Urteil vom 19. Dezember 2012, XI R 38/10

Veräußerung eines Erbbaurechts mit aufstehendem, verpachtetem Rehabilitationszentrum als nicht umsatzsteuerbare Geschäftsveräußerung - Richtigstellung der Kostenentscheidung des FG - Nachträgliche Beschränkung des Klageantrags

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 1a, UStG § 15a Abs 1, UStG § 15a Abs 4, UStG § 15a Abs 6, UStG § 15a Abs 6a, UStAE Abschn 1.5 Abs 6 S 2, EWGRL 388/77 Art 5 Abs 8, EGRL 112/2006 Art 19, ErbbauV § 11 Abs 1, EStG § 16 Abs 1, AO § 75 Abs 1, BGB § 566, BGB § 581 Abs 2, FGO § 143 Abs 1, ZPO § 264 Nr 2, BGB § 578

vorgehend FG Köln, 30. September 2010, Az: 5 K 2567/06

Leitsätze

1. Die Veräußerung eines Erbbaurechts mit aufstehendem, verpachteten Rehabilitationszentrum unter Fortführung des Pachtvertrags durch den Erwerber stellt eine nicht der Umsatzsteuer unterliegende Geschäftsveräußerung im Ganzen dar .

2. Es kommt für die Annahme eines "in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführte[n] Betrieb[s]" i.S. des § 1 Abs. 1a UStG bei richtlinienkonformer Auslegung nicht darauf an, ob bei dem Veräußerer für das übertragene Erbbaurecht mit verpachtetem Gebäude vor der Veräußerung eine eigenständige betriebliche Organisation vorlag .

3. Entgegen Abschn. 1.5. Abs. 6 Satz 2 UStAE ist dabei auch nicht maßgeblich, ob "der veräußerte Teil des Unternehmens einen für sich lebensfähigen Organismus gebildet hat, der unabhängig von den anderen Geschäften des Unternehmens nach Art eines selbständigen Unternehmens betrieben worden ist und nach außen hin ein selbständiges, in sich abgeschlossenes Wirtschaftsgebilde gewesen ist" .

4. Eine unrichtige Entscheidung des FG über die Verfahrenskosten ist vom BFH im Revisionsverfahren von Amts wegen unabhängig vom Ausgang des Verfahrens gemäß § 143 Abs. 1 FGO zu berichtigen .

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob die Veräußerung eines Erbbaurechts mit aufstehendem, verpachteten Rehabilitationszentrum (Reha-Zentrum) im Streitjahr 1998 eine Geschäftsveräußerung im Ganzen darstellt, so dass keine Änderung der Verhältnisse i.S. des § 15a Abs. 1 und 4 des Umsatzsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (UStG) vorliegt und der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) zu Unrecht eine Vorsteuerkorrektur vorgenommen hat.

2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist seit dem 1. August 2001 Insolvenzverwalter über das Vermögen der ... AG (AG) in ... Gegenstand des Unternehmens waren ..., die dem Betrieb von Einrichtungen des Sozial- und Gesundheitswesens dienen, insbesondere Seniorenzentren und Kliniken.

3 In den Jahren 1993 und 1994 errichtete der ... e.V. auf dem Erbbaugrundstück ...straße in A ein Reha-Zentrum unter Inanspruchnahme von Vorsteuern in Höhe von ... DM. Nach der Fertigstellung im Jahr 1994 optierte der Verein zur Umsatzsteuer und vermietete das Reha-Zentrum steuerpflichtig an die ... GmbH.

4 Mit Wirkung vom 1. Januar 1997 erwarb die AG von dem Verein das Erbbaurecht mit aufstehendem Reha-Zentrum mit der Verpflichtung, den Mietvertrag mit der ... GmbH zu übernehmen. Dieser Vorgang wurde von dem für den Verein zuständigen Finanzamt als nicht umsatzsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen gemäß § 1 Abs. 1a UStG behandelt.

