Urteil vom 29. August 2012, XI R 1/11

Im Unternehmenskaufvertrag vereinbartes Wettbewerbsverbot als Umsatz im Rahmen einer Geschäftsveräußerung - Fehlende Weiterführung des Namens des übernommenen Unternehmens unschädlich

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 1a, UStG § 2 Abs 1, EWGRL 388/77 Art 5 Abs 8, EGRL 112/2006 Art 19, UStG § 3 Abs 9, UStG § 1 Abs 1 Nr 1 S 1

vorgehend FG Münster, 06. Dezember 2010, Az: 15 K 2529/07 U

Leitsätze

1. Zu den "Umsätzen im Rahmen einer Geschäftsveräußerung" i.S. von § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG zählen alle in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Veräußerungsvorgang bewirkten Einzelleistungen .

2. Das in einem Unternehmenskaufvertrag betreffend einen ambulanten Pflegedienst vereinbarte Wettbewerbsverbot kann als Umsatz im Rahmen einer Geschäftsveräußerung nicht steuerbar sein .

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob ein im Unternehmenskaufvertrag vereinbartes Wettbewerbsverbot einen nicht steuerbaren Umsatz im Rahmen einer Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Abs. 1a Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) darstellt oder als sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9 i.V.m. § 3a Abs. 4 Nr. 9 UStG steuerbar ist.

2 Die im Jahr 1991 in der Rechtsform einer GbR gegründete Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) betrieb einen ambulanten Pflegedienst. Sie führte nach § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG umsatzsteuerfreie Umsätze aus. Gesellschafterinnen waren Frau L und Frau N.

3 Mit "Unternehmenskaufvertrag" vom 26. April 2002 veräußerte die Klägerin das gesamte Unternehmen zum 30. April 2002 an den Pflegedienst B. Der Kaufpreis betrug gemäß § 6 des Vertrags ... €.

4 § 9 des Vertrags ("Konkurrenzverbot") lautete:

"(1) Die Verkäuferin verpflichtet sich, in B... und in einem Umkreis von 100 km kein Unternehmen im Bereich der Kranken- und Altenpflege zu betreiben, insbesondere nach Übertragung des Unternehmens weder mittelbar noch unmittelbar, persönlich oder über Dritte, die vom Käufer übernommenen und von diesem neu gewonnenen Patienten abzuwerben oder einem anderen Unternehmen zu empfehlen. Das Konkurrenzverbot gilt für zwei Jahre.

(2) Zum Ausgleich für das in Abs. 1 vereinbarte Konkurrenzverbot ist der Käufer verpflichtet, an die Verkäuferin einen Betrag in Höhe von ... € zu bezahlen.

(3) Der Anspruch der Verkäuferin gegen den Käufer gemäß § 9 Abs. 2 ist durch Zahlung des Kaufpreises nach Maßgabe von § 6 erfüllt, da dieser den Betrag für das Konkurrenzverbot bereits mit enthält."

5 Im Anschluss an eine Außenprüfung vertrat der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, dass § 9 des Unternehmenskaufvertrags ein Entgelt für ein Wettbewerbsverbot enthalte, das umsatzsteuerrechtlich eine sonstige Leistung darstelle und nicht unter den Begriff der Geschäftsveräußerung im Ganzen falle. Das FA setzte im Umsatzsteuerbescheid für 2002 (Streitjahr) vom 30. März 2006 unter Zugrundelegung des Betrags von ... € abzüglich 16 % Umsatzsteuer eine Umsatzsteuer in Höhe von ... € gegen die Klägerin fest. Der Einspruch blieb erfolglos.

6 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Es führte zur Begründung im Wesentlichen aus, das im Unternehmenskaufvertrag vom 26. April 2002 unter § 9 vereinbarte Konkurrenzverbot sei im Rahmen der Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a UStG nicht steuerbar.

7 Das FG ging davon aus, die vom Bundesfinanzhof (BFH) entwickelten Rechtsprechungsgrundsätze zur ertragsteuerrechtlichen Beurteilung eines Wettbewerbsverbots ließen sich im Wesentlichen auch auf die Frage übertragen, ob die Einräumung eines Konkurrenzverbots im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a UStG erfolgt sei, oder ob es sich um eine eigenständige sonstige Leistung handele. Danach sei auch bei der umsatzsteuerrechtlichen Betrachtung entscheidend, ob dem vereinbarten Konkurrenzverbot eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zukomme. Das sei hier nicht der Fall. Denn das vereinbarte Konkurrenzverbot ermögliche dem Übernehmer eines ambulanten Pflegedienstes die Fortführung des Betriebs.

