

Urteil vom 26. Juni 2019, XI R 3/17

Übertragung des Betriebsgrundstücks auf die bisherige Organgesellschaft im Rahmen der Beendigung der Organschaft als Geschäftsveräußerung

ECLI:DE:BFH:2019:U.260619.XIR3.17.0

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 1a, UStG § 2 Abs 2 Nr 2, UStG § 4 Nr 9 Buchst a, UStG § 15a Abs 6a, EWGRL 388/77 Art 5 Abs 8, EGRL 112/2006 Art 19 Abs 1, UStG VZ 2005

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 07. Dezember 2016, Az: 6 K 2485/13

Leitsätze

1. Überträgt die frühere Organträgerin ein ihr gehörendes Grundstück im Rahmen der Beendigung der Organschaft auf die frühere Organgesellschaft als Erwerberin, liegt eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung vor, wenn die Erwerberin die unternehmerische Tätigkeit des Organkreises fortführt und das übertragene Grundstück ein Teilvermögen i.S. des Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG (nunmehr Art. 19 Abs. 1 MwStSystRL) ist .
2. Unschädlich ist, dass die Organschaft einen oder mehrere Tage vor der Übertragung des Grundstücks geendet hat und daher die Fortführung der unternehmerischen Tätigkeit durch die Erwerberin vor der Übertragung des Grundstücks auf die Erwerberin erfolgt ist .

Tenor

1. Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 08.12.2016 - 6 K 2485/13 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 15.11.2013 sowie der Umsatzsteuer-Änderungsbescheid vom 10.08.2012 aufgehoben.
2. Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob die Übertragung eines Grundstücks als Geschäftsveräußerung nicht umsatzsteuerbar ist und deshalb zu keiner Vorsteuerberichtigung führt.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GbR, verpachtete ein im Gesamthandsvermögen befindliches Grundstück an die in A, Bundesrepublik Deutschland (Deutschland), ansässige H-GmbH, die im Maschinen- und Anlagenbau (nachfolgend auch: Produktion) tätig war.
- 3 Gesellschafter der Klägerin sind die Eheleute P und R zu je 50 %. P hielt außerdem 53,33 % der Anteile an der H-GmbH (Geschäftsanteil 80.000 DM) und R 46,67 % der Anteile (Geschäftsanteil 70.000 DM). Die Anteile des P und der R an der H-GmbH waren nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) ertragsteuerrechtlich bei der Klägerin als (notwendiges) Sonderbetriebsvermögen bilanziert.
- 4 Geschäftsführer der H-GmbH waren P (als alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer) sowie die Herren W und H, jeweils gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer oder Gesamtprokuristen.
- 5 Die Klägerin sowie der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) gingen (vor Ergehen der Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22.04.2010 - V R 9/09, BFHE 229, 433, BStBl II 2011, 597, und vom 01.12.2010 -

XI R 43/08, BFHE 232, 550, BStBl II 2011, 600) übereinstimmend davon aus, dass zwischen der Klägerin und der H-GmbH eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft bestehe. Sie rechneten daher übereinstimmend die Umsätze der H-GmbH der Klägerin zu und gingen davon aus, dass die Verpachtung des Betriebsgrundstücks ein nicht steuerbarer Innenumsatz sei.