5 Mit Vertrag vom 14. Mai 1998 veräußerte die AG das Erbbaurecht an dem Grundstück in A nebst aufstehendem

Reha-Zentrum an die ... KG (A-KG) ohne Umsatzsteuerausweis. Mit gleicher notarieller Urkunde erwarb die A-KG von der Stadt A das Eigentum an dem Erbbaugrundstück. Im Rahmen des Kaufvertrags schlossen die A-KG und die ... GmbH einen Mietvertrag über 22,5 Jahre ab. Die A-KG hat die Verpachtung im Wesentlichen fortgeführt.

6 Nach einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung war das FA der Ansicht, dass u.a. wegen der steuerfreien Veräußerung durch Vertrag vom 14. Mai 1998 eine Vorsteuerkorrektur nach § 15a UStG vorzunehmen sei, auf die im Umsatzsteuerbescheid für 1998 vom 2. Oktober 2000 ein Betrag von ... DM (= ... €) entfiel.

7 Mit Schreiben vom 16. Dezember 2003 beantragte der Kläger, den Umsatzsteuerbescheid für 1998 gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) zu ändern und die Umsatzsteuer um den im Bescheid festgesetzten Vorsteuerkorrekturbetrag für die steuerfreie Veräußerung des Grundstücks nebst Reha-Zentrum von der AG an die A-KG durch den Vertrag vom 14. Mai 1998 nach § 15a UStG in Höhe von ... DM (= ... €) zu reduzieren.

8 Dieser Antrag wurde mit Bescheid vom 2. April 2004 abgelehnt. Der Einspruch war erfolglos.

9 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Es führte zur Begründung im Wesentlichen aus, das FA habe im Streitfall zu Unrecht die Voraussetzungen einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG bejaht. Bei Grundstücksgeschäften führe die Übertragung eines vermieteten oder verpachteten Grundstücks zu einer Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG, da durch den mit Grundstückserwerb verbundenen Eintritt in den Miet- oder Pachtvertrag ein Vermietungs- oder Verpachtungsunternehmen übernommen werde. Beim Verkauf eines von mehreren vermieteten Grundstücken könne deshalb eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung bzw. Teilbetriebsveräußerung vorliegen, denn ein in die Mietverträge eintretender Unternehmer könne die unternehmerische Tätigkeit grundsätzlich ohne nennenswerte finanzielle Aufwendungen fortführen. Besondere Einrichtungen einer betrieblichen Organisation seien dafür nicht erforderlich.

10 Unter Berücksichtigung der Regelung 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-- ("Vermögen oder Teilvermögen") sei im Streitfall davon auszugehen, dass die A-KG von der AG als Verkäuferin zumindest ein Teilvermögen i.S. von Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG erworben habe. Es komme nicht darauf an, ob das streitige Grundstück nebst Reha-Zentrum von der AG vor der Veräußerung organisatorisch getrennt behandelt worden sei. Entscheidend sei vielmehr der Umstand, dass es getrennt fortgeführt werden konnte, was unstreitig geschehen sei.

11 Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2011, 193 veröffentlicht.

12 Das FA stützt seine Revision auf die Verletzung materiellen Rechts. Das Urteil des FG verstoße gegen § 15a Abs. 1, 6a UStG i.V.m. § 1 Abs. 1a UStG, da eine Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Abs. 1a UStG nicht vorliege.

13 Eine Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Abs. 1a UStG setze voraus, dass das übertragene Unternehmensvermögen als hinreichendes Ganzes die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ermögliche, und dass die vor und nach der Übertragung ausgeübten Tätigkeiten übereinstimmen oder sich hinreichend ähneln. Entgegen der Ansicht des FG seien dies aber nicht die einzigen Voraussetzungen. Eine Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Abs. 1a UStG erfordere vielmehr auch, dass das veräußerte Unternehmensvermögen im Unternehmen des Veräußerers einen gesondert gegliederten Betrieb darstelle. Erst wenn feststehe, dass es sich um einen gesondert geführten Betrieb handele, sei zu prüfen, ob das übertragene Vermögen die Fortsetzung einer bisher durch den Veräußerer ausgeübten Tätigkeit ermögliche.