8 Eine abweichende Beurteilung folge nicht aus dem Urteil des BFH vom 13. November 2003 V R 59/02 (BFHE 203, 540, BStBl II 2004, 472). Denn dort sei es allein darum gegangen, ob die entgeltliche Unterlassung von Wettbewerb eine unternehmerische Tätigkeit i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 2 UStG darstellen könne. Es sei hingegen nicht streitig gewesen, ob die Einräumung eines Wettbewerbsverbots im Rahmen der Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a UStG nicht steuerbar sei.

9 Da das vereinbarte Konkurrenzverbot nach § 1 Abs. 1a UStG bereits nicht steuerbar sei, habe es keiner Entscheidung dazu bedurft, ob ein solches deshalb nach § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG steuerfrei wäre, weil ansonsten das Unterlassen von steuerbefreiten Umsätzen besteuert würde.

10 Das Urteil ist veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2011, 677.

11 Das FA stützt seine Revision auf die Verletzung materiellen Rechts. Das Urteil des FG verstoße gegen § 1 Abs. 1a UStG i.V.m. Art. 5 Abs. 8 und Art. 6 Abs. 5 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).

12 Das FG-Urteil stehe im Widerspruch zum Urteil des BFH vom 23. Februar 1999 IX R 86/95 (BFHE 188, 552, BStBl II 1999, 590). In dem dortigen Fall habe der BFH eine besondere Bedeutung in dem gesondert vereinbarten Entgelt für das Wettbewerbsverbot gesehen. Die Vertragsgestaltung sei ein wichtiges Beurteilungsmerkmal und dürfe nicht außer Acht gelassen werden. Entscheidend sei der gemeinsame Wille der Beteiligten, durch eine ausdrückliche vertragliche Regelung ein Konkurrenzverbot gegen gesondertes Entgelt zu vereinbaren.

13 Nach § 4 des Unternehmenskaufvertrags sei der übernehmende Pflegedienst B berechtigt aber nicht verpflichtet gewesen, den Namen des übernommenen Unternehmens weiter zu führen. Dies sei auch nicht geschehen. Dass der Name von dem Pflegedienst B nicht übernommen worden sei zeige, dass der Erwerb des Unternehmens gerade nicht auf die Fortführung, sondern auf die Erweiterung und Sicherung der Marktanteile für B gerichtet gewesen sei.

14 Das FG habe die vom BFH im Urteil in BFHE 203, 540, BStBl II 2004, 472 aufgestellten Rechtsgrundsätze nicht beachtet. Die Steuerbarkeit der entgeltlichen Unterlassung von Wettbewerb und damit die Nichtanwendbarkeit des § 1 Abs. 1a UStG seien grundlegende Voraussetzungen für diese Entscheidung gewesen. Der dortige Sachverhalt sei mit dem vorliegenden vergleichbar.

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

16 Die Klägerin beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

17 Sie tritt dem Vorbringen des FA entgegen.

Entscheidungsgründe

II.

18 Die Revision des FA ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zu Recht das im Unternehmenskaufvertrag vom 26. April 2002 unter § 9

vereinbarte Konkurrenzverbot als nicht steuerbaren Umsatz im Rahmen einer Geschäftsveräußerung i.S. von § 1 Abs. 1a UStG angesehen.

19 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).

20 2. Diese Vorschriften beruhen unionsrechtlich auf 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). Danach 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.

21 3. Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise das im Rahmen einer Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG vertraglich vereinbarte Wettbewerbsverbot als nicht steuerbar angesehen.

22 a) Die Übernahme des Pflegedienstes der Klägerin als solchen durch die Erwerberin B stellt --wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist-- eine Geschäftsveräußerung i.S. von § 1 Abs. 1a UStG dar.

23 Nach den Entscheidungen des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) in --Zita Modes-- (Urteil vom 27. November 2002 C-497/01, Slg. 2003, I-14393, BFH/NV Beilage 2004, 128, Rz 40) und --Schriever-- (Urteil vom 10. November 2011 C-444/10, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2011, 937, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2011, 2196, Rz 25) muss, damit eine Übertragung eines Geschäftsbetriebs oder eines selbständigen Unternehmensteils i.S. von Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG festgestellt werden kann, die Gesamtheit der übertragenen Bestandteile hinreichen, um die Fortführung einer selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeit zu ermöglichen. Dies ist vorliegend der Fall.

