Urteil vom 29. August 2018, XI R 37/17

Geschäftsveräußerung - Übereignung des Inventars einer Gaststätte bei gleichzeitiger Anmietung der Gaststätte vom Eigentümer der Immobilie

ECLI:DE:BFH:2018:U.290818.XIR37.17.0

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 1a, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1 S 1, FGO § 118 Abs 2, EGRL 112/2006 Art 19, EGRL 112/2006 Art 168, EWGRL 388/77 Art 5 Abs 8, AEUV Art 267, UStG VZ 2015

vorgehend FG Düsseldorf, 12. Oktober 2017, Az: 1 K 3395/15 U

Leitsätze

Die Übertragung des Inventars einer Gaststätte ist auch dann eine nicht der Umsatzsteuer unterliegende Geschäftsveräußerung, wenn der Erwerber mit dem übertragenen Inventar die Gaststätte dauerhaft fortführen kann und selbst über die zur Fortführung der Tätigkeit erforderliche Immobilie verfügt, weil er diese von einem Dritten gepachtet hat (Anschluss an das BFH-Urteil vom 18. Januar 2012 XI R 27/08, BFHE 235, 571, BStBl II 2012, 842; Abgrenzung vom BFH-Urteil vom 4. Februar 2015 XI R 42/13, BFHE 248, 472, BStBl II 2015, 616).

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 13. Oktober 2017 1 K 3395/15 U wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten darüber, ob die Voraussetzungen einer umsatzsteuerrechtlichen Geschäftsveräußerung erfüllt sind.

2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) übernahm im Frühjahr 2015 in M den Gastronomiebetrieb "..." (X) vom vorherigen Betreiber ... C. Dieser hatte den Gastronomiebetrieb X seit dem 1. Juli 2012 betrieben. Der Gastronomiebetrieb X selbst existiert wesentlich länger ("Jahrzehnte"). C betrieb neben dem Gastronomiebetrieb X auch noch eine Pizzeria in M.

3 Der Kläger schloss am 30. Januar 2015 einen Mietvertrag mit der ... GmbH (Vermieterin) ab dem 1. März 2015 über die Räumlichkeiten im Erdgeschoss und Keller des Gebäudes, in denen sich der Gastronomiebetrieb X befand. Der Mietvertrag lautete:

"[Der Kläger] mietet mit Wirkung ab 01.03.2015 das Erdgeschoss und Untergeschoss im Hause ... an.

Es gelten die gleichen Konditionen wie in dem Vertrag vom 01.07.2012 zwischen der Vermieterin und C. Dieser Mietvertrag wird Gegenstand des nunmehr zwischen der Vermieterin und dem Mieter ... geschlossenen neuen Mietvertrages. Es gelten somit sämtliche in dem Mietvertrag vom 01.07.2012 aufgeführten Vertragsbestandteile, soweit nicht nachstehend eine Änderung festgehalten wird.

2.

Zu § 1 Randnummer 1.3 des Vertrages vom 01.07.2012 halten die Vertragsparteien Folgendes fest:

Vermietet werden lediglich die Räume, nicht hingegen die Gaststätteneinrichtung. Diese hat der Mieter nach seinen Angaben von dem Vormieter C zu Eigentum erworben.

3.

Unter § 5 Randnummer 5.1 ist der Mieter verpflichtet, zur Sicherheit des Vermieters eine Kaution von 24.000,00 € zu erbringen. Aufgrund der zwischen Mieter und Vormieter C getroffenen Vereinbarung verbleibt der auf dem Sparbuch bei der ... festgelegte Betrag von 24.000,00 € weiterhin bei der Vermieterin aufgrund einer zwischen C und [dem Kläger] getroffenen internen Vereinbarung, die die Vermieterin akzeptiert hat. Damit hat der Mieter die Kaution erbracht.

4.

§ 6 Randnummer 1 wird dahingehend geändert, dass die Kaltmiete erst ab dem 01.01.2015 erhöht wird. Darüber hinaus vereinbaren die Vertragsparteien, dass die Miete ab Vertragsbeginn bis zum 01.01.2017 unverändert bleibt und dass die Indexmiete erst berechnet wird gegenüber dem Stand zum 01.01.2017.

5.

§ 26 des Gewerbemietvertrages vom 01.07.2012 entfällt, da die entsprechenden Arbeiten erledigt sind."

