

Urteil vom 04. Februar 2015, XI R 42/13

Keine Geschäftsveräußerung im Ganzen bei Veräußerung von Teilen des Inventars einer Gaststätte

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 1a, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, EWGRL 388/77 Art 5 Abs 8, UStG VZ 2006

vorgehend FG Düsseldorf, 11. Juli 2013, Az: 1 K 4421/10 U

Leitsätze

Die Voraussetzungen einer nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung im Ganzen liegen nicht vor, wenn der (bisherige) Pächter einer Gaststätte lediglich ihm gehörende Teile des Inventars einer Gaststätte --hier Kücheneinrichtung nebst Geschirr und Küchenartikeln-- veräußert und der Erwerber den Gaststättenbetrieb sowie das übrige Inventar durch einen weiteren Vertrag von einem Dritten pachtet.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 12. Juli 2013 1 K 4421/10 U und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 11. November 2010 aufgehoben.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2006 wird unter Änderung des Umsatzsteuerbescheids des Beklagten vom 12. Januar 2010 auf ... € festgesetzt.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH. Gegenstand des Unternehmens war der Getränkehandel und ab Januar 2006 der Betrieb einer Gaststätte im ... Schützenhaus L unter der Bezeichnung "Schützenhaus L".
- 2 Eigentümerin des Schützenhauses ist die Schützenbruderschaft T (Schützenbruderschaft) in ... Diese hatte die Räume --eine Gaststätte sowie Säle--, einen Biergarten und das Inventar (nebst angrenzender Wohnung) zunächst ab dem 1. März 2005 für die Dauer von zehn Jahren an Herrn A verpachtet. Die Regelungen des Pachtvertrages sahen u.a. vor, dass der gastronomische Betrieb als "gut bürgerliches" Lokal zu führen und dabei auf "gute Getränkepflege" besonderer Wert zu legen sei, und dass für die Schützenbruderschaft bestimmte, genau beschriebene Veranstaltungen durchzuführen seien. Zudem war A dazu verpflichtet, Fass- und Flaschenbier sowie alkoholfreie Getränke von der Klägerin zu beziehen.
- 3 A betrieb in der Gaststätte eine griechische Speisegaststätte. Die Schützenbruderschaft und A hoben nach neun Monaten den Pachtvertrag einvernehmlich zum 31. Dezember 2005 auf.
- 4 Mit Vertrag vom 17. Dezember 2005 verpachtete die Schützenbruderschaft sodann die Räume ab dem 1. Januar 2006 an die Klägerin unter der Auflage, dort eine Gaststätte zu führen. Das außerdem von der Schützenbruderschaft --entsprechend deren Vertragsverhältnis mit A-- der Klägerin verpachtete Inventar des Schützenhauses umfasste die vollständige Inneneinrichtung der Gaststätte und der Säle wie Bestuhlung, Thekenanlagen, Lampen etc. mit Ausnahme der Kücheneinrichtung.
- 5 Am selben Tag schlossen die Klägerin und A eine "Übernahmevereinbarung". Darin trafen sie Vereinbarungen u.a. zum Übergang des Betriebs des Schützenhauses, zum Warenbestand, zur Gartenbestuhlung und zu bereits

gebuchten Veranstaltungen. Die Klägerin übernahm außerdem Inventar in Höhe von 50.000 € zuzüglich der gesetzlichen Mehrwertsteuer von A. Die "Übernahmevereinbarung" wurde von A, einem Vertreter der Klägerin und dem Geschäftsführer der Schützenbruderschaft unterschrieben.