- 6** Mit Gesellschaftsvertrag vom 09.02.2005 gründeten P und R die H-Beteiligungs-GmbH mit Sitz in L, Republik Österreich (Österreich), wobei der Gesellschafter P eine Stammeinlage in Höhe von 20.000 € übernahm und die Gesellschafterin R eine Stammeinlage in Höhe von 17.500 €. Das Stammkapital insgesamt betrug 37.500 €. Geschäftsführer der H-Beteiligungs-GmbH waren P (als alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer) sowie die Herren W und H (jeweils gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer oder Gesamtprokuristen).
- 7** Mit "Notariatsakt" (notariellem Vertrag) vom 17.02.2005, Geschäftszahl ... (nachfolgend: Einbringungsvertrag), brachten P und R 99 % der Anteile an der H-GmbH in die H-Beteiligungs-GmbH ein. Schuldrechtlicher und steuerlicher Einbringungsstichtag war gemäß § 2 Nr. 9 des Einbringungsvertrages der 16.02.2005; dinglicher Einbringungsstichtag war der Zeitpunkt der Beurkundung.
- 8** Mit weiterem "Notariatsakt" vom 17.02.2005, Geschäftszahl ... (nachfolgend: Abtretungsvertrag), traten sich P und R jeweils Anteile an der H-Beteiligungs-GmbH in Höhe von 100 € ab.
- 9** Ebenfalls am 17.02.2005 abgeschlossen wurde ein dritter "Notariatsakt" (Geschäftszahl ..., nachfolgend: Übertragungsvertrag), und zwar zwischen den Vertragsparteien P (Nr. 1), R (Nr. 2), der in L ansässigen S-GmbH (Nr. 3), der in A ansässigen H-GmbH (Nr. 4), der Klägerin (Nr. 5), der in L ansässigen H-Beteiligungs-GmbH (Nr. 6), der in L ansässigen V-GmbH & Co. KG (Nr. 7) und der in M, Deutschland, ansässigen Y-GmbH (Nr. 8). In diesem Vertrag wurde zwischen den Vertragsparteien vereinbart, dass

 - P und R ihren verbliebenen Anteil von 1 % an der H-GmbH an die S-GmbH abtreten (§ 1 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. § 2 Abs. 5 des Übertragungsvertrages), wobei Verkauf und Abtretung mit sofortiger Wirkung erfolgten (§ 2 Abs. 5 und 6 des Übertragungsvertrages), aber eine Rückübertragung vereinbart wurde, wenn die aufschiebenden Bedingungen gemäß § 14 des Übertragungsvertrages nicht eintreten;
 - die H-Beteiligungs-GmbH und die S-GmbH innerhalb von zehn Werktagen beschließen, die H-GmbH in eine GmbH & Co. KG (H-GmbH & Co. KG bzw. Erwerberin) umzuwandeln (§ 1 Abs. 5 des Übertragungsvertrages);
 - P und R ihre Anteile an der H-Beteiligungs-GmbH an die S-GmbH verkaufen (§ 2 Abs. 1 des Übertragungsvertrages), wobei die Abtretung aufschiebend bedingt erfolgte (§ 2 Abs. 2 des Übertragungsvertrages), die schuldrechtliche Wirkung aber am Übertragungsstichtag eintreten sollte (§ 2 Abs. 3 des Übertragungsvertrages);
 - die Klägerin das Betriebsgrundstück an die H-GmbH verkauft und überträgt (§ 3 Abs. 1 des Übertragungsvertrages), wobei die schuldrechtliche Wirkung einen Tag nach dem Tag eintreten sollte, an dem die S-GmbH Gesellschafterin der H-Beteiligungs-GmbH geworden ist (§ 3 Abs. 2 des Übertragungsvertrages). Der Kaufpreis, der im Gesamtkaufpreis enthalten war, war von der S-GmbH (erfüllungshalber für die H-GmbH) an die Klägerin zu zahlen (§ 3 Abs. 3 des Übertragungsvertrages) und wurde von der V-GmbH & Co. KG garantiert (§ 14 Abs. 3 des Übertragungsvertrages);
 - der Mietvertrag zwischen der Klägerin und der H-GmbH an dem Tag, an dem Besitz, Lasten und Nutzen des Grundstücks auf die H-GmbH übergehen, aufgehoben wird (§ 6 Abs. 3 des Übertragungsvertrages).
- 10** Übertragungsstichtag war der 01.04.2005 (§ 4 des Übertragungsvertrages). Der Kaufpreis für die Geschäftsanteile an der H-Beteiligungs-GmbH und das Betriebsgrundstück betrug 20 Mio. € (§ 5 des Übertragungsvertrages). Der auf das Betriebsgrundstück entfallende Kaufpreisanteil (5 Mio. €) war gemäß § 3 Abs. 4 des Übertragungsvertrages fällig, der übrige Betrag gemäß § 5 Abs. 2 des Übertragungsvertrages fünf Tage nach Eintritt der aufschiebenden Bedingungen des § 14 des Übertragungsvertrages.
- 11** Der Vertrag stand außerdem gemäß § 14 Abs. 2 des Übertragungsvertrages u.a. unter den aufschiebenden Bedingungen der Zustimmung des Aufsichtsrats der Muttergesellschaft der S-GmbH sowie der Rechtswirksamkeit des Formwechsels der H-GmbH in eine GmbH & Co. KG.

