

Urteil vom 21. Mai 2014, V R 20/13

Entnahme bei Betriebsaufgabe - Keine Geschäftsveräußerung i.S.d. § 1 Abs. 1a UStG bei gänzlich fehlender Übereignung oder Einbringung von Gegenständen des Unternehmens

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1a, UStG § 2 Abs 1 S 1, UStG § 3 Abs 1b S 1 Nr 1, UStG § 10 Abs 4 S 1 Nr 1, EWGRL 388/77 Art 2 Abs 1, EWGRL 388/77 Art 4 Abs 1, EWGRL 388/77 Art 5 Abs 6, EWGRL 388/77 Art 5 Abs 7 Buchst c, EWGRL 388/77 Art 5 Abs 8, EWGRL 388/77 Art 6 Abs 5, EWGRL 388/77 Art 11 Teil A Abs 1 Buchst b

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 21. November 2011, Az: 4 K 1497/06

Leitsätze

1. Überlässt ein Steuerpflichtiger einen bislang seinem Einzelunternehmen zugeordneten Gegenstand einer sein Unternehmen fortführenden Personengesellschaft, an der er beteiligt ist, unentgeltlich zur Nutzung, so muss er die Entnahme dieses Gegenstands aus seinem Unternehmen nach § 3 Abs. 1b UStG versteuern .
2. Die Entnahme ist mit dem Einkaufspreis zu bemessen; die Wertentwicklung des entnommenen Gegenstands ist dabei zu berücksichtigen .

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) betrieb bis einschließlich 30. April 2001 ein Ingenieurbüro in der Rechtsform eines Einzelunternehmens. Im Zusammenhang mit seiner Ingenieur Tätigkeit entwickelte er eine Verseilmaschine. Diese ließ er von einem Fremdunternehmen fertigen, montieren und in Betrieb nehmen. Die in der empfangenen Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer machte der Kläger im Streitjahr 2001 als Vorsteuer geltend.
- 2 Mit Ablauf des 30. April 2001 stellte der Kläger seine Ingenieur Tätigkeit im Rahmen seines Einzelunternehmens ein. Ab dem 1. Mai 2001 setzte die zuvor gegründete F-KG diese bisher vom Kläger ausgeübte Tätigkeit fort. An der F-KG war der Kläger als Komplementär beteiligt. Die bisher dem (Einzel-)Unternehmen zugeordnete Verseilmaschine und Büroeinrichtung übertrug der Kläger nicht in das Gesamthandsvermögen der F-KG. Er überließ diese Gegenstände der Gesellschaft unentgeltlich zur Nutzung.
- 3 In der beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eingereichten nicht zustimmungsbedürftigen Umsatzsteuererklärung 2001 erfasste der Kläger keine Umsätze im Zusammenhang mit der Überlassung der Verseilmaschine und Büroeinrichtung an die F-KG. Die angemeldete Umsatzsteuer betrug 456,10 DM (233,20 €).
- 4 Im Anschluss an eine Betriebsprüfung beim Kläger ging das FA davon aus, die unentgeltliche Überlassung der Gegenstände an die F-KG verwirkliche den Tatbestand einer umsatzsteuerrechtlichen Entnahme i.S. des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) in der für das Streitjahr geltenden Fassung. Diese Entnahmen seien gemäß § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG grundsätzlich mit den (ertragsteuerlichen) Buchwerten in der Aufgabebilanz des Einzelunternehmens (Büroeinrichtung 5.418 DM und Verseilmaschine 43.659 DM) zu bemessen. Für die Verseilmaschine müsse dieser Wert um einen erhaltenen Zuschuss von 55.735,50 DM sowie die vorgenommene Sonderabschreibung von 11.147 DM erhöht werden. Dies führe zu einer Erhöhung der steuerpflichtigen Umsätze im Streitjahr um 115.960 DM.
- 5 Dementsprechend erließ das FA am 21. Juni 2005 einen geänderten Umsatzsteuerbescheid 2001, in dem es die Umsatzsteuer um 18.553,60 DM erhöhte (16 % von 115.960 DM).
- 6 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage durch Urteil aus den in

Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 1505 veröffentlichten Gründen ab. Die unentgeltliche Überlassung des Sachanlagevermögens an die F-KG sei ertragsteuerrechtlich eine Überführung dieser Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen des Klägers in sein Sonderbetriebsvermögen bei der F-KG. Dieser Vorgang sei deshalb zugleich ein steuerbarer Umsatz i.S. des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG. Dieser sei entsprechend der Auffassung des FA zu bemessen. Im Übrigen läge dem Vorgang auch keine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen zu Grunde.