- 6 Mit Datum vom 1. Januar 2006 berechnete A unter der Bezeichnung "Schützenhaus L" der Klägerin "Abrechnung für den Verkauf der Betriebs- und Geschäftsausstattung des Schützenhaus L" gesamt Betrag 50.000 €, Umsatzsteuer 8.000 €. Das übernommene Inventar bestand im Wesentlichen aus der Kücheneinrichtung sowie Geschirr und diversen Küchenartikeln; nicht dazu gehörten u.a. der von A mitgenommene Wärmeschrank und der Speiseausgabewagen. A führte mit seinem bisherigen Personal ab dem 1. Januar 2006 ein griechisches Speiserestaurant in einem neu gepachteten Geschäftslokal im gleichen Ort.
- 7 Die Klägerin machte in ihrer Umsatzsteuerjahreserklärung für 2006 (Streitjahr) die in der von A erteilten Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer --zunächst erfolgreich-- als Vorsteuer geltend. Nach einer Außenprüfung vertrat der Prüfer die Ansicht, die Klägerin habe den Gaststättenbetrieb im Rahmen einer nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung im Ganzen i.S. von § 1 Abs. 1a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) erworben; es seien sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen auf die Klägerin übertragen worden, wozu auch das Pachtverhältnis und die Geschäftsbeziehungen gehörten. Die in der Rechnung des A offen ausgewiesene Umsatzsteuer in Höhe von 8.000 € sei deshalb nicht als Vorsteuer abziehbar. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte der Auffassung des Prüfers und versagte mit einem gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderten Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr vom 12. Januar 2010 den Vorsteuerabzug. Der Einspruch blieb ohne Erfolg.
- 8 Das Finanzgericht (FG) wies die hiergegen erhobene Klage ab. Es führte im Wesentlichen aus, der Klägerin stehe der Vorsteuerabzug nicht zu, weil die in der Rechnung des A vom 1. Januar 2006 über den "Verkauf der Betriebs- und Geschäftsausstattung des Schützenhaus L" ausgewiesene Umsatzsteuer nicht --wie nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG erforderlich-- von A gesetzlich geschuldet werde. Denn bei der gebotenen "Zusammenschau" des Erwerbs der Kücheneinrichtung sowie sonstiger Geschirr- und Küchenartikel von A und der von der Schützenbruderschaft gepachteten Räume einschließlich des übrigen Inventars sei eine Geschäftsveräußerung im Ganzen i.S. von § 1 Abs. 1a UStG anzunehmen. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1034 veröffentlicht.
- 9 Zur Begründung der Revision rügt die Klägerin im Wesentlichen, das FG habe zu Unrecht das Vorliegen der Voraussetzungen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen i.S. von § 1 Abs. 1a UStG bejaht. Denn die von A übernommene Kücheneinrichtung habe nicht das gesamte für den Betrieb der Gaststätte erforderliche Inventar umfasst. A habe einen Teil des Inventars, den er selbst für die von ihm eröffnete Gaststätte benötigt habe, mitgenommen; wesentliche Teile des Inventars hätten ihr, der Klägerin, schon selbst gehört bzw. habe sie von der Schützenbruderschaft gepachtet. Daher habe sie von A mit der Kücheneinrichtung nebst Geschirr und diversen Küchenartikeln lediglich einzelne Gegenstände erworben. Dieser Vorgang könne nicht als Geschäftsveräußerung im Ganzen angesehen werden.
- 10 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das FG-Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 11. November 2010 aufzuheben sowie den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 12. Januar 2010 dahingehend zu ändern, dass ein weiterer Vorsteuerabzug in Höhe von 8.000 € berücksichtigt wird, sowie die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.
- 11 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 12 Es hält die vom FG vorgenommene Gesamtwürdigung der Umstände des Streitfalls für zutreffend.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Klagestattgabe (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 14 Das FG hat im Streitfall unzutreffend angenommen, dass der von der Klägerin geltend gemachte Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Inventars von A ausscheide, weil eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliege und deshalb für diesen Umsatz von A keine Steuer gesetzlich geschuldet werde.

