveräußerungen erfolgen, was gegen § 1 Abs. 1a UStG verstoßen würde. Schließlich wäre die gesetzliche Unterscheidung in § 1 Abs. 1a UStG zwischen dem Unternehmen als solchem und einem in seiner Gliederung gesondert geführten Betrieb gegenstandslos.

12 Das FA beantragt,
das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

13 Die Klägerin beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

14 Die Klägerin teilt die Ansicht des FG. Der Bundesfinanzhof (BFH) habe wiederholt entschieden, dass die Nichtübertragung betriebswesentlicher Wirtschaftsgüter der Annahme einer Geschäftsveräußerung nicht entgegenstehe, wenn der Erwerber unabhängig davon eine fortführungsfähige Sachgesamtheit erwerbe und ein hinreichend ähnliches Unternehmen mittels des erworbenen Substrats auch tatsächlich fortführe. Im Streitfall sei der Erwerber auf dem Gebiet der Lasermedizin nicht tätig gewesen. Daher sei es für ihn wirtschaftlich sinnlos gewesen, Einzelwirtschaftsgüter zu erwerben, die er nicht benötige. Eine Geschäftsveräußerung könne nicht davon abhängen, dass der Erwerber Wirtschaftsgüter übernehme, die für ihn wirtschaftlich sinnlos seien.

15 Die Ansicht des FA, dass der Veräußerer seine unternehmerische Betätigung beenden müsse, finde nirgendwo eine Stütze und widerspreche dem Wortlaut und der Intention der Richtlinie 77/388/EWG. Ferner genüge für eine Geschäftsveräußerung die Veräußerung eines fortführungsfähigen Unternehmensteils. Die veräußerten

Vermögensgegenstände umfassten sämtliche Wirtschaftsgüter, die für die Fortführung des Unternehmensbereichs "Venenmedizin" erforderlich gewesen seien.

Entscheidungsgründe

II.

16 Die Revision des FA ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend die Voraussetzungen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen i.S. des § 1 Abs. 1a UStG angenommen.

17 1. Nach § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG unterliegen die Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen nicht der Umsatzsteuer. Eine Geschäftsveräußerung liegt vor, wenn 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 Satz 2 UStG). Der erwerbende Unternehmer tritt an die Stelle des Veräußerers (§ 1 Abs. 1a Satz 3 UStG).

18 a) § 1 Abs. 1a UStG dient der Umsetzung von Art. 5 Abs. 8 und Art. 6 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG in nationales Recht und ist entsprechend dieser Bestimmung richtlinienkonform auszulegen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 18. Januar 2005 V R 53/02, BFHE 208, 491, BStBl II 2007, 730).

19 Nach Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG (nunmehr Art. 19 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL--) können die Mitgliedstaaten die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens, die entgeltlich erfolgt, so behandeln, als ob keine Lieferung vorliegt, und den Begünstigten der Übertragung als Rechtsnachfolger des Übertragenden ansehen.

20 Die Bestimmung bezweckt nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH), die Übertragung von Unternehmen oder Unternehmensteilen zu erleichtern und zu vereinfachen (EuGH-Urteile vom 27. November 2003 C-497/01 --Zita Modes--, Slg. 2003, I-14393, BFH/NV Beilage 2004, 128, Rz 39; vom 10. November 2011 C-444/10 --Schriever--, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2011, 937, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2011, 2196, Rz 23), und erfasst dementsprechend 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 (EuGH-Urteile in Slg. 2003, I-14393, BFH/NV Beilage 2004, 128, Rz 40; in UR 2011, 937, DStR 2011, 2196, Rz 25; BFH-Urteil vom 18. Januar 2012 XI R 27/08, BFHE 235, 571, BFH/NV 2012, 677).

21 Der Erwerber muss dabei beabsichtigen, den übertragenen Geschäftsbetrieb oder Unternehmensteil zu betreiben. Nicht begünstigt ist die sofortige Abwicklung der übernommenen Geschäftstätigkeit (EuGH-Urteil in Slg. 2003, I-14393, BFH/NV Beilage 2004, 128, Rz 44; BFH-Urteile vom 30. April 2009 V R 4/07, BFHE 226, 138, BStBl II 2009, 863; in BFHE 235, 571, BFH/NV 2012, 677).