- 12** Mit Wirkung zum 18.02.2005 wurde die H-GmbH formwechselnd in die H-GmbH & Co. KG umgewandelt und später umbenannt. Die Eintragung der formwechselnden Umwandlung im Handelsregister erfolgte am 22.03.2005.
- 13** In ihrer Umsatzsteuer-Jahreserklärung für das Jahr 2005 (Streitjahr) vom 25.08.2006 errechnete die Klägerin (unter Einbeziehung der ihr noch zuzurechnenden Umsätze der H-GmbH infolge der angenommenen Organschaft) eine festzusetzende Umsatzsteuer von 192.000,99 €; es ergab sich ein Erstattungsanspruch. Das FA stimmte der Umsatzsteuererklärung zu.
- 14** In den Jahren 2010 bis 2012 führte das FA X bei der Klägerin eine Außenprüfung durch. Der Prüfer vertrat die Auffassung, dass der Verkauf des Betriebsgrundstücks mangels Option nach § 4 Nr. 9 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) steuerfrei sei. Er löse eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 15a Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Abs. 6 UStG in der bis zum 31.12.2004 geltenden Fassung (UStG a.F.) in Höhe von 243.047 € aus, da innerhalb des Zehn-Jahres-Zeitraums (01.04.1995 bis 01.04.2005) nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten für das Betriebsgebäude angefallen seien. Die Klägerin habe insoweit den Vorsteuerabzug geltend gemacht und erhalten.
- 15** Eine Geschäftsveräußerung liege nicht vor; es habe nur die Einzelveräußerung eines Grundstücks stattgefunden. Die von der Klägerin gehaltenen Anteile seien an einen anderen Erwerber verkauft worden. Dem stehe die zwischen der Klägerin und der H-GmbH bestehende Organschaft nicht entgegen; denn diese sei mit der Beendigung der personellen Verflechtung, spätestens mit dem Verkauf der Anteile an der H-Beteiligungs-GmbH, entfallen. Eine nachträgliche Option sei ebenfalls nicht möglich.
- 16** Das FA folgte der Rechtsauffassung des Prüfers im Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für das Streitjahr vom 10.08.2012.
- 17** Der Einspruch der Klägerin, mit dem sie geltend machte, eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung könne auf mehreren zeitlich versetzten Kausalgeschäften beruhen, wenn diese in einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang stünden und die Übertragung des ganzen Vermögens auf einen Erwerber erfolge, blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 15.11.2013).
- 18** Das FG Rheinland-Pfalz wies die Klage, mit der die Klägerin vortrug, der Verkauf des Betriebsgrundstücks sei eingebettet gewesen in eine Geschäftsveräußerung im Ganzen, mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2017, 343 veröffentlichten Urteil vom 08.12.2016 - 6 K 2485/13 ab. Es entschied, das FA habe die Vorsteuerberichtigung zu Recht vorgenommen. Der von der Klägerin durchgeführte Grundstücksverkauf sei nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei und keine Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Abs. 1a UStG. Das Grundstück sei an den bisherigen Mieter veräußert worden, der den Mietvertrag nicht fortgeführt habe, sondern das Grundstück wie bisher für die Erzielung seiner Umsätze aus dem Verkauf seiner Produkte nutze. Die Annahme einer Geschäftsveräußerung im Ganzen über die Konstruktion einer Organschaft zwischen der Klägerin als Organträgerin und der Erwerberin als Organgesellschaft komme nicht in Betracht.
- 19** Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Der Wegfall der Organschaft dürfe im Rahmen eines Gesamtplans keine Rechtswirkung entfalten, wenn er zu ungerechtfertigten Ergebnissen führe. Das Grundstück sei zu steuerpflichtigen Umsätzen genutzt worden und werde auch nach der Übertragung weiterhin dafür verwendet. Der Gesamtplan führe dazu, dass der Wegfall der Organschaft bis zum Abschluss aller Transaktionen "fingiert" werde.
- 20** Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung, die Einspruchsentscheidung vom 15.11.2013 sowie den Umsatzsteuer-Änderungsbescheid vom 10.08.2012 ersatzlos aufzuheben.
- 21** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 22** Es verteidigt die angefochtene Vorentscheidung und bringt ergänzend vor, die Tatsache, dass die bisher unselbständige H-GmbH wieder zur selbständigen Unternehmerin geworden sei, führe nicht zu einer Geschäftsveräußerung. Hierfür fehle es an der notwendigen Übertragung eines Unternehmens im Ganzen.