24 Soweit das FA vorträgt, B habe den Namen der Klägerin nicht fortgeführt, was zeige, dass der Erwerb des Unternehmens gerade nicht auf die Fortführung, sondern auf die Erweiterung und Sicherung der Marktanteile für B gerichtet gewesen sei, folgt der Senat dem nicht. Denn nach der Rechtsprechung des EuGH ist lediglich erforderlich, dass der durch die Übertragung Begünstigte beabsichtigt, den übertragenen Geschäftsbetrieb zu betreiben und nicht nur die betreffende Geschäftstätigkeit sofort abzuwickeln (vgl. EuGH-Urteile in Slg. 2003, I-14393, BFH/NV Beilage 2004, 128, Rz 44, 46; in UR 2011, 937, DStR 2011, 2196, Rz 37; Senatsurteil vom 18. Januar 2012 XI R 27/08, BFHE 235, 571, BFH/NV 2012, 677, unter II.3.). Es ist daher unerheblich, dass B nicht den Namen der Klägerin weitergeführt hat; entscheidend ist, dass B die Tätigkeit der Klägerin nunmehr im Rahmen ihrer bisherigen eigenen Geschäftstätigkeit fortgeführt hat.

25 b) Zu den "Umsätzen im Rahmen einer Geschäftsveräußerung" i.S. von § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG zählen alle in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Veräußerungsvorgang bewirkten Einzelleistungen (vgl. Husmann in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 1 Rz 1094; Probst in Hartmann/Metzenmacher, Umsatzsteuergesetz, § 1 Abs. 1a Rz 53; Bülow in Vogel/Schwarz, UStG, § 1 Rz 259).

26 Dabei ist für die Feststellung, ob ein Geschäft unter den Begriff der Übertragung eines Gesamtvermögens im Sinne der Richtlinie 77/388/EWG fällt, eine Gesamtwürdigung der für das betreffende Geschäft kennzeichnenden tatsächlichen Umstände vorzunehmen und der Art der wirtschaftlichen Tätigkeit, deren Fortführung geplant ist, besondere Bedeutung zuzumessen (vgl. EuGH-Urteil in UR 2011, 937, DStR 2011, 2196, Rz 32). Die erforderliche Gesamtwürdigung obliegt im Wesentlichen dem FG (vgl. BFH-Urteil vom 6. Mai 2010 V R 25/09, BFH/NV 2010, 1873, unter II.4.).

27 c) Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise angenommen, dass das im Streitfall im Unternehmenskaufvertrag vereinbarte Wettbewerbsverbot dazu dient, der übernehmenden B die Fortführung des übertragenen ambulanten Pflegedienstes zu ermöglichen und deshalb in unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veräußerung steht (vgl. auch Meyer, EFG 2011, 677, 681).

28 aa) Nach der Würdigung des FG "kommt im vorliegenden Einzelfall dem von der Klin. mit dem Erwerber vereinbarten Konkurrenzverbot keine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zu. Zwar trifft es zu, dass im Kaufvertrag ein Entgelt für das Wettbewerbsverbot gesondert ausgewiesen ist, welches allerdings mit dem

Gesamtkaufpreis abgegolten sein soll. Auch hat der Bekl. zutreffend darauf hingewiesen, dass dieses 38,4 % des Kaufpreises ausmacht. Nach Auffassung des Senats ist die Verpflichtung der Klin., dem Erwerber 'keine Konkurrenz zu machen', aber dennoch als einer der Umsätze im Rahmen der Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a UStG anzusehen. Dem gesonderten Ausweis eines Betrages für das Konkurrenzverbot kommt vorliegend nur eine nachrangige Bedeutung zu. Ansonsten könnten Veräußerer und Käufer allein durch den (Nicht-)Ausweis eines gesonderten Entgelts die steuerliche Behandlung der Übertragung des Konkurrenzverbots steuern. Für die Frage, ob dem vereinbarten Konkurrenzverbot eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zukommt, ist nach Auffassung des Senats vielmehr entscheidend, ob dieses dem Übernehmer die Fortführung des Betriebs ermöglicht. Dabei ist die Art des übertragenen Unternehmens nach Auffassung des Senats von entscheidender Bedeutung. Bei einem ambulanten Pflegedienst, wie es das von der Klin. übertragene Unternehmen darstellt, kommt den immateriellen Wirtschaftsgütern eine wesentliche Bedeutung zu. Die übertragenen Betriebsmittel sind im Verhältnis dazu in der Regel eher von untergeordneter Bedeutung.