4 Der Originalmietvertrag zwischen der Vermieterin und C war diesem Mietvertrag als Anlage beigefügt.

5 Anschließend erwarb der Kläger mit Kaufvertrag vom 20. Februar 2015 von C "das Inventar (siehe Anlage 1 Inventarliste)" des Gastronomiebetriebs X. Laut Inventarliste wurde die gesamte Einrichtung von Keller, Gastraum, Küche und Terrasse veräußert. Der Kaufpreis betrug 40.000 € zzgl. 7.600 € Umsatzsteuer.

6 Der Kläger erwarb daneben noch einen Fernseher, Lavagrill, Thermomix, Nudelkocher, Pokertisch sowie eine Kommode, Kühlvitrine, Weinkühler, Saftpresse, Internetkamera, und einen Schließfachschrank als Neuware von Dritten sowie einen Wareneingang in Höhe von 5.164 €.

7 In seiner Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat März 2015 machte der Kläger u.a. die im Kaufvertrag ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend.

8 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) forderte hierzu Nachweise an. Der Kläger reichte daraufhin am 5. Mai 2015 einen geänderten Kaufvertrag ein, in dem (zusätzlich zum ursprünglichen Vertrag) die Steuernummer des C, eine Rechnungsnummer und ein Lieferdatum (1. März 2015) enthalten waren.

9 Das FA ließ im Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid für den Monat März 2015 vom 27. Mai 2015 die geltend gemachte Vorsteuer in Höhe von 7.600 € nicht zum Abzug zu, da eine Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Abs. 1a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) vorliege. Der Einspruch blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 9. Oktober 2015).

10 Im Laufe des Klageverfahrens hat das FA unter dem 10. August 2016 den Umsatzsteuer-Jahresbescheid für das Jahr 2015 (Streitjahr) erlassen.

11 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 881 veröffentlichten Urteil ab. Es entschied, der zum Gegenstand des Klageverfahrens gewordene Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr sei rechtmäßig und verletze den Kläger nicht in seinen Rechten. Der Kläger sei nicht zum Vorsteuerabzug aus den von C bezogenen Eingangsleistungen berechtigt, weil es sich um eine

Geschäftsveräußerung gehandelt habe. Der Kläger habe den übertragenen Gastronomiebetrieb X fortgeführt. Standort und Name seien unverändert geblieben; am Bistrokonzept seien keine wesentlichen Änderungen vorgenommen worden. Die mit Kaufvertrag vom 20. Februar 2015 von C erworbenen Gegenstände seien ein hinreichendes Ganzes, das dem Kläger die Fortführung dieser wirtschaftlichen Tätigkeit ermöglicht habe.

12 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Er ist der Auffassung, das FG habe den Streitfall unzutreffend dahin gehend gewürdigt, es handele sich um eine Geschäftsveräußerung. Er, der Kläger, habe nicht das gesamte Inventar, sondern lediglich einzelne, im Eigentum des C stehende Gegenstände des Gastronomiebetriebs X erworben. Die Theke, ein Podest mit Sitznischen, der Fettabscheider und das Entlüftungssystem einschließlich Dunstabzugshaube hätten im Eigentum der Vermieterin gestanden. Die Zapfanlage sei Eigentum des Bierlieferanten. Außerdem habe er, der Kläger, eine neue Außenbestuhlung angeschafft. Der Gastronomiebetrieb habe mit den erworbenen Gegenständen nicht ohne weiteres fortgesetzt werden können. Das Ordnungsamt der Stadt M habe nach einer vom Kläger beantragten Betriebskontrolle (am 9. Februar 2015) zahlreiche Mängel festgestellt, die vor der Eröffnung hätten beseitigt werden müssen. Die tatsächliche Würdigung des FG sei daher falsch. Außerdem habe das FG den Streitfall unzutreffend rechtlich gewürdigt, indem es sich auf das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Schriever vom 10. November 2011 C-444/10 (EU:C:2011:724, BStBl II 2012, 848) gestützt habe. Dieses betreffe einen anderen Sachverhalt. Die Beurteilung des FG widerspreche außerdem dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 4. Februar 2015 XI R 42/13 (BFHE 248, 472, BStBl II 2015, 616). Der Streitfall sei nahezu identisch.

13 Der Kläger beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2015 vom 10. August 2016 dahin gehend zu ändern, dass weitere Vorsteuern in Höhe von 7.600 € berücksichtigt werden.

14 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

15 Es verteidigt die angefochtene Vorentscheidung.

Entscheidungsgründe

II.

16 Die Revision ist unbegründet; sie ist daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise das Vorliegen einer Geschäftsveräußerung bejaht.