14 Ein Unternehmensteil sei dann ein gesondert gegliederter Betrieb, wenn er wirtschaftlich selbständig und für sich lebensfähig sei. Wirtschaftliche Selbständigkeit erfordere, dass der veräußerte Unternehmensteil einen für sich lebensfähigen Organismus bilde, der unabhängig von den anderen Geschäften des Unternehmens nach Art eines selbständigen Unternehmens betrieben werde und nach außen hin ein selbständiges, in sich abgeschlossenes Wirtschaftsgebilde bilde. Ob dies der Fall sei, sei anhand des Gesamtbilds der Verhältnisse beim Veräußerer zu beurteilen. Wie ein selbständiges Unternehmen werde ein Unternehmensteil aber nur dann betrieben, wenn es über eine entsprechende eigenständige Organisation verfüge.

15 Dass die wirtschaftliche und damit auch organisatorische Selbständigkeit zur Zeit der Veräußerung des Unternehmensteils Voraussetzung für einen gesondert geführten Betrieb i.S. des § 1 Abs. 1a UStG sei, ergebe sich zum einen aus dem Wortlaut von § 1 Abs. 1a Satz 2 UStG ("gesondert geführter Betrieb") und zum anderen aus dem

Gesetzeszweck, Unternehmensnachfolgen und Unternehmensumstrukturierungen zu erleichtern, nicht aber die Übertragung einzelner Vermögensgegenstände oder sonstige Leistungen von der Umsatzsteuer zu befreien.

16 Das Erfordernis einer organisatorischen Selbständigkeit stehe auch im Einklang mit europarechtlichen Vorgaben. Der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) habe klargestellt, dass die bloße Übertragung einzelner Gegenstände wie der Verkauf eines Warenbestandes von Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG nicht erfasst sei, sondern dass es sich stets um die Übertragung eines Geschäftsbetriebs oder eines selbständigen Unternehmensteils handeln müsse. Auch der EuGH gehe somit davon aus, dass der übertragene Unternehmensteil schon im Zeitpunkt der Übertragung über ein gewisses Maß an Selbständigkeit verfügen müsse.

17 Das Erbbaurecht habe sich beim Veräußerer in keiner Weise verselbständigt, sondern sei Teil seines Umlaufvermögens gewesen. Es müsse daher so behandelt werden, als handele es sich um die Übertragung von Gegenständen, vergleichbar derjenigen eines "Warenlagers".

18 Das Geschäft, das die AG im Hinblick auf das Grundstück zur Zeit dessen Übertragung betrieben habe, habe sich auf die Vermietung und Verpachtung beschränkt. Bei der Beurteilung der Frage, ob ein gesondert geführter Betrieb übertragen worden sei, komme es daher allein darauf an, ob die Veräußerung des Rechts an dem Grundstück als Übertragung eines Teilbetriebs zu werten sei.

19 Schließlich sei die Kostenentscheidung des FG nicht zutreffend. In seiner Klageschrift habe der Kläger beantragt, das FA dazu zu verurteilen, den Umsatzsteuerbescheid vom 2. Oktober 2000 dahingehend zu ändern, dass die Vorsteuerkorrektur in Höhe von ... DM rückgängig gemacht und der Betrag von ... DM zuzüglich Zinsen an den Kläger ausgezahlt werde. Auf den Hinweis des FG vom 29. Juli 2009 habe der Kläger mit Schriftsatz vom 9. September 2009 den Klageantrag auf ... DM beschränkt. Diese Beschränkung sei eine Teilrücknahme der Klage, die in der Kostenentscheidung des FG nicht berücksichtigt worden sei.