- 7 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen und formellen Rechts.
- 8 Das FG sei materiell fehlerhaft davon ausgegangen, dass es sich nicht um eine Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer handle. Unter Hinweis auf das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vom 10. November 2011 C-444/10, Schriever (Slg. 2011, I-11071) hindere die Nutzungsüberlassung der Verseilmaschine und der Büroeinrichtung nicht die Annahme einer Geschäftsveräußerung im Ganzen. Verfahrensfehlerhaft verstoße das FG zudem gegen den klaren Inhalt der Akten. Es habe den Gesellschaftsvertrag, der den Akten beiliege, unberücksichtigt gelassen.
- 9 Der Kläger beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG Sachsen-Anhalt vom 22. November 2011 4 K 1497/06 sowie den geänderten Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 21. Juni 2005 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 28. September 2006 aufzuheben.
- 10 Das FA beantragt sinngemäß,
die Revision zurückzuweisen.
- 11 Das FA macht sich die Gründe der Vorentscheidung zu eigen. Eine Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer komme nicht in Betracht, weil der Kläger seinen Betrieb aufgegeben habe und keine Gegenstände an die F-KG geliefert worden seien.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 13 Das FG geht im Ergebnis zu Recht von einer Entnahme der Verseilmaschine sowie der Büroeinrichtung aus dem Unternehmen des Klägers aus, bemisst diese Umsätze indes mit den ertragsteuerrechtlichen Buchwerten im Zeitpunkt der Entnahme unzutreffend. Die Feststellungen reichen nicht aus, um abschließend über den Vorgang entscheiden zu können.
- 14 1. Das FG nimmt im Ergebnis zu Recht eine Entnahme der Verseilmaschine sowie der Büroeinrichtung aus dem Unternehmen des Klägers an.
- 15 a) Die Entnahme eines Gegenstands durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, wird nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 und Abs. 1b Satz 2 UStG einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt, sofern der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.
- 16 Unionsrechtliche Grundlage dieser Vorschrift ist für das Streitjahr Art. 5 Abs. 6 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-- (nunmehr Art. 16 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL--). Danach wird einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf, für den Bedarf seines Personals oder als unentgeltliche Zuwendung oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben.
- 17 b) Die unentgeltliche Überlassung der Verseilmaschine und der Büroeinrichtung an die F-KG führte zu einer Entnahme i.S. des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG, weil die Unternehmereigenschaft des Klägers zugleich endete.