17 1. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Diese Vorschrift beruht auf Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL), wonach der Steuerpflichtige, der Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, befugt ist, die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden, von der von ihm geschuldeten Steuer abzuziehen. Die Vorschrift ist deshalb richtlinienkonform auszulegen (vgl. BFH-Urteile vom 15. April 2015 V R 46/13, BFHE 250, 253, BStBl II 2015, 947; vom 13. Dezember 2017 XI R 3/16, BFHE 261, 84, BFH/NV 2018, 697, Rz 25).

18 Das Recht auf Vorsteuerabzug erstreckt sich deshalb u.a. nicht auf eine Steuer, die ausschließlich deshalb geschuldet wird, weil sie in der Rechnung ausgewiesen ist; denn bei richtlinienkonformer Auslegung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG ist nicht jeder, sondern nur der geschuldete Steuerbetrag als Vorsteuer abziehbar (vgl. BFH-Urteile vom 2. April 1998 V R 34/97, BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695; vom 16. September 2015 XI R 47/13, BFH/NV 2016, 428, Rz 54; EuGH-Urteile Genius Holding vom 13. Dezember 1989 C-342/87, EU:C:1989:635, Neue Juristische Wochenschrift 1991, 632; Kreuzmayr vom 21. Februar 2018 C-628/16, EU:C:2018:84, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2018, 337, Rz 43).

19 2. Ausgehend davon hat das FG dem Kläger den Vorsteuerabzug zu Recht versagt. Die von C gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer, für die der Kläger den Vorsteuerabzug begehrt, wird nicht gesetzlich geschuldet; denn das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise das Vorliegen einer Geschäftsveräußerung bejaht.

20 a) Die Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen unterliegen nicht der Umsatzsteuer (§ 1 Abs. 1a Satz 1 UStG).

21 b) Voraussetzung für eine solche Geschäftsveräußerung ist gemäß § 1 Abs. 1a Satz 2 UStG, 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. Auch § 1 Abs. 1a UStG ist entsprechend Art. 19 MwStSystRL richtlinienkonform auszulegen (vgl. BFH-Urteil vom 6. Juli 2016 XI R 1/15, BFHE 254, 283, BStBl II 2016, 909, Rz 29, m.w.N.), wonach die Mitgliedstaaten "die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens, die entgeltlich oder unentgeltlich oder durch Einbringung in eine Gesellschaft erfolgt, behandeln, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt, und den Begünstigten der Übertragung als Rechtsnachfolger des Übertragenden ansehen" können. Die Rechtsprechung des EuGH zu 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) kann ergänzend herangezogen werden (z.B. vgl. EuGH-Urteil SKF vom 29. Oktober 2009 C-29/08, EU:C:2009:665, BFH/NV 2009, 2099, Rz 36 ff.; BFH-Urteil in BFHE 248, 472, BStBl II 2015, 616, Rz 25).

22 aa) Der Tatbestand der Geschäftsveräußerung erfasst 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 vom 27. November 2003 C-497/01, EU:C:2003:644, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2004, 19, Rz 40; Schriever, EU:C:2011:724, BStBl II 2012, 848, Rz 25; SKF, EU:C:2009:665, BFH/NV 2009, 2099, Rz 37; BFH-Urteile 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).

23 bb) Bei dem Begriff "Teilvermögen" handelt es sich um einen autonomen unionsrechtlichen Begriff, der eine einheitliche Auslegung finden muss, um eine unterschiedliche Anwendung der Mehrwertsteuerregelung in den Mitgliedstaaten zu verhindern (vgl. EuGH-Urteile Zita Modes, EU:C:2003:644, UR 2004, 19, Rz 32 und 34 f., und Schriever, EU:C:2011:724, BStBl II 2012, 848, Rz 22). Er bezieht sich auf eine Kombination von Bestandteilen eines Unternehmens, die zur Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ausreicht, auch wenn diese Tätigkeit nur Teil eines größeren Unternehmens ist, von dem sie abgespalten wurde (vgl. BFH-Urteile in BFHE 240, 366, BStBl II 2013, 1053, Rz 35; vom 4. Februar 2015 XI R 14/14, BFHE 250, 240, BStBl II 2015, 908, Rz 26). Die organisatorischen Verhältnisse beim Veräußerer sind unmaßgeblich (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 240, 366, BStBl II 2013, 1053, Rz 45; in BFHE 248, 472, BStBl II 2015, 616, Rz 20). Es kommt nicht darauf an, ob bereits beim Veräußerer eine eigenständige betriebliche Organisation vorlag, sondern darauf, ob ein Teilvermögen übertragen wird, das vom Erwerber selbständig hätte übernommen werden können und für das im Falle der entgeltlichen Übertragung der Erwerber eine Gegenleistung gezahlt hätte (vgl. EuGH-Urteil X vom 30. Mai 2013 C-651/11, EU:C:2013:346, HFR 2013, 754, Rz 53; s.a. Abschn. 1.5 Abs. 6 Satz 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses; Stadie, Umsatzsteuergesetz, § 1 Rz 133, 135).