- 15** 1. Nach § 1 Abs. 1a 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).
- 16** a) Diese Vorschriften beruhen unionsrechtlich auf 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-- (nunmehr Art. 19 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL--). 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.
- 17** b) Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG 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, Slg. 2011, I-11071, BStBl II 2012, 848, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2011, 937, Rz 23; vom 30. Mai 2013 C-651/11, X BV, Mehrwertsteuerrecht --MwStR-- 2013, 337, UR 2013, 582, Rz 41), 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 Zita Modes in Slg. 2003, I-14393, BFH/NV Beilage 2004, 128, Rz 40; Schriever in Slg. 2011, I-11071, BStBl II 2012, 848, UR 2011, 937, Rz 25; Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18. Januar 2012 XI R 27/08, BFHE 235, 571, BStBl II 2012, 842, und vom 19. Dezember 2012 XI R 38/10, BFHE 240, 366, BStBl II 2013, 1053, Rz 33).
- 18** Der Erwerber muss dabei beabsichtigen, den übertragenen Geschäftsbetrieb oder Unternehmensteil zu betreiben. Nicht begünstigt ist die sofortige Abwicklung der übernommenen Geschäftstätigkeit (EuGH-Urteil Zita Modes 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, unter II.2.a; in BFHE 235, 571, BStBl II 2012, 842, Rz 19; in BFHE 240, 366, BStBl II 2013, 1053, Rz 34).
- 19** c) 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 (vgl. BFH-Urteil in BFHE 240, 366, BStBl II 2013, 1053, Rz 35, m.w.N.).
- 20** d) Im Rahmen einer Gesamtwürdigung ist es für die Annahme einer Geschäftsveräußerung entscheidend, ob das übertragene Unternehmensvermögen als hinreichendes Ganzes die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ermöglicht (vgl. BFH-Urteile in BFHE 235, 571, BStBl II 2012, 842; in BFHE 240, 366, BStBl II 2013, 1053, Rz 36) und ob die vor und nach der Übertragung ausgeübten Tätigkeiten übereinstimmen oder sich hinreichend ähneln (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 240, 366, BStBl II 2013, 1053, Rz 36, m.w.N.). Es kommt insoweit nicht darauf an, ob beim Veräußerer eine eigenständige betriebliche Organisation vorlag, sondern vielmehr darauf, ob ein Teilvermögen übertragen wird, das vom Erwerber als selbständiges Unternehmen fortgeführt werden kann (vgl. z.B. EuGH-Urteil X BV in MwStR 2013, 337, UR 2013, 582, Rz 53); die organisatorischen Verhältnisse beim Veräußerer sind damit unmaßgeblich (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 240, 366, BStBl II 2013, 1053, Rz 45, m.w.N.).
- 21** 2. Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG unzutreffend angenommen, die Voraussetzungen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen lägen vor, weil es dabei zu Unrecht auch die Verpachtung der Räume einschließlich des Inventars von der Schützenbruderschaft in seine Betrachtung mit einbezogen hat.
- 22** a) Die Klägerin hat mit der Anschaffung der Kücheneinrichtung nebst Geschirr und sonstigen Küchenartikeln von A keinen selbständigen Unternehmensteil erworben, der sie in die Lage versetzt hätte, die Gaststätte zu betreiben (vgl. dazu z.B. EuGH-Urteil Zita Modes in Slg. 2003, I-14393, BFH/NV Beilage 2004, 128, Rz 40). Eine Kücheneinrichtung, Geschirr und diverse Küchenartikel sind kein abgespaltener, selbständiger Teil des Unternehmens des A. Es wurden nur einzelne zum Betrieb einer Gaststätte notwendige Gegenstände von A an die Klägerin veräußert. Davon sind auch die Vertragsparteien ausgegangen.
- 23** b) Zum Betrieb der Gaststätte durch die Klägerin war vielmehr noch der Abschluss des Pachtvertrages mit der

Schützenbruderschaft erforderlich, der neben der Überlassung der Räume für die Gaststätte auch die pachtweise Überlassung wesentlichen Inventars an die Klägerin vorsah. Das hat das FG festgestellt, indem es ausgeführt hat, bei der übertragenen Geschäftsausstattung habe es sich zwar um eine für die Fortführung des Betriebs wesentliche Sachgesamtheit gehandelt, der Erwerber habe jedoch die weiteren, zum Betrieb erforderlichen Gegenstände einschließlich der Räume von einem Dritten angepachtet (Rz 46 des Urteils).