- 18 aa) Der Kläger war bis einschließlich 30. April 2001 wegen seiner im Rahmen eines Einzelunternehmens ausgeübten Ingenieur Tätigkeit Unternehmer i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG.
- 19 bb) Die Beendigung der Unternehmereigenschaft hat zur Folge, dass die dem Unternehmen zugeordneten Gegenstände aus diesem Unternehmen für Zwecke entnommen werden, die außerhalb des Unternehmens liegen. Im Streitfall hatte der Kläger seine wirtschaftliche Ingenieur Tätigkeit im Rahmen seines (Einzel-)Unternehmens mit Ablauf des 30. April 2001 beendet. Damit endete die Unternehmereigenschaft des Klägers zu diesem Zeitpunkt. Seine Tätigkeit beschränkte sich nach dem 30. April 2001 darauf, diese Gegenstände unentgeltlich der F-KG zu überlassen. Sie ist nicht geeignet, eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Richtlinie 77/388/EWG zu begründen oder fortzuführen. Die unentgeltliche Überlassung fällt weder in den Anwendungsbereich des Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG, der nur entgeltliche Lieferungen und Dienstleistungen betrifft, noch in den von Art. 4 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 77/388/EWG, der die Nutzung körperlicher Gegenstände zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen erfasst (vgl. EuGH-Urteil vom 13. März 2014 C-204/13, Malburg, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2014, 353, Rdnr. 35 f.).
- 20 2. Entgegen der Ansicht der Revision sind im Streitfall die Voraussetzungen einer Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG i.V.m. Art. 5 Abs. 8 und Art. 6 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG nicht gegeben.
- 21 Eine Geschäftsveräußerung liegt nach § 1 Abs. 1a Satz 2 UStG 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. Dabei kann eine Geschäftsveräußerung im Ganzen bei richtlinienkonformer Auslegung (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 28. Oktober 2010 V R 22/09, BFH/NV 2011, 854, unter II.1.a) auch dann vorliegen, wenn --wie im Streitfall-- einzelne für die Fortführung der Unternehmenstätigkeit notwendige Gegenstände von der Übereignung oder Einbringung ausgenommen sind, diese dem Erwerber aber entgeltlich oder unentgeltlich zur Nutzung überlassen werden und sich daraus kein Hindernis für die dauerhafte Fortführung der wirtschaftlichen Tätigkeit ergeben kann (vgl. z.B. EuGH-Urteil Schriever in Slg. 2011, I-11071, Rdnrn. 28 f.). Werden aber --wie im Streitfall-- gar keine Gegenstände des Unternehmens in die Gesellschaft (F-KG) eingebracht, fehlt es bereits an der tatbestandlichen Voraussetzung einer Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Abs. 1a Satz 2 UStG.
- 22 3. Zu Recht bemisst das FG den Umsatz mit dem Einkaufspreis der entnommenen Gegenstände. Das Urteil des FG ist gleichwohl aufzuheben, weil es rechtsfehlerhaft davon ausgeht, dass sich der Einkaufspreis ausschließlich nach den ertragsteuerlichen Buchwerten (teils zuzüglich Sonderabschreibung und gewährten Zuschüssen) im Zeitpunkt der Entnahme richtet, ohne einen etwaigen geringeren Verkehrswert in Betracht zu ziehen.
- 23 a) Nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung wird der Umsatz bei Lieferungen i.S. des § 3 Abs. 1b UStG nach dem Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand oder mangels eines Einkaufspreises nach den Selbstkosten, jeweils zum Zeitpunkt des Umsatzes, bemessen.
- 24 Unionsrechtliche Grundlage dieser Vorschrift ist für das Streitjahr Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG (nunmehr Art. 74 der MwStSystRL). Danach ist die Steuerbemessungsgrundlage bei den in Art. 5 Abs. 6 der Richtlinie 77/388/EWG genannten Umsätzen (z.B. Entnahme für außerunternehmerische Zwecke) der Einkaufspreis für die Gegenstände oder für gleichartige Gegenstände oder mangels Einkaufspreis der Selbstkostenpreis, und zwar jeweils zu den Preisen, die im Zeitpunkt der Bewirkung dieser Umsätze festgestellt werden. Nach Art. 11 Teil A Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG (nunmehr Art. 78 der MwStSystRL) sind in die Bemessungsgrundlage u.a. die Nebenkosten einzubeziehen.
- 25 b) Der EuGH hat im Urteil vom 17. Mai 2001 C-322/99 und C-323/99, Fischer und Brandenstein (Slg. 2001, I-4049, Rdnr. 80) entschieden, dass unter dem "im Zeitpunkt der Entnahme festgestellten Einkaufspreis" i.S. des Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG "der Restwert des Gegenstands im Zeitpunkt der Entnahme zu verstehen" sei (vgl. auch BFH-Urteil vom 18. Oktober 2001 V R 106/98, BFHE 196, 363, BStBl II 2002, 551, unter II.3.d). Unter Verweis darauf hat der EuGH mit Urteil vom 8. Mai 2013 C-142/12, Marinov (UR 2013, 503, Rdnrn. 32 f.) --zu einem Umsatz i.S. des Art. 18 Buchst. c der MwStSystRL (zuvor Art. 5 Abs. 7 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG)-- seine Rechtsprechung dahingehend konkretisiert, dass "die Steuerbemessungsgrundlage für den Umsatz im Fall der Aufgabe der steuerbaren wirtschaftlichen Tätigkeit der Wert der betreffenden Gegenstände zum Zeitpunkt der Aufgabe ist, der somit die Wertentwicklung der genannten Gegenstände zwischen ihrer Anschaffung und der Aufgabe berücksichtigt".