24 cc) Dabei ist jeder Vorgang einzeln und selbständig zu beurteilen; Erwerbe von mehreren Personen dürfen nicht zusammengerechnet werden (vgl. EuGH-Urteil X, EU:C:2013:346, HFR 2013, 754, Rz 47; BFH-Urteile in BFHE 250, 240, BStBl II 2015, 908, Rz 29 f.; in BFHE 248, 472, BStBl II 2015, 616, Rz 25 f.). Das bedeutet, dass --worauf der Kläger zutreffend hinweist-- im Streitfall nur die Übertragung von C an den Kläger untersucht werden darf und die Leistungsbeziehungen des Klägers zur Vermieterin grundsätzlich außer Betracht bleiben müssen.

25 dd) Ob das übertragene Unternehmensvermögen als hinreichendes Ganzes die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ermöglicht, und ob die vor und nach der Übertragung ausgeübten Tätigkeiten übereinstimmen oder sich hinreichend ähneln, ist von den nationalen Gerichten (vgl. BFH-Urteil vom 27. Januar 2011 V R 38/09, BFHE 232, 278, BStBl II 2012, 68, Rz 53) im Rahmen einer Gesamtwürdigung (vgl. BFH-Urteile vom 5. Juni 2014 V R 10/13, BFH/NV 2014, 1600, Rz 10; in BFHE 250, 240, BStBl II 2015, 908, Rz 27) zu entscheiden. Dabei ist der Art der wirtschaftlichen Tätigkeit, deren Fortführung geplant ist, besondere Bedeutung zuzumessen (vgl. EuGH-Urteil Schriever, EU:C:2011:724, BStBl II 2012, 848, Rz 32; BFH-Urteil vom 12. August 2015 XI R 16/14, BFHE 251, 275, BFH/NV 2016, 346, Rz 25). Die vom FG als Tatsacheninstanz vorzunehmende Gesamtwürdigung ist (nur) in den Grenzen des § 118 Abs. 2 FGO überprüfbar (vgl. BFH-Urteile in BFHE 235, 571, BStBl II 2012, 842, Rz 26; vom 3. Juli 2014 V R 12/13, BFH/NV 2014, 1603, Rz 15; in BFHE 251, 275, BFH/NV 2016, 346, Rz 32).

26 c) Gemessen daran hat das FG den Streitfall in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise dahin gehend gewürdigt, dass das übertragene Inventar im Streitfall ein Teilvermögen (= ein in der Gliederung eines

Unternehmens gesondert geführter Betrieb) ist.

27 aa) Das FG hat angenommen, dass der Kläger aufgrund der Übertragung des beweglichen Inventars und der festen Ladeneinrichtung (bei gleichzeitiger Übernahme des Mietvertrages) den Gastronomiebetrieb X habe weiter betreiben können (und weiter betrieben habe). Die Übertragung des Warenbestandes und der Geschäftsausstattung eines Einzelhandelsgeschäfts diene im Allgemeinen dazu, dem Erwerber die Fortführung dieses Geschäftes zu ermöglichen. Der Kläger habe --anders als im BFH-Urteil in BFHE 248, 472, BStBl II 2015, 616-- nahezu das gesamte bewegliche und unbewegliche Inventar/Ladeneinrichtung von C erworben und könne mit diesen Gegenständen das Unternehmen fortführen. Es seien die komplette Einrichtung des Bistros sowie sämtliche zum Betrieb erforderlichen Geräte und Einbauten/ Möbel umfasst. Dem stehe nicht entgegen, dass der Kläger einzelne Gegenstände von Dritten hinzuerworben habe, da es sich hierbei --anders als im BFH-Fall-- nur um unwesentliche Wirtschaftsgüter gehandelt habe, die zur Fortführung des Betriebs nicht zwingend erforderlich gewesen seien. Auch wenn C einzelne Gegenstände zurückbehalten haben sollte, sei dies unschädlich, solange die übertragenen Gegenstände aus Sicht des Erwerbers ein hinreichendes Ganzes bilden, das die Fortführung der wirtschaftlichen Tätigkeit ermögliche, was im Streitfall der Fall sei. Dass der Kläger theoretisch die von C erworbenen Gegenstände auch von Dritten hätte erwerben und damit den Gastronomiebetrieb hätte ausstatten können, sei ebenfalls unerheblich, da nur der tatsächlich erfolgte Erwerb der Gegenstände vom bisherigen Inhaber entscheidend und im Streitfall zu beurteilen sei.