Entscheidungsgründe

- 23** Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung, der Einspruchsentscheidung und des angefochtenen Umsatzsteuer-Änderungsbescheids (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 24** Zwar bestand nach der geänderten Rechtsprechung des BFH zwischen der Klägerin und der H-GmbH keine Organschaft (II.1.). Jedoch ist der Klägerin gemäß § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 der Abgabenordnung (AO) Vertrauensschutz zu gewähren (II.2.). Ist danach im Festsetzungsverfahren davon auszugehen, dass zwischen der Klägerin und der H-GmbH eine Organschaft bestand, hat das FG unzutreffend angenommen, dass die Klägerin ein Vermietungsunternehmen betrieben hat; die Klägerin hat vielmehr ein Produktionsunternehmen betrieben (II.3.). Eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist nach dem im Streitfall anwendbaren § 15a Abs. 6a UStG a.F. (II.4.) nicht vorzunehmen, weil das übertragene Betriebsgrundstück ein Teilvermögen bildet (II.5.), mit dem die Erwerberin dieses Produktionsunternehmen --wie beabsichtigt-- fortführen konnte, weil es dazu der Anteile an der H-GmbH oder H-Beteiligungs-GmbH nicht bedurfte (II.5.). Die auch bei Gewährung von Vertrauensschutz zwischenzeitlich eingetretene Beendigung der Organschaft ändert daran nichts (II.6.).
- 25** 1. Das FG ist zunächst zutreffend davon ausgegangen, dass die Klägerin bis zur Beendigung des Mietvertrags mit der Erwerberin an sich als Vermieterin umsatzsteuerrechtlich Unternehmerin war, weil aus Sicht der geänderten Rechtsprechung des BFH zwischen der Klägerin und der H-GmbH keine Organschaft bestanden hat. Der Senat verweist insoweit zur Vermeidung von Wiederholungen auf die BFH-Urteile in BFHE 229, 433, BStBl II 2011, 597, in BFHE 232, 550, BStBl II 2011, 600, vom 02.12.2015 - V R 12/14 (BFH/NV 2016, 437, Rz 22), vom 03.12.2015 - V R 36/13 (BFHE 251, 556, BStBl II 2017, 563, Rz 27) und vom 24.08.2016 - V R 36/15 (BFHE 255, 310, BStBl II 2017, 595, Rz 14) sowie den BFH-Beschluss vom 19.09.2011 - XI B 85/10 (BFH/NV 2012, 283, Rz 13). Die von den Beteiligten und vom FG übereinstimmend bejahte ertragsteuerrechtliche Bilanzierung der Anteile an der H-GmbH im Sonderbetriebsvermögen ändert daran nichts (vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 18.01.2012 - XI R 13/10, BFH/NV 2012, 1012, Rz 32).
- 26** 2. Jedenfalls im Ergebnis zutreffend hat das FG auch angenommen, dass aus dieser im Jahr 2010 erfolgten Rechtsprechungsänderung des BFH in Bezug auf die hier zu beurteilende Umsatzsteuer für das Jahr 2005 zu Lasten der Klägerin keine nachteiligen Rechtsfolgen gezogen werden dürfen. Der Klägerin ist insoweit Vertrauensschutz zu gewähren. Dies folgt bereits, was das FG nicht erkannt hat, aus § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO.
- 27** a) Nach dieser Vorschrift darf bei Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheides nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, dass sich die Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofes des Bundes geändert hat, die bei der bisherigen Steuerfestsetzung von der Finanzbehörde angewandt worden ist.
- 28** aa) Die Vorschrift greift ein, wenn sich die Rechtsprechung in der Zeit zwischen dem Erlass des ursprünglichen Bescheides und dem Erlass des Änderungsbescheides geändert hat (vgl. BFH-Urteil vom 11.04.2002 - V R 26/01, BFHE 198, 238, BStBl II 2004, 317, unter II.2., Rz 17). Der ursprüngliche Bescheid kann auch eine Steueranmeldung sein, die gemäß § 168 AO einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht (vgl. BFH-Urteile vom 02.11.1989 - V R 56/84, BFHE 159, 266, BStBl II 1990, 253, unter II.1.a, Rz 9; vom 17.12.2015 - V R 45/14, BFHE 252, 511, BStBl II 2017, 658, Rz 20; s.a. BFH-Beschluss vom 20.03.1990 - V B 111/89, BFH/NV 1991, 63, unter II.2.b, Rz 21, zu § 176 Abs. 2 AO).
- 29** bb) Liegt ein Anwendungsfall des § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO vor, ist der Steuerpflichtige so zu stellen, wie er gestanden hätte, wenn sich die Rechtsprechung nicht geändert hätte, so dass zugunsten des Steuerpflichtigen die bisherige Rechtslage vor Änderung der Rechtsprechung weiterhin maßgeblich ist (BFH-Urteile vom 11.10.2007 - V R 27/05, BFHE 219, 266, BStBl II 2008, 438, unter II.4., Rz 57; vom 25.04.2013 - V R 2/13, BFHE 241, 304, BStBl II 2013, 844, Rz 10 und 20).
- 30** b) Nach diesen Grundsätzen ist die Klägerin so zu stellen, als habe trotz der Ausführungen unter II.1. jedenfalls bis zum 17.02.2005 eine Organschaft mit der Klägerin als Organträgerin und der H-GmbH als Organgesellschaft bestanden.
- 31** aa) Die Umsatzsteuererklärung der Klägerin vom 25.08.2006 stand nach Zustimmung des FA einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich (§ 168 Satz 1 und 2 AO). Die unter II.1. dargestellte Rechtsprechungsänderung ist erst im Jahr 2010 erfolgt.
- 32** bb) Ist danach die Klägerin so zu stellen, als sei die Rechtsprechungsänderung nicht erfolgt, reicht gemäß der früheren Rechtsprechung des BFH für eine finanzielle Eingliederung zwischen der H-GmbH als Organgesellschaft