22 b) Im Rahmen einer Gesamtwürdigung ist es für die Geschäftsveräußerung entscheidend, ob das übertragene Unternehmensvermögen als hinreichendes Ganzes die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ermöglicht (BFH-Urteil in BFHE 235, 571, BFH/NV 2012, 677), 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 ist nicht erforderlich (BFH-Urteile vom 1. August 2002 V R 17/01, BFHE 200, 97, BStBl II 2004, 626; vom 28. November 2002 V R 3/01, BFHE 200, 160, BStBl II 2004, 665, und vom 23. August 2007 V R 14/05, BFHE 219, 229, BStBl II 2008, 165; vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 235, 571, BFH/NV 2012, 677). Der Fortsetzung der bisher durch den Veräußerer ausgeübten Tätigkeit steht es nicht entgegen, wenn der Erwerber den von ihm erworbenen Geschäftsbetrieb in seinem Zuschnitt ändert oder modernisiert (BFH-Urteile in BFHE 219, 229, BStBl II 2008, 165; in BFHE 226, 138, BStBl II 2009, 863).

23 2. Das FG hat nach diesen Grundsätzen zu Recht die Anwendung von § 1 Abs. 1a UStG bejaht.

24 Bei der im Streitfall erfolgten Übertragung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens einschließlich des Übergangs der Rechte und Pflichten aus dem Mietverhältnis und weiteren Dauerschuldverhältnissen, dem gewollten Übergang der Konzession zum Betrieb einer Klinik und der im Zeitpunkt der Übertragung bestehenden Arbeitsverhältnisse handelt es sich um Teilvermögen i.S. des Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG und in

richtlinienkonformer Auslegung um einen in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführten Betrieb i.S. des § 1 Abs. 1a UStG.

25 a) Der Begriff des Teilvermögens bezieht sich nicht auf einen oder mehrere lose Bestandteile eines Unternehmens, sondern auf eine Kombination von ihnen, die zur Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ausreicht, auch wenn diese Tätigkeit nur Teil eines größeren Unternehmens ist, von dem sie abgespalten wurde (Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs vom 26. September 2002 --Zita Modes--, Slg. 2003, I-14393, Rz 36). Der EuGH stellt dementsprechend in Anbetracht des Zwecks, die Übertragung von Unternehmensteilen zu erleichtern und zu vermeiden, dass die Mittel des Begünstigten übermäßig steuerlich belastet werden, für die Übertragung eines Unternehmensteils darauf ab, dass die Bestandteile erfasst werden, mit denen eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit fortgeführt werden kann (EuGH-Urteile in Slg. 2003, I-14393, BFH/NV Beilage 2004, 128, Rz 39 f.; in UR 2011, 937, DStR 2011, 2196, Rz 25). Dies ist hier der Fall.

26 b) Die für die Bejahung einer Teilvermögensveräußerung erforderliche Sachgesamtheit ergibt sich im Streitfall aus der einheitlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, der Nachfolge in das bestehende Mietverhältnis für die Geschäftsräume U-Straße ... in X sowie in weitere Dauerschuldverhältnisse, dem vereinbarten Übergang der Konzession zum Betrieb einer Klinik und des Übergangs der im Zeitpunkt der Übertragung bestehenden Arbeitsverhältnisse auf Z. Er führte die Klinik auf dem Gebiet der Venenmedizin in den Geschäftsräumen fort. Die übernommenen Vermögensgegenstände umfassten alle Bestandteile, mit denen Z den Unternehmensteil "Venenmedizin" der W-GmbH fortführen konnte. Es ist daher unerheblich, dass Z für seine Tätigkeit unwesentliche Wirtschaftsgüter nicht übernommen hat (vgl. BFH-Urteile in BFHE 200, 97, BStBl II 2004, 626; in BFHE 219, 229, BStBl II 2008, 165; ebenso Abschn. 1.5. Abs. 3 Satz 1 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses). Die vor und nach der Übertragung ausgeübten Tätigkeiten des Z im Unternehmensteil "Venenmedizin" stimmten überein.