29 Für den Übernehmer eines ambulanten Pflegedienstes ist entscheidend, ob er den Betrieb auf Dauer mit Gewinn fortführen kann. Dabei ist für ihn i.d.R. die Fortführung des bisherigen Namens wesentlich sowie das Vorhandensein von Patienten (dem Kundenstamm). Ferner ist auch die Vereinbarung eines Konkurrenzverbots für die Fortführung des Betriebs von Bedeutung, wobei das Wettbewerbsverbot und der Kundenstamm in der Regel eng miteinander verbunden sein dürften. Dies zeigt sich auch im vorliegenden Fall am Wortlaut des vereinbarten Konkurrenzverbots, wonach sich die Klägerin verpflichtete, 'insbesondere nach Übertragung des Unternehmens weder mittelbar noch unmittelbar, persönlich oder über Dritte, die vom Käufer übernommenen (und von diesem neu gewonnenen) Patienten abzuwerben oder einem anderen Unternehmen zu empfehlen.'"

30 bb) Diese Würdigung des FG, dass aufgrund der Umstände des Einzelfalls das Konkurrenzverbot den Erhalt des Kundenstamms sichert und daher dem Übernehmer die Fortführung des Betriebs ermöglicht, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

31 Revisionsrechtlich beachtliche Verstöße gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze hat das FA nicht vorgebracht (vgl. dazu z.B. BFH-Urteile vom 24. Januar 2008 V R 12/05, BFHE 221, 310, BStBl II 2009, 60, unter II.2.c bb; vom 25. Juni 2009 V R 25/07, BFHE 226, 407, BStBl II 2010, 239, unter II.3.c; vom 4. Mai 2011 XI R 35/10, BFHE 233, 379, BStBl II 2011, 836, unter II.B.II.2.e).

32 d) Dieses Ergebnis entspricht auch dem Sinn und Zweck des Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG. Er bezweckt nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH (Urteile in Slg. 2003, I-14393, BFH/NV Beilage 2004, 128, Rz 39; in UR 2011, 937, DStR 2011, 2196, Rz 23) und BFH (vgl. z.B. Urteile vom 30. April 2009 V R 4/07, BFHE 226, 138, BStBl II 2009, 863; in BFH/NV 2010, 1873, unter II.3.), die Übertragung von Unternehmen oder Unternehmensteilen zu erleichtern und zu vereinfachen.

33 e) Eine abweichende rechtliche Beurteilung ergibt sich --wie das FG zutreffend erkannt hat-- nicht aus dem Urteil des BFH in BFHE 203, 540, BStBl II 2004, 472.

34 Nach diesem Urteil kann die entgeltliche Unterlassung von Wettbewerb für fünf Jahre durch einen Steuerpflichtigen zwar eine nachhaltige gewerbliche oder berufliche Tätigkeit i.S. des § 2 Abs. 1 UStG 1991 sein. Diese Aussagen haben aber nicht die ihnen vom FA beigelegte Bedeutung für den hier gegebenen Sachverhalt, dass innerhalb eines Unternehmenskaufvertrags eine Konkurrenzschutzklausel vereinbart wird, die für die Fortführung der wirtschaftlichen Tätigkeit des übernommenen Pflegedienstes im Rahmen einer Geschäftsveräußerung gemäß § 1 Abs. 1a UStG wesentlich ist. Eine Geschäftsveräußerung i.S. von § 1 Abs. 1a UStG war gerade nicht Gegenstand des geschilderten Urteils.

35 Ohne Erfolg wendet das FA schließlich ein, die Vereinbarung des Konkurrenzverbots könne deshalb nicht im Rahmen der Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG erfolgt sein, weil es sich um ein Wirtschaftsgut handele, welches erst durch die Veräußerung entstehe. Diese Sichtweise verkennt, dass Gegenstand der hier zu beurteilenden Geschäftsveräußerung gerade ist, dass der Veräußerer die mit seinem bisherigen Geschäft betriebene Tätigkeit beendet. Das Konkurrenzverbot sichert im vorliegenden Fall --unter Berücksichtigung der Art des Betriebs-- diese Beendigung in einer für die Geschäftsfortführung durch den Erwerber gebotenen Weise ab. Es stellt sich damit als integraler Teil der Geschäftsveräußerung dar.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de