und der Klägerin als Personengesellschaft aus, dass die Mehrheit der Anteile an der H-GmbH von den Gesellschaftern der Klägerin gehalten wurden, so dass in beiden Gesellschaften dieselben Gesellschafter zusammen über die Mehrheit der Anteile oder Stimmrechte verfügten (vgl. BFH-Urteile vom 20.01.1999 - XI R 69/97, BFH/NV 1999, 1136, unter II.2., Rz 12; vom 22.11.2001 - V R 50/00, BFHE 197, 319, BStBl II 2002, 167, unter II.1.a, Rz 14; vom 19.05.2005 - V R 31/03, BFHE 210, 167, BStBl II 2005, 671, unter II.2.a ee, Rz 28, und vom 14.02.2008 - V R 12, 13/06, BFH/NV 2008, 1365, unter II.2.d, Rz 22). Da auch die organisatorische Eingliederung (vgl. dazu BFH-Urteile vom 28.10.2010 - V R 7/10, BFHE 231, 356, BStBl II 2011, 391, Rz 23; vom 07.07.2011 - V R 53/10, BFHE 234, 548, BStBl II 2013, 218, Rz 24; vom 08.08.2013 - V R 18/13, BFHE 242, 433, BStBl II 2017, 543, Rz 26) und wirtschaftliche Eingliederung (aufgrund der Verpachtung des Betriebsgrundstücks, vgl. dazu BFH-Urteile vom 16.08.2001 - V R 34/01, BFH/NV 2002, 223, unter II.2., Rz 21; vom 06.05.2010 - V R 26/09, BFHE 230, 256, BStBl II 2010, 1114, Rz 29) vorlagen, ist jedenfalls bis zum 17.02.2005 vom Vorliegen einer Organschaft auszugehen. Die am 17.02.2005 beschlossene "Zwischenschaltung" der H-Beteiligungs-GmbH (durch Einbringung der Anteile der H-GmbH) hat daran nichts geändert.