28 Dass nach dem Kaufvertrag kein Warenbestand übereignet worden sei, sei im Streitfall unschädlich, da es --anders als z.B. bei einem Einzelhandelsgeschäft-- in einem Schank- und Speisebetrieb überwiegend einen schnell verderblichen und damit auch schnell verbrauchten und in kurzer Zeit erneuerten Warenbestand gebe, der vom Veräußerer ab dem Zeitpunkt, in dem der Übertragungsvertrag geschlossen worden sei, naturgemäß nicht mehr als nötig aufgefüllt werde.

29 bb) Diese Würdigung ist --entgegen der Auffassung des Klägers-- aufgrund der vom FG festgestellten Tatsachen möglich und verstößt nicht gegen die Grundsätze der Vertragsauslegung, gegen Denkgesetze oder gegen Erfahrungssätze; sie bindet daher den Senat (§ 118 Abs. 2 FGO).

30 cc) Das FG weicht mit dieser Beurteilung auch nicht, wie der Kläger meint, vom BFH-Urteil in BFHE 248, 472, BStBl II 2015, 616 ab. Im dortigen Fall wurden nur einzelne zum Betrieb einer Gaststätte notwendige Gegenstände von A an den Kläger veräußert (BFH-Urteil in BFHE 248, 472, BStBl II 2015, 616, Rz 22), während im vorliegenden Fall nach dem Kaufvertrag vom 20. Februar 2015 das "Inventar des Gastronomiebetriebs" X an den Kläger veräußert wurde. Dies reicht aus (vgl. BFH-Urteil in BFHE 235, 571, BStBl II 2012, 842, Rz 26, zu Ladeneinrichtung und Warenbestand). Dass das Inventar in einer dem Kaufvertrag als Anlage beigefügten Inventarliste näher spezifiziert wurde, ändert an dieser Beurteilung nichts.

31 d) Die Annahme des FG, dass dieser Beurteilung nicht entgegen steht, dass der Kläger zum Weiterbetrieb der Gaststätte die von der Vermieterin angemieteten Räume benötigt, ist ebenfalls frei von Rechtsfehlern.

32 aa) Der EuGH hat dazu in der Rechtssache Schriever (EU:C:2011:724, BStBl II 2012, 848) ausgeführt, dass die Frage, ob die übertragene Gesamtheit (Teilvermögen) sowohl bewegliche als auch unbewegliche Sachen umfassen müsse, im Hinblick auf die Art der in Rede stehenden wirtschaftlichen Tätigkeit zu beurteilen ist (Rz 26 und 32).

33 (1) Falls --anders als im Streitfall-- kein Lokal mit einer für die Fortführung der wirtschaftlichen Tätigkeit notwendigen festen Ladeneinrichtung erforderlich ist (Fallgruppe 1), könne eine Übertragung eines Gesamtvermögens i.S. von Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG auch ohne Übereignung einer unbeweglichen Sache vorliegen (Rz 27).

34 (2) Anders ist es nach Auffassung des EuGH, wenn der Erwerber keinen Besitz an dem Geschäftslokal erhält, und die betreffende wirtschaftliche Tätigkeit in der Nutzung einer untrennbaren Gesamtheit von beweglichen und unbeweglichen Sachen besteht (Fallgruppe 2). Davon ist insbesondere auszugehen, wenn das Ladenlokal mit einer festen Ladeneinrichtung ausgestattet ist, die für die Fortführung der wirtschaftlichen Tätigkeit notwendig ist. In einem solchen Fall müssen die unbeweglichen Sachen zu den übertragenen Bestandteilen gehören, damit es sich um die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens i.S. der Richtlinie 77/388/EWG handeln kann (Rz 28). Dieser vom EuGH aufgestellte Grundsatz spricht für die Auffassung des Klägers.