20 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

21 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

22 Er teilt die in der Vorentscheidung zum Ausdruck gekommene Auffassung. Zutreffend habe das FG entschieden, dass es nicht darauf ankomme, ob das streitige Grundstück nebst Reha-Zentrum bei der Verkäuferin organisatorisch getrennt behandelt worden sei. Unbeschadet dessen sei im Streitfall auch die Voraussetzung erfüllt, dass das veräußerte Vermögen im Unternehmen des Veräußerers einen gesondert gegliederten Betrieb dargestellt habe.

Entscheidungsgründe

II.

23 Die Revision des FA ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

24 Das FG hat zutreffend die Voraussetzungen einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG verneint. Es liegt eine Geschäftsveräußerung im Ganzen i.S. des § 1 Abs. 1a UStG vor.

25 1. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Veräußerung des Erbbaurechts an dem Grundstück ...straße nebst aufstehendem Reha-Zentrum als Umsatz im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a UStG nicht der Umsatzsteuer unterliegt, so dass der Berichtigungszeitraum gemäß § 15a Abs. 6a Satz 1 UStG nicht unterbrochen wird und deshalb die Voraussetzungen einer Vorsteuerkorrektur nicht vorliegen.

26 a) Ändern sich bei einem Grundstück einschließlich seiner wesentlichen Bestandteile oder bei Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten, 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 Sätze 1 und 2 UStG).

27 Eine Änderung der Verhältnisse liegt auch vor, wenn das noch verwendungsfähige Wirtschaftsgut vor Ablauf des maßgeblichen Berichtigungszeitraums veräußert oder zum Eigenverbrauch entnommen wird und dieser Umsatz für den Vorsteuerabzug anders zu beurteilen ist als die Verwendung im ersten Kalenderjahr (§ 15a Abs. 4 UStG). Die Berichtigung nach § 15a Abs. 4 UStG ist so vorzunehmen, als wäre das Wirtschaftsgut in der Zeit von der Veräußerung oder Entnahme bis zum Ablauf des maßgeblichen Berichtigungszeitraums unter entsprechend geänderten Verhältnissen weiterhin für das Unternehmen verwendet worden (§ 15a Abs. 6 UStG).

28 b) Eine Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Abs. 1a UStG löst allerdings keine Vorsteuerberichtigung aus, weil gemäß § 15a Abs. 6a Satz 1 UStG der für das Wirtschaftsgut maßgebliche Berichtigungszeitraum nicht unterbrochen wird. Vielmehr führt der Erwerber den bisherigen Berichtigungszeitraum fort (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. November 2007 V R 5/06, BFHE 219, 442, BStBl II 2008, 448; vom 30. April 2009 V R 4/07, BFHE 226, 138, BStBl II 2009, 863).

29 2. Nach § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG unterliegen die Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen 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 Satz 2 UStG). Der erwerbende Unternehmer tritt an die Stelle des Veräußerers (§ 1 Abs. 1a Satz 3 UStG).

30 a) § 1 Abs. 1a UStG setzt nach der Gesetzesbegründung 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--) in nationales Recht um (vgl. BTDrucks 12/5630, 84; BFH-Urteile vom 15. Oktober 1998 V R 69/97, BFHE 187, 93, BStBl II 1999, 41, unter II.2.a aa; vom 4. Juli 2002 V R 10/01, BFHE 199, 66, BStBl II 2004, 662). Gemäß Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG 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.

31 Der Gesetzgeber hat bei der Umsetzung von Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG indes nicht den Wortlaut der Richtlinie ("Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens") übernommen, sondern in Anlehnung an § 10 Abs. 3 UStG a.F. den Gegenstand der Übertragung mit "Unternehmen" oder "ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen" umschrieben, weil er davon ausging, dass die Begriffe "inhaltlich dem Übergang des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens nach Artikel 5 Abs. 8 der 6. EG-Richtlinie" entsprechen (vgl. BTDrucks 12/5630, 84). Zudem wird der Vorgang der "Übertragung" in § 1 Abs. 1a Satz 2 UStG mit den Begriffen "Übereignung" oder "Einbringung" beschrieben (vgl. Lippross, Umsatzsteuer, 23. Aufl., S. 365).