- 33** c) Eines Rückgriffs auf die unionsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit (vgl. dazu Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Kreuzmayr vom 21.02.2018 - C-628/16, EU:C:2018:84, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2018, 337, m. Anm. Klenk, Rz 46; Cartrans Spedition vom 08.11.2018 - C-495/17, EU:C:2018:887, HFR 2018, 1000, m. Anm. Klenk, Rz 55 f.) bedarf es deshalb vorliegend nicht.
- 34** 3. Ausgehend vom Bestehen einer Organschaft hat das FG zu Unrecht angenommen, die Klägerin habe ein Vermietungsunternehmen betrieben, das die Erwerberin nicht habe fortführen können. Die Klägerin hat bis zum Wegfall der angenommenen Organschaft ein Produktionsunternehmen betrieben.
- 35** a) In diesem Zusammenhang trifft es zwar an sich zu, dass --wie das FG angenommen hat-- die Voraussetzungen einer Geschäftsveräußerung nicht vorliegen, soweit die Erwerberin eines Verpachtungsunternehmens das erworbene Gesamt- oder Teilvermögen nicht weiterhin verpachtet, sondern für ihre eigene unternehmerische Tätigkeit selbst nutzt (vgl. BFH-Urteile vom 24.09.2009 - V R 6/08, BFHE 227, 506, BStBl II 2010, 315, Rz 24; vom 06.07.2016 - XI R 1/15, BFHE 254, 283, BStBl II 2016, 909, Rz 33; s.a. BFH-Urteil vom 22.11.2007 - V R 5/06, BFHE 219, 442, BStBl II 2008, 448, unter II.3., Rz 17 ff., bei Geschäftsveräußerung an eine Bruchteilsgemeinschaft), weil sich ein Verpachtungsunternehmen und ein Produktionsunternehmen nicht hinreichend ähneln (vgl. BFH-Beschluss vom 15.04.2016 - XI B 109/15, BFH/NV 2016, 1306, Rz 29). Die Lieferung eines weder vermieteten noch verpachteten Grundstücks ist im Regelfall keine Geschäftsveräußerung (vgl. BFH-Urteil vom 11.10.2007 - V R 57/06, BFHE 219, 284, BStBl II 2008, 447).
- 36** b) Allerdings hat die Erwerberin mit Vertrag vom 17.02.2005 von der Klägerin kein Verpachtungsunternehmen erworben, sondern einen unselbständigen Teil eines einheitlichen Produktionsunternehmens (Maschinen- und Anlagenbau).
- 37** aa) Bei Bestehen einer Organschaft sind gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG die Organträgerin (hier: die Klägerin) und die Organgesellschaft (hier: die H-GmbH) als ein Unternehmen (hier: zum Verkauf der von der H-GmbH auf dem Grundstück der Klägerin hergestellten Produkte) zu behandeln.
- 38** bb) Daraus folgt nach der Rechtsprechung des BFH, dass ein Organträger, der ein an seine Organgesellschaft vermietetes Gebäude erwirbt, das Gebäude umsatzsteuerrechtlich nicht an die Organgesellschaft vermietet, sondern durch die Organgesellschaft als Teil seines Unternehmens eigenunternehmerisch nutzt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 230, 256, BStBl II 2010, 1114, Rz 32). Der erkennende Senat hat deshalb das Vorliegen einer Geschäftsveräußerung in einem Fall verneint, in dem ein Organträger ein an die Organgesellschaft verpachtetes Grundstück an eine Dritte veräußert hat, die das Grundstück weiterhin an die Organgesellschaft verpachtet hat (vgl. BFH-Urteil vom 21.10.2015 - XI R 40/13, BFHE 251, 474, BStBl II 2017, 852, Rz 63). Der V. Senat des BFH hat eine Geschäftsveräußerung im umgekehrten Fall (bei Erwerb des vermieteten Grundstücks durch den Organträger) ebenfalls verneint (BFH-Urteil in BFHE 230, 256, BStBl II 2010, 1114).
- 39** cc) Dieser Sichtweise liegt der Gedanke zugrunde, dass die Organschaft über § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG (auch) die umsatzsteuerrechtliche Qualifikation der vom Organträger erbrachten Leistungen beeinflusst (vgl. BFH-Urteile vom 29.10.2008 - XI R 74/07, BFHE 223, 498, BStBl II 2009, 256, unter II.2.d, Rz 31; vom 10.08.2017 - V R 64/16, BFHE 259, 166, BStBl II 2019, 455, Rz 16; vom 01.03.2018 - V R 23/17, BFHE 261, 369, BStBl II 2018, 503, Rz 17; a.A. Stadie, Umsatzsteuergesetz, § 2 Rz 305 ff., 312 ff.).
- 40** dd) Das nationale Recht widerspricht insoweit nicht dem Unionsrecht; denn es kommt unionsrechtlich zu einer