- 24** c) Die Vereinbarungen dieses Pachtvertrages durfte das FG aber nicht mit der Veräußerung des Inventars durch A in einen Vorgang zusammenfassen.
- 25** aa) Der EuGH hat u.a. mit Hinweis darauf, dass Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG die Formulierung "Übertragender" nur im Singular verwendet, inzwischen geklärt, dass bei Prüfung der Voraussetzungen dieser Bestimmung und Vorliegen mehrerer Leistungsbeziehungen "jeder Vorgang einzeln und selbständig zu beurteilen" ist (EuGH-Urteil X BV in MwStR 2013, 337, UR 2013, 582, Rz 45 bis 47). Dies gilt gleichermaßen für die seit dem 1. Januar 2007 geltende Regelung in Art. 19 MwStSystRL, in der die Person "des Übertragenden" ebenfalls nur in der Einzahl erwähnt ist. Dementsprechend heißt es in § 1 Abs. 1a Satz 3 UStG, dass "der erwerbende Unternehmer an die Stelle des Veräußerers" tritt.
- 26** bb) Dies bedeutet, dass für die Prüfung der Voraussetzungen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen im Rahmen der streitbefangenen umsatzsteuerrechtlichen Leistungsbeziehung zwischen A und der Klägerin Leistungen außer Betracht bleiben müssen, die --wie hier-- Gegenstand einer weiteren --davon zu unterscheidenden-- umsatzsteuerrechtlichen Leistungsbeziehung zwischen der Schützenbruderschaft und der Klägerin sind (vgl. auch Wüst, MwStR 2014, 409).
- 27** Dass es im Streitfall offenbar allen Beteiligten um die Fortführung des Gaststättenbetriebs des Schützenhauses ging (vgl. Anm. Büchter-Hole in EFG 2014, 1041, 1042), ist unerheblich. Denn Gegenstand der streitbefangenen Leistungsbeziehung zwischen A und der Klägerin war lediglich die von A in Rechnung gestellte Übertragung des Inventars, das sich nach den Feststellungen des FG auf die Kücheneinrichtung nebst Geschirr und diversen Küchenartikeln beschränkte. Der Senat kann daher offenlassen, wie die Rechtslage zu beurteilen wäre, wenn die Klägerin im Rahmen eines umfassenden Vertrages mit A (vollumfänglich) in dessen mit der Schützenbruderschaft bestehenden Pachtvertrag eingetreten wäre. Ein derartiger Übergang der "Pächterstellung" von A auf die Klägerin hat nicht stattgefunden.
- 28** d) Etwas anderes ergibt sich entgegen der Auffassung des FG nicht aus dem BFH-Urteil vom 6. Mai 2010 V R 25/09 (BFH/NV 2010, 1873), wonach eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung durch Grundstücksübertragung im Rahmen der erforderlichen Gesamtwürdigung aufgrund besonderer Umstände auch dann vorliegen kann, wenn auf den Erwerber kein bestehender Mietvertrag übergeht.
- 29** Denn diese Rechtsprechung betrifft allein die Frage der Fortführung einer unternehmerischen Tätigkeit durch den Erwerber im Falle der Übertragung von Grundstücken ohne Übergang eines entsprechenden Pacht- oder Mietvertrages (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 1873, Rz 17 ff.). Darum --oder um Vergleichbares-- geht es im vorliegenden Fall nicht. Hier ist ausschließlich entscheidend, ob die vom Grundstückseigentümer und Verpächter (Schützenbruderschaft) an die Klägerin erbrachten Leistungen in die Würdigung der Leistungsbeziehung zwischen (dem früheren Pächter) A und der Klägerin einbezogen werden dürfen. Auf diese --zu verneinende-- Frage ist die Rechtsprechung im BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 1873 nicht übertragbar.
- 30** e) Dem steht nicht die Rechtsprechung des EuGH und des BFH entgegen, wonach bei dem Erwerb eines Warenbestandes und der Geschäftsausstattung eines Einzelhandelsgeschäfts unter gleichzeitiger Vermietung des Ladenlokals an den Erwerber eine Geschäftsveräußerung im Ganzen gegeben sein kann (vgl. EuGH-Urteil Schriever in Slg. 2011, I-11071, BStBl II 2012, 848, UR 2011, 937, und BFH-Urteil in BFHE 235, 571, BStBl II 2012, 842). Denn im Streitfall liegt ein solcher Sachverhalt nicht vor.
- 31** 3. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Seine Entscheidung war daher aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der Klage war stattzugeben.
- 32** 4. Der von der Klägerin gestellte Antrag, die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären, ist im Revisionsverfahren unzulässig. Die Entscheidung nach § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO gehört sachlich zum Kostenfestsetzungsverfahren. Zuständig dafür ist das FG als Gericht des ersten Rechtszugs (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 14. Mai 2009 IV R 47/07, BFHE 225, 116, BStBl II 2009, 900, unter II.3.; vom 19. Februar 2013 IX R 7/10, BFHE 240, 258, BStBl II 2013, 436, Rz 22, jeweils m.w.N.).

33 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de