32 § 1 Abs. 1a UStG ist aber zur vollständigen Umsetzung des Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG richtlinienkonform auszulegen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 199, 66, BStBl II 2004, 662; vom 28. November 2002 V R 3/01, BFHE 200, 160, BStBl II 2004, 665; vom 18. Januar 2005 V R 53/02, BFHE 208, 491, BStBl II 2007, 730).

33 b) Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG bezweckt nach der Rechtsprechung des 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--, BStBl II 2012, 848, 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 BStBl II 2012, 848, UR 2011, 937, DStR 2011, 2196, Rz 25; BFH-Urteil vom 18. Januar 2012 XI R 27/08, BFHE 235, 571, BStBl II 2012, 842).

34 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 in BFHE 226, 138, BStBl II 2009, 863; in BFHE 235, 571, BStBl II 2012, 842).

35 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).

36 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, BStBl II 2012, 842), und ob die vor und nach der Übertragung ausgeübten Tätigkeiten übereinstimmen oder sich hinreichend ähneln (BFH-Urteile in BFHE 200, 160, BStBl II 2004, 665, unter II.1.c, und vom 23. August 2007 V R 14/05, BFHE 219, 229, BStBl II 2008, 165, unter II.1.b; vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 235, 571, BStBl II 2012, 842).

37 c) Bei Grundstücksgeschäften führt die Übertragung eines vermieteten oder verpachteten Grundstücks zu einer Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG, da durch den mit Grundstückserwerb verbundenen Eintritt in den Miet- oder Pachtvertrag ein Vermietungs- oder Verpachtungsunternehmen übernommen wird (vgl. BFH-Beschluss vom 1. April 2004 V B 112/03, BFHE 205, 511, BStBl II 2004, 802; BFH-Urteile vom 7. Juli 2005 V R 78/03, BFHE 211, 63, BStBl II 2005, 849, sowie in BFHE 226, 138, BStBl II 2009, 863; vgl. Bunjes/Robisch, UStG, 11. Aufl., § 1 Rz 122).

38 So hat der BFH bereits mit Beschluss vom 1. April 2004 (BFHE 205, 511, BStBl 2004, 802, der den Beschluss des FG München vom 28. April 2003 14 V 5377/02, EFG 2003, 1344 bestätigte) es als nicht ernstlich zweifelhaft beurteilt, dass die Übertragung von vier verpachteten/vermieteten Ladenlokalen --die nur ein Teil eines größeren Grundbesitzes waren-- unter Fortführung der Pacht-/Mietverträge durch den Erwerber eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Abs. 1a UStG darstellt.

39 d) Entsprechendes gilt, wenn ein verpachtetes oder vermietetes Grundstück nicht übertragen wird, sondern (lediglich) das Erbbaurecht an diesem Grundstück übergeht.

40 Das Erbbaurecht ist eine Berechtigung, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten (Wagner in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 15a Rz 214; Palandt/ Ellenberger, Bürgerliches Gesetzbuch, 71. Aufl., Überblick 3 vor § 90 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--; vgl. auch BFH-Urteile vom 20. April 1988 X R 4/80, BFHE 153, 243, BStBl II 1988, 744; vom 6. November 2008 IV R 79/06, BFH/NV 2009, 730, bezüglich Nutzungsüberlassung i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes --EStG--, m.w.N.).

41 Gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes über das Erbbaurecht (ErbbauRG) finden auf das Erbbaurecht die sich auf Grundstücke beziehenden Vorschriften mit Ausnahme der §§ 925, 927, 928 BGB sowie die Vorschriften über Ansprüche aus dem Eigentum entsprechende Anwendung, soweit sich nicht aus dem ErbbauRG etwas anderes ergibt. Das Erbbaurecht als grundstücksgleiches Recht unterliegt hinsichtlich des Vorsteuerabzugs dem zehnjährigen Berichtigungszeitraum. Das Gebäude des Reha-Zentrums ist wesentlicher Bestandteil des Erbbaurechts (vgl. Wagner in Sölch/ Ringleb, a.a.O., § 15a Rz 214).