27 aa) Aus den Urteilen des EuGH in den Rechtssachen --Abbey National-- (Urteil vom 22. Februar 2001 C-408/98, Slg. 2001, I-1361, BFH/NV Beilage 2001, 48), --Zita Modes-- (Slg. 2003, I-14393, BFH/NV Beilage 2004, 128, Rz 32 bis 40) und --Schriever-- (UR 2011, 937, DStR 2011, 2196, Rz 22 bis 25) sowie dem geschilderten Vereinfachungszweck des Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG folgt, dass die im Rahmen der Geschäftsveräußerung im Ganzen erforderliche Möglichkeit der Fortführung aus der Sicht des Erwerbers zu bestimmen ist.

28 Auch ohne Einstellung der unternehmerischen Tätigkeit durch die veräußernde W-GmbH konnte Z den Klinikbetrieb fortführen. Dies schließt es im Streitfall aus, eine Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Abs. 1a UStG von der Beendigung der unternehmerischen Betätigung bei dem Veräußerer abhängig zu machen (im Erg. ebenso Büchter-Hole, EFG 2012, 1194; Birkenfeld in Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, § 34 Rz 111).

29 bb) Aufgrund der unionsrechtlich (Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG bzw. Art. 19 MwStSystRL) vorzunehmenden Abgrenzung der begünstigten Teilvermögensveräußerung in § 1 Abs. 1a UStG kommt die Heranziehung ertragsteuerrechtlicher Definitionen zum Vorliegen der Veräußerung eines Teilbetriebs i.S. des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes nicht in Betracht (gl.A. Wäger, UR 2004, 26; Meyer in Offerhaus/Söhn/ Lange, § 1 UStG Rz 378). Deshalb ist es umsatzsteuerrechtlich unerheblich, dass ertragsteuerrechtlich eine Teilbetriebsveräußerung nur angenommen wird, wenn der veräußernde Gewerbetreibende die bisher in diesem Teilbetrieb entfaltete Tätigkeit endgültig einstellt (vgl. dazu BFH-Urteile vom 20. Januar 2005 IV R 14/03, BFHE 209, 95, BStBl II 2005, 395; vom 4. Juli 2007 X R 49/06, BFHE 218, 316, BStBl II 2007, 772; BFH-Beschluss vom 24. September 2008 X B 192/07, BFH/NV 2009, 43).

30 c) Auch mit seinen weiteren Einwendungen dringt das FA im Streitfall nicht durch.

31 aa) Da eine Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Abs. 1a UStG vorliegt, trat der erwerbende Z gemäß § 1 Abs. 1a Satz 3 UStG an die Stelle der veräußernden W-GmbH, soweit die Teilvermögensveräußerung reichte. Die, z.B. für eine etwaige Fortführung von Vorsteuerberichtigungsverpflichtungen der Veräußerin relevanten, von der Übertragung erfassten Wirtschaftsgüter ergeben sich aus der der notariellen Urkunde beigefügten Anlage.

32 bb) Soweit das FA vorträgt, dass unter Zugrundelegung der Vorentscheidung bereits der Verkauf einzelner Wirtschaftsgüter eine Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Abs. 1a UStG sein könne, folgt der Senat dem nicht. Wie dargelegt, liegt im Streitfall eine für eine begünstigte Teilvermögensveräußerung erforderliche Sachgesamtheit vor. Dies ist nicht mit der bloßen Übertragung einzelner Gegenstände, mit denen keine unternehmerische Tätigkeit ausgeführt wird, vergleichbar oder gleichzusetzen.

33 cc) Entgegen den Bedenken des FA können --sofern die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1a UStG erfüllt sind-- aus einem Unternehmen auch mehrere Teilvermögen jeweils nicht steuerbar auf mehrere Erwerber übertragen werden.

34 Eine abweichende rechtliche Beurteilung ergibt sich nicht aus dem Urteil des Hessischen FG vom 29. Dezember 2011 1 K 3828/05 (juris). Denn dessen Sachverhalt ist nicht mit dem des Streitfalls vergleichbar. Dort hat die Erwerberin von der Veräußerin nur den Warenbestand erworben. Die Erwerberin hat diesen Warenbestand auch nicht in der Absicht erworben, den Geschäftsbetrieb selbst weiter fortzuführen. Überdies wurde sie nicht in die Lage versetzt, den Geschäftsbetrieb fortzuführen (vgl. unter I.2.d und e des Urteils).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de