35 (3) Allerdings schränkt der EuGH diesen Grundsatz sogleich selbst wieder ein und führt zur Fallgruppe 2 weiter aus (Rz 29), ebenso könne eine Vermögensübertragung auch stattfinden, wenn das Geschäftslokal dem Erwerber mittels

eines Mietvertrages zur Verfügung gestellt wird (Ausnahme 1) oder wenn der Erwerber selbst über eine geeignete Immobilie verfügt (Ausnahme 2), in die er sämtliche übertragenen Sachen verbringen und in der er die betreffende wirtschaftliche Tätigkeit weiterhin ausüben kann, weil jede andere Auslegung eine willkürliche Unterscheidung zwischen Übertragungen durch Veräußerer, die Eigentümer des Lokals sind, in dem sich der zu übertragende Geschäftsbetrieb oder Unternehmensteil befindet, und Übertragungen durch Veräußerer, die nur Inhaber eines Mietrechts an dem Lokal sind, andererseits zur Folge hätte (Rz 30). Weder der Wortlaut des Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG noch sein Zweck ließen die Annahme zu, dass Letztere keine Übertragung eines Gesamtvermögens i.S. dieser Bestimmung vornehmen könnten. Die bei der Übertragung eines Unternehmens oder Unternehmensteils zu entrichtende Mehrwertsteuer im Verhältnis zu den Mitteln des betreffenden Betriebs könne auch in dem Fall, dass das übertragene Gesamtvermögen keine unbeweglichen Sachen umfasst, eine besonders hohe Belastung für den Erwerber sein. Es entspreche daher dem Zweck der fraglichen Bestimmung, auch der Übertragung eines Gesamtvermögens unter gleichzeitigem Abschluss eines Mietvertrages über ein Geschäftslokal eine besondere Behandlung zukommen zu lassen (Rz 31).

36 (4) Der EuGH zieht daraus die Schlussfolgerung, dass insbesondere die Übertragung des Warenbestands und der Geschäftsausstattung eines Einzelhandelsgeschäfts im Allgemeinen dazu dient, dem Erwerber die Fortführung dieses Geschäfts zu ermöglichen (Rz 33). Auch wenn es sich um eine wirtschaftliche Tätigkeit handelt, die nicht ohne ein Geschäftslokal ausgeübt werden kann, sei es normalerweise zur Fortführung des übertragenen Einzelhandelsgeschäfts nicht notwendig, dass der Inhaber des Geschäfts auch der Eigentümer der Immobilie ist, in der dieses Geschäft geführt wird (Rz 34). Wenn die Übertragung des Warenbestands und der Geschäftsausstattung hinreiche, um die Fortführung einer selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeit zu ermöglichen, sei die Übertragung von unbeweglichen Sachen für die Einstufung des Vorgangs als Übertragung des Gesamtvermögens nicht ausschlaggebend (Rz 35). Es spreche grundsätzlich auch nichts dagegen, dass ihm der Besitz durch Abschluss eines Mietvertrages eingeräumt werde (Rz 36). Es stellte auch kein Hindernis für die Fortführung der Tätigkeit des Verkäufers durch den Erwerber dar, dass das Geschäftslokal an den Erwerber nur vermietet und nicht verkauft werde (Rz 40).

37 bb) Das FG hat dazu angenommen, für die Fortführung der Tätigkeit des C durch den Kläger sei zwar, da im Streitfall ein seit Jahren oder Jahrzehnten bestehender Gastronomiebetrieb übernommen worden sei, erforderlich, dass der Erwerber über dasselbe Geschäftslokal wie der Verkäufer verfügen müsse. Diese Voraussetzung sei im Streitfall jedoch erfüllt. Der Kläger habe den Gastronomiebetrieb in denselben Räumlichkeiten fortgeführt wie der Veräußerer. Es, das FG, halte das Vorliegen einer Geschäftsveräußerung auch dann für möglich, wenn der Erwerber selbst über eine Immobilie mit Ladenlokal verfügt, in die er sämtliche übertragene Sachen verbringen und in der er die betreffende wirtschaftliche Tätigkeit weiterhin ausüben kann. Der Erwerber verfüge aber auch dann über eine "eigene" Immobilie, wenn er diese nur aufgrund eines eigenen Mietvertrages innehabe. Dies stehe nicht im Widerspruch zum BFH-Urteil in BFHE 248, 472, BStBl II 2015, 616 oder zum darin zitierten EuGH-Urteil X (EU:C:2013:346, UR 2013, 582).