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

43 Bei der Übertragung des Erbbaurechts mit dem verpachteten Reha-Zentrum handelt es sich im Streitfall um Teilvermögen i.S. des Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG und in richtlinienkonformer Auslegung des § 1 Abs. 1a UStG um einen in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführten Betrieb im Sinne dieser Vorschrift.

44 a) Die für eine Teilvermögensveräußerung erforderliche Sachgesamtheit ergibt sich bei der Übertragung eines Erbbaurechts mit verpachtetem Reha-Zentrum als eines von mehreren verpachteten Objekten der AG aus der Zusammenfassung von Erbbaurecht und Pachtvertrag, ohne dass es dabei darauf ankommt, ob bei der veräußernden AG für das übertragene Erbbaurecht mit verpachtetem Gebäude vor der Veräußerung eine eigenständige betriebliche Organisation vorlag (vgl. Wäger, UR 2004, 24, 26; Robisch, Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht 2001, 279, 280; Lippross, a.a.O., S. 368; Verfügung der Oberfinanzdirektion --OFD-- München vom 1. August 2000 S 7100b - 3/St 433, UR 2001, 174, 175; Verfügungen der OFD Karlsruhe vom 31. August 1999 S 7100 b, UR 2000, 89; vom 3. August 2009 USt-Kartei S 7100b - Karte 1, UR 2009, 908, und vom 28. Februar 2012, USt-Kartei BW § 1 Abs. 1a UStG S 7100 b Karte 1; vgl. auch BFH-Beschluss in BFHE 205, 511, BStBl II 2004, 802; Husmann in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 1 Rz 1113).

45 aa) Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG und die Rechtsprechung des EuGH stellen nicht auf die organisatorischen Verhältnisse beim Veräußerer ab, sondern darauf, ob ein Teilvermögen übertragen wird, das vom

Erwerber als selbständiges Unternehmen fortgeführt werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 29. August 2012 XI R 10/12, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, DStR 2013, 250, Rz 27 f.; gl.A. Lippross, a.a.O., S. 368).

46 Insoweit stützt sich das FA ohne Erfolg darauf, dass der EuGH die "Übertragung eines Teilvermögens" i.S. von Art. 5 Abs. 8 Satz 1 der Richtlinie 77/388/EWG als die Übertragung eines "selbständigen" Unternehmensteils definiert hat (vgl. EuGH-Urteil in Slg. 2003, I-14393, BFH/NV Beilage 2004, 128, Rz 40). Denn der Begriff "selbständiger Unternehmensteil" wird nachfolgend vom EuGH dahingehend umschrieben, dass es sich (wie bei der Übertragung eines Gesamtvermögens) um "materielle und gegebenenfalls immaterielle Bestandteile" handeln müsse, "die zusammen genommen ... einen Unternehmensteil bilden, mit dem eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit fortgeführt werden kann" (vgl. EuGH-Urteil in Slg. 2003, I-14393, BFH/NV Beilage 2004, 128, Rz 40). Eine darüber hinausgehende Bedeutung kommt der Verwendung des Begriffs "selbständig" durch den EuGH nicht zu. Der Definition des EuGH ist insbesondere nicht zu entnehmen, dass bereits im Unternehmen, das eine Übertragung vornimmt, ein (organisatorisch) selbständiger Unternehmensteil bestanden haben müsse.

47 Daher kommt es --entgegen der Ansicht des FA-- auch nicht darauf an, ob den Bilanzen des veräußernden Unternehmens eine organisatorische Selbständigkeit entnommen werden kann, oder ob die Ergebnisse der einzelnen Unternehmenstätigkeiten bilanzmäßig im Gesamtergebnis "untergegangen" seien.

48 bb) Unerheblich ist zudem, dass nicht das Grundstück, sondern das Erbbaurecht veräußert worden ist, da es --wie dargelegt-- ein grundstücksgleiches Recht ist (vgl. § 11 Abs. 1 Satz 1 ErbbauRG).