Verschmelzung der Mitglieder der Mehrwertsteuergruppe (hier: der Klägerin und der H-GmbH) zu einem einzigen Steuerpflichtigen (vgl. EuGH-Urteil Skandia America [USA] vom 17.09.2014 - C-7/13, EU:C:2014:2225, HFR 2014, 1031, Rz 29; BFH-Urteil vom 22.02.2017 - XI R 13/15, BFHE 257, 160, BFH/NV 2017, 1001, Rz 50).

- 41** 4. Im Ergebnis zutreffend hat das FG wiederum erkannt, dass für die Frage, ob eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs vorzunehmen ist, entscheidungserheblich ist, ob die Übertragung des Betriebsgrundstücks eine Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Abs. 1a UStG, Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) ist.
- 42** a) Im Streitfall findet, was das FG auf Seite 28 seines Urteils (juris, Rz 152 f.) mit seinem Gesetzeszitat nicht hinreichend zum Ausdruck gebracht hat, § 15a UStG a.F. Anwendung; denn der zum 01.01.2005 in Kraft getretene § 15a UStG i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften (BGBl I 2004, 3310) ist gemäß § 27 Abs. 11 UStG nur auf Vorsteuerbeträge anzuwenden, deren zugrunde liegende Umsätze erst nach dem 31.12.2004 ausgeführt wurden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 254, 283, BStBl II 2016, 909, Rz 24 f.). Hieran fehlt es im Streitfall; denn die Klägerin hat die Eingangsleistungen zur Errichtung des Geschäftshauses gemäß den Feststellungen des FA in der Einspruchsentscheidung, auf die das FG gemäß § 105 Abs. 5 FGO verwiesen hat, in den Jahren 1999 bis 2003 bezogen.
- 43** Entsprechend hat das FA in der Einspruchsentscheidung --wie sich aus den zutreffenden Gesetzeszitaten ergibt-- § 15a UStG a.F. angewendet, ohne dies allerdings durch den Zusatz "a.F." kenntlich zu machen.
- 44** b) Auch auf Basis des alten Rechts ist das FG indes zutreffend davon ausgegangen, dass die --steuerfreie-- Veräußerung des Betriebsgrundstücks innerhalb des 10jährigen Berichtigungszeitraums (§ 15a Abs. 1 Satz 2 UStG a.F.) zu einer Änderung der Verhältnisse i.S. des § 15a Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 4 UStG a.F. geführt hätte (vgl. BFH-Urteile vom 03.07.2014 - V R 12/13, BFH/NV 2014, 1603, Rz 10; in BFHE 254, 283, BStBl II 2016, 909, Rz 26), falls keine Geschäftsveräußerung vorläge. Dies gilt auch, soweit es im Streitfall um nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten geht (§ 15a Abs. 3 UStG a.F.). Die Klägerin hätte dann ein zuvor ausschließlich zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze aus dem Verkauf der von ihr hergestellten Produkte verwendetes Grundstück nebst Gebäude nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei an die Erwerberin veräußert. Die Berichtigung für das Streitjahr und die folgenden Kalenderjahre (§ 15a Abs. 6 UStG a.F.) wäre im Streitjahr vorzunehmen (§ 44 Abs. 4 Satz 3 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung in der für das Streitjahr geltenden Fassung). Hierüber sowie über deren Höhe besteht zwischen den Beteiligten zu Recht kein Streit.