- 26** Diese Maßstäbe sind auch der Bemessung des Umsatzes einer Lieferung i.S. des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG (Art. 5 Abs. 6 der Richtlinie 77/388/EWG) zu Grunde zu legen. Denn Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG (nunmehr Art. 74 der MwStSystRL) sieht sowohl für den Entnahmeumsatz nach Art. 5 Abs. 6 (nunmehr Art. 16 der MwStSystRL) als auch für einen umsatzsteuerpflichtigen Vorgang nach Art. 5 Abs. 7 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG (nunmehr Art. 18 Buchst. c der MwStSystRL) dieselbe Steuerbemessungsgrundlage vor. Unerheblich ist dabei, dass die Bundesrepublik Deutschland die Ermächtigungsvorschrift des Art. 5 Abs. 7 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG nicht in nationales Recht umgesetzt hat (vgl. dazu BFH-Urteil vom 13. Januar 2010 V R 24/07, BFHE 229, 378, BStBl II 2011, 241, unter II.2.b cc (5)).
- 27** c) Das FG hat diese Maßstäbe seinem Urteil zwar zu Grunde gelegt, gleichwohl die Möglichkeit des Ansatzes eines geringeren Marktwerts --insbesondere bei der Verseilmaschine-- rechtsfehlerhaft außer Betracht gelassen.
- 28** aa) Zu Recht geht das FG bei der Bemessung der Entnahme der Verseilmaschine und der Büroeinrichtung vom (fiktiven) Einkaufspreis zum Zeitpunkt ihrer Entnahme aus (vgl. BFH-Urteil vom 12. Dezember 2012 XI R 3/10, BFHE 239, 377, unter Rz 24). Richtigerweise versteht das FG das Tatbestandsmerkmal "Einkaufspreis" auch richtlinienkonform unter Berücksichtigung der zeitlichen Konkretisierung in § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG ("zum Zeitpunkt des Umsatzes"). Danach ist die Wertentwicklung des entnommenen Gegenstands im Zeitraum zwischen seiner Anschaffung und seiner Lieferung nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG zu berücksichtigen.
- 29** bb) Der Einkaufspreis "zum Zeitpunkt des Umsatzes" ist aber nicht stets der Restwert im Sinne eines historischen Einkaufspreises (Herstellungs- oder Anschaffungskosten) abzüglich der Absetzung für Abnutzung bis zum Zeitpunkt der Entnahme. Ein solches Verständnis kann den EuGH-Urteilen Fischer und Brandenstein (Slg. 2001, I-4049, Rdnr. 80) und Marinov (UR 2013, 503, Rdnrn. 32 f.) nicht entnommen werden.
- 30** Vielmehr ist auf den tatsächlichen Restwert der entnommenen Gegenstände abzustellen. Dies schließt nicht aus, dass die Entnahme eines hergestellten oder angeschafften Gegenstands auch unter Heranziehung des ertragsteuerrechtlichen Buchwerts im Zeitpunkt der Entnahme bemessen werden kann. Dabei müssen aber stets die Umstände des Einzelfalls berücksichtigt werden. Daher muss --entgegen dem FG-- bei der Restwertbestimmung einfallbezogen auch eine zwischenzeitlich eingetretene --objektiv feststellbare-- Wertminderung berücksichtigt werden. Andernfalls bliebe die Auslegung der zeitlichen Komponente im Sinne einer Wertentwicklung zwischen Herstellung oder Anschaffung und Entnahme nur unzureichend berücksichtigt.
- 31** 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat keine Feststellungen dazu getroffen, wie hoch der tatsächliche Restwert der entnommenen Gegenstände ist. Unter Berücksichtigung des klägerischen Vortrags könnte dieser --insbesondere bei der Verseilmaschine-- niedriger sein als der der Entnahme bisher zu Grunde gelegte Wert.
- 32** Im zweiten Rechtsgang wird das FG insbesondere objektive Anhaltspunkte einer über den bisherigen Wertansatz möglicherweise hinausgehenden Wertminderung der entnommenen Gegenstände zu berücksichtigen haben. Solche Anhaltspunkte können z.B. die zeitnahe Entsorgung des entnommenen Gegenstands oder auch die nachgewiesene (objektive) Funktionsuntauglichkeit der Maschine sein.
- 33** 5. Da die Sache bereits aus anderen Gründen an das FG zurückzuverweisen ist, braucht der Senat über die Verfahrensrüge des Klägers nicht zu entscheiden (vgl. BFH-Urteil vom 8. Oktober 2008 V R 59/07, BFHE 222, 189, BStBl II 2009, 218, unter II.4.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de