49 cc) Die A-KG hat ferner die Verpachtung im Wesentlichen fortgeführt. Das Erbbaurecht bildete zusammen mit dem Pachtvertrag die wesentlichen Grundlagen des von der A-KG übernommenen Teils des Vermietungsunternehmens der AG und ermöglichte es deshalb der A-KG, die wirtschaftliche Tätigkeit der AG fortzuführen (vgl. § 581 Abs. 2, §§ 566, 578 BGB, und BFH-Beschluss in BFHE 205, 511, BStBl II 2004, 802). Entgegen der Ansicht des FA stellt dies --unabhängig davon, dass das FG nicht festgestellt hat, dass das Erbbaurecht als Teil des Umlaufvermögens ausgewiesen war-- einen wesentlichen Unterschied zu dem nicht ausreichenden bloßen Verkauf eines Warenlagers dar.

50 dd) Im Fall des EuGH-Urteils in der Rechtssache C-408/98 --Abbey National-- wurde sogar bei der bloßen Übertragung der Rechte aus Pacht- und Mietverträgen bei einem von mehreren Objekten die Übertragung eines Teilvermögens i.S. von Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG angenommen (Urteil vom 22. Februar 2001 C-408/98 --Abbey National--, Slg. 2001, I-1361, BFH/NV Beilage 2001, 48; Wäger, UR 2004, 24, 26).

51 b) Aus der Entstehungsgeschichte des § 1 Abs. 1a UStG, den Urteilen des EuGH in den Rechtssachen --Abbey National-- (Slg. 2001, I-1361, BFH/NV Beilage 2001, 48), --Zita Modes-- (Slg. 2003, I-14393, BFH/NV Beilage 2004, 128, Rz 32 bis 35) und --Schriever-- (BStBl II 2012, 848, UR 2011, 937, DStR 2011, 2196, Rz 22) sowie dem geschilderten Vereinfachungszweck des Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG folgt, dass die Heranziehung des einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsbegriffs aus § 16 EStG --mit einer nach den Verhältnissen des Veräußerers zu beurteilenden gewissen Selbständigkeit-- aufgrund der autonom gemeinschaftsrechtlich vorzunehmenden Abgrenzung der begünstigten Teilvermögensübertragung in § 1 Abs. 1a UStG zur steuerbaren Übertragung einzelner Vermögensgegenstände nicht in Betracht kommt (vgl. BFH-Urteile in BFHE 199, 66, BStBl II 2004, 662; in BFHE 200, 160, BStBl II 2004, 665; in DStR 2013, 250, Rz 29; Wäger, UR 2004, 24, 26; Meyer in Offerhaus/Söhn/Lange, § 1 UStG Rz 378).

52 c) Aus dem vorstehend genannten Grund kann zur Auslegung des § 1 Abs. 1a UStG auch nicht auf die Auslegungsgrundsätze zu § 75 Abs. 1 AO, wo die Formulierung deckungsgleich "ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen" lautet, zurückgegriffen werden (BFH-Urteil in BFHE 208, 491, BStBl II 2007, 730, unter II.2.a; Lippross, a.a.O., S. 367).

53 d) Abschn. 1.5. Abs. 6 Satz 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses, der für das Vorliegen der Voraussetzungen des § 1 Abs. 1a UStG verlangt, "dass der veräußerte Teil des Unternehmens einen für sich lebensfähigen Organismus gebildet hat, der unabhängig von den anderen Geschäften des Unternehmens nach Art eines selbständigen Unternehmens betrieben worden ist und nach außen hin ein selbständiges, in sich abgeschlossenes Wirtschaftsgebilde gewesen ist", entspricht nicht dem Wortlaut und Zweck des Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG bzw. Art. 19 MwStSystRL und der genannten Rechtsprechung des EuGH und ist daher überholt, soweit er die organisatorischen Verhältnisse beim Veräußerer sowie eine äußere Erkennbarkeit für maßgebend erachtet (gl.A. Dengler/Elbert, UR 2011, 214 f.; Kurzenberger, Die Geschäftsveräußerung im Ganzen, 2012, 227). Die

Beurteilung, ob eine Teilvermögensübertragung gegeben ist, hat vielmehr anhand der unter II.2. und 3. dargestellten Kriterien zu erfolgen.