38 cc) Dies ist frei von Rechtsfehlern und entspricht sowohl der Rechtsprechung des BFH, wonach für die Annahme einer Geschäftsveräußerung die Übernahme des Inventars und des Warenbestands ausreicht, wenn der Erwerber selbst über die erforderliche Immobilie verfügt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 235, 571, BStBl II 2012, 842, Rz 26) als auch den Grundsätzen des EuGH-Urteils Schriever (EU:C:2011:724, BStBl II 2012, 848). Es liegt die Ausnahme 2 der Fallgruppe 2 vor. Der Kläger verfügt selbst über das für den Betrieb notwendige Ladenlokal. Dass dies nicht deshalb der Fall ist, weil er das Eigentum an der Gaststätte von der Vermieterin erworben hat, sondern weil er die Gaststätte von der Vermieterin gepachtet hat, ist für die Frage, ob der Erwerber selbst über die erforderliche Immobilie verfügt, unerheblich; denn es kommt nur auf den Besitz an (EuGH-Urteil Schriever, EU:C:2011:724, BStBl II 2012, 848, Rz 36). Die Nutzungsüberlassung der Immobilie darf auch durch einen Dritten erfolgen, ohne dass es darauf ankäme, welche Vereinbarung zuerst getroffen wurde (vgl. insoweit zutreffend BFH-Urteil vom 3. Dezember 2015 V R 36/13, BFHE 251, 556, BStBl II 2017, 563, Rz 19 und 21).

39 dd) Diese Auslegung ist zudem aufgrund des vom EuGH betonten Grundsatzes, dass auch Veräußerer, die nur Inhaber eines Mietrechts an dem Lokal sind, eine Geschäftsveräußerung vornehmen können müssen (EuGH-Urteil Schriever, EU:C:2011:724, BStBl II 2012, 848, Rz 30), geboten.

40 ee) Weder das FG noch der erkennende Senat weichen damit vom EuGH-Urteil X (EU:C:2013:346, UR 2013, 582) oder den Senatsurteilen in BFHE 248, 472, BStBl II 2015, 616 und in BFHE 250, 240, BStBl II 2015, 908 ab, an denen der Senat festhält; denn den dortigen Streitfällen lagen anders gelagerte Sachverhalte zugrunde.

41 (1) Der Streitfall X (EU:C:2013:346, UR 2013, 582, Rz 10, 25 ff.) betraf die Veräußerung einer 30 %-Beteiligung an der A BV von der X BV an die D plc. Der EuGH entschied, dass die Inhaberschaft von Anteilen an einem Unternehmen (im Gegensatz zur Inhaberschaft von Vermögenswerten dieses Unternehmens) nicht hinreiche, um eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit fortführen zu können (Rz 35 f., 39 f.). Etwas anderes gelte jedoch, wenn die Beteiligung mit unmittelbaren oder mittelbaren Eingriffen in die Verwaltung der Gesellschaft einhergeht, an der die Beteiligung erworben worden ist, sofern die Eingriffe die Durchführung von Transaktionen einschließen, die der Mehrwertsteuer unterliegen, und der Gesellschaftsanteil Teil einer eigenständigen Einheit ist, die eine selbständige wirtschaftliche Betätigung ermöglicht, und diese Tätigkeit vom Erwerber fortgeführt wird (Rz 37 f.). Der Umstand, dass andere Anteilseigner ihre Anteile ggf. auch an die D plc. veräußert haben, war hierfür irrelevant (Rz 44 ff.).

42 Vorliegend reicht jedoch das von C erworbene Inventar aus, um den Gastronomiebetrieb X fortzuführen, weil der Kläger über die hierfür erforderliche Immobilie selbst verfügt.

43 (2) Bezüglich des Urteilsfalls in BFHE 248, 472, BStBl II 2015, 616 hat der Senat bereits oben unter II.2.c cc dargelegt, aus welchen Gründen keine Abweichung vorliegt. Einer nach der Rechtsprechung des EuGH und BFH unzulässigen Einbeziehung von Leistungen der Verpächterin (vgl. BFH-Urteil in BFHE 248, 472, BStBl II 2015, 616, Rz 29) bedarf es vorliegend nicht, weil das von C erworbene Inventar ein hinreichendes Teilvermögen ist. Daran, dass bei dem Erwerb eines Warenbestandes und der Geschäftsausstattung unter gleichzeitiger Vermietung des Ladenlokals an den Erwerber eine Geschäftsveräußerung im Ganzen gegeben sein kann, hat der Senat in Rz 30 des BFH-Urteils in BFHE 248, 472, BStBl II 2015, 616 festgehalten.

44 (3) Auch der Streitfall in BFHE 250, 240, BStBl II 2015, 908 betraf einen anders gelagerten Sachverhalt (so ausdrücklich auch BFH-Urteil in BFHE 250, 240, BStBl II 2015, 908, Rz 36); Gegenstand der dortigen Entscheidung war ein Verpachtungsunternehmen, bei dem die Fortführung der Verpachtungstätigkeit die Übertragung von Grundbesitz, Inventar und Gesellschaftsanteilen erforderte. Die Übertragungen erfolgten von verschiedenen (selbständigen) Veräußerern an verschiedene (selbständige) Erwerber. Die Übertragung des Inventars reichte unter diesen Umständen nicht zur Fortführung der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit aus (BFH-Urteil in BFHE 250, 240, BStBl II 2015, 908, Rz 33 f.). Dies ist im Streitfall (wie im Fall Schriever, vgl. EuGH-Urteil Schriever, EU:C:2011:724, BStBl II 2012, 848, Rz 29 und 36; BFH-Urteil in BFHE 235, 571, BStBl II 2012, 842, Rz 26), die keine Verpachtungsunternehmen betreffen, hingegen der Fall.

45 e) Auch die erforderliche Fortführung der unternehmerischen Tätigkeit des C durch den Kläger als Erwerber liegt vor.

46 aa) Nach der Rechtsprechung des BFH und EuGH muss der Erwerber beabsichtigen, den übertragenen Geschäftsbetrieb oder Unternehmensteil fortzuführen. Nicht begünstigt ist die sofortige Abwicklung der übernommenen Geschäftstätigkeit (EuGH-Urteil Zita Modes, EU:C:2003:644, UR 2004, 19, Rz 44; BFH-Urteile vom 30. April 2009 V R 4/07, BFHE 226, 138, BStBl II 2009, 863, unter II.2.a, Rz 25; in BFHE 235, 571, BStBl II 2012, 842, Rz 19; in BFHE 240, 366, BStBl II 2013, 1053, Rz 34). Das Unionsrecht fordert aber nicht, dass der Begünstigte vor der Übertragung eine wirtschaftliche Tätigkeit derselben Art ausgeübt haben müsste wie der Übertragende (EuGH-Urteil Zita Modes, EU:C:2003:644, UR 2004, 19, Rz 45). Der Erwerber darf den von ihm erworbenen Geschäftsbetrieb z.B. in seinem Zuschnitt ändern oder modernisieren (vgl. BFH-Urteile vom 23. August 2007 V R 14/05, BFHE 219, 229, BStBl II 2008, 165, unter II.1.b, Rz 31; vom 29. August 2012 XI R 10/12, BFHE 239, 359, BStBl II 2013, 221, Rz 22).

47 bb) Das FG hat nach diesen Grundsätzen zu Recht angenommen, dass der Kläger den erworbenen Unternehmensteil (Gastronomiebetrieb X) fortgeführt hat. Er hat den Gastronomiebetrieb X an gleicher Stelle unter demselben Namen weiterbetrieben. Die Annahme des FG, die Durchführung von Renovierungsarbeiten aufgrund der Beratung durch das Ordnungsamt führe nicht dazu, dass der Kläger die Tätigkeit nicht habe fortführen können, trifft ebenfalls zu; denn die Möglichkeit zur Unternehmensfortführung ohne großen finanziellen Aufwand ist nicht erforderlich (vgl. BFH-Urteil in BFHE 239, 359, BStBl II 2013, 221, Rz 22). Auch ist die Annahme des FG zutreffend, es sei unschädlich, dass C in M ein weiteres Lokal betrieben habe, da eine vollständige Einstellung der wirtschaftlichen Tätigkeit des Veräußerers nicht zu den Voraussetzungen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen gehört (vgl. BFH-Urteil in BFHE 254, 283, BStBl II 2016, 909, Rz 42, m.w.N.).

48 f) Der Senat hat keine Zweifel i.S. des Art. 267 Abs. 3 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union an der zutreffenden Auslegung des Art. 19 MwStSystRL, so dass es keiner Vorlage an den EuGH bedarf. Die unionsrechtlichen Grundsätze sind durch das EuGH-Urteil Schriever (EU:C:2011:724, BStBl II 2012, 848) hinreichend geklärt.

49 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

50 4. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung durch Urteil (§ 90 Abs. 2, § 121 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de