54 Ein Mitgliedstaat, der von der Befugnis nach Art. 5 Abs. 8 Satz 1 der Richtlinie 77/388/EWG Gebrauch macht --wie die Bundesrepublik Deutschland durch § 1 Abs. 1a UStG--, muss den Grundsatz der Nicht-Lieferung auf jede Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens anwenden und kann die Anwendung nicht auf bestimmte Fälle solcher Übertragungen beschränken, sofern --wie im Streitfall-- die Umstände des Art. 5 Abs. 8 Satz 2 der Richtlinie 77/388/EWG nicht vorliegen (vgl. EuGH-Urteil in Slg. 2003, I-14393, BFH/NV Beilage 2004, 128, Rz 31).

55 4. Da das FG mithin zu Recht im Streitfall die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1a UStG bejaht hat und deshalb die vom FA vorgenommene Vorsteuerkorrektur gemäß § 15a Abs. 6a Satz 1 UStG ausscheidet, bleibt die Revision des FA in der Hauptsache ohne Erfolg.

56 Allerdings ist die Entscheidung des FG über die Verfahrenskosten unrichtig und deshalb unabhängig vom Ausgang des Revisionsverfahrens von Amts wegen gemäß § 143 Abs. 1 FGO zu berichtigen (vgl. BFH-Entscheidungen vom 23. Juni 1966 IV 424/62, BFHE 86, 561, BStBl III 1966, 594; vom 22. März 1972 II B 14/71, BFHE 105, 95, BStBl II 1972, 493; vom 13. September 1989 I R 76/84, juris; vom 27. September 2012 III R 70/11, BFH/NV 2013, 128).

57 a) Soweit der Kläger in der Klageschrift beantragt hat, die Vorsteuerkorrektur in Höhe von ... DM rückgängig zu machen, und nach dem richterlichen Hinweis den Klageantrag mit Schriftsatz vom 9. September 2009 auf ... DM beschränkt hat, ist eine Kostenverteilung nach Zeitabschnitten vorzunehmen. Die Kosten des finanzgerichtlichen Verfahrens bis zum 9. September 2009 hat der Kläger zu 8/100 und das FA zu 92/100 zu tragen. Die Kosten des finanzgerichtlichen Verfahrens ab dem 9. September 2009 trägt das FA, da der Klage mit dem reduzierten Antrag vollumfänglich stattgegeben worden ist.

58 b) Es bestehen keine rechtlichen Bedenken gegen die Zulässigkeit der Beschränkung des Klageantrags. Ebenso wie der Steuerpflichtige den Steuerbescheid wegen eines Teilbetrags der festgesetzten Steuer anfechten kann, ist es ihm auch möglich, seinen Klageantrag nachträglich zu beschränken. Dies stellt gemäß § 264 Nr. 2 der Zivilprozessordnung, § 155 FGO keine Klageänderung dar (vgl. Gräber/von Groll, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 67 Rz 7; Schallmoser in Hübschmann/Hepp/ Spitaler --HHSp--, § 67 FGO Rz 39, m.w.N.). Ebenso wenig liegt --entgegen der Ansicht des FA-- eine Teilrücknahme der Klage vor, da sich die Erklärung des Klägers nicht auf einen zum Erlass eines Teilurteils geeigneten Teil des Streitgegenstands bezog (vgl. Schallmoser in HHSp, § 67 FGO Rz 40).

59 5. Die Kosten des Revisionsverfahrens sind gemäß § 135 Abs. 2 FGO dem FA aufzuerlegen, da die von ihm eingelegte Revision in der Hauptsache ohne Erfolg geblieben ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de