- 45** c) Bei einer Geschäftsveräußerung (§ 1 Abs. 1a UStG) hingegen wird nach § 15a Abs. 6a Satz 1 UStG a.F. (jetzt: § 15a Abs. 10 UStG) der für das Wirtschaftsgut maßgebliche Berichtigungszeitraum nicht unterbrochen. Dadurch werden Geschäftsveräußerungen i.S. von § 1 Abs. 1a UStG von einer Berichtigung nach § 15a UStG ausgenommen (vgl. BFH-Urteil vom 06.09.2007 - V R 41/05, BFHE 217, 338, BStBl II 2008, 65, unter II.1., Rz 30; s.a. BFH-Urteil vom 19.12.2012 - XI R 38/10, BFHE 240, 366, BStBl II 2013, 1053, Rz 28; ebenso Abschn. 15a.10 Satz 1 Nr. 1 und Satz 2, 15a.2 Abs. 3 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses).
- 46** 5. Zu Unrecht hat das FG allerdings die Voraussetzungen einer Geschäftsveräußerung verneint; denn in Bezug auf das unter II.3. genannte Produktionsunternehmen der Klägerin liegt eine im Vertrag vom 17.02.2005 vereinbarte, nicht steuerbare Geschäftsveräußerung vor, obwohl --insoweit entgegen der Auffassung der Klägerin-- keine Gesamtbetrachtung (i.S. eines "Gesamtplans") anzustellen ist. Die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben.
- 47** a) Voraussetzung für das Vorliegen einer 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.
- 48** Diese Vorschrift beruhte im Streitjahr unionsrechtlich auf Art. 5 Abs. 8 und Art. 6 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG (vgl. allgemein BFH-Urteil vom 28.06.2017 - XI R 23/14, BFHE 258, 517, BFH/NV 2017, 1561, Rz 73). Nach Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG (jetzt: Art. 19 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL--) 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. § 1 Abs. 1a UStG ist deshalb richtlinienkonform auszulegen (vgl. BFH-Urteile vom 18.01.2005 - V R 53/02, BFHE 208, 491, BStBl II 2007, 730, unter II.2.a., Rz 24; in BFHE 240, 366, BStBl II 2013, 1053, Rz 31 und 32). Die Rechtsprechung des EuGH zu Art. 19 MwStSystRL kann

ergänzend herangezogen werden (vgl. z.B. zum umgekehrten Fall EuGH-Urteil SKF vom 29.10.2009 - C-29/08, EU:C:2009:665, BFH/NV 2009, 2099, Rz 36 ff.; BFH-Urteil vom 04.02.2015 - XI R 42/13, BFHE 248, 472, BStBl II 2015, 616, Rz 25).

- 49** b) 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 27.11.2003 - C-497/01, EU:C:2003:644, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2004, 19, Rz 40; SKF, EU:C:2009:665, BFH/NV 2009, 2099, Rz 37; Schriever vom 10.11.2011 - C-444/10, EU:C:2011:724, BStBl II 2012, 848, Rz 25; BFH-Urteile vom 18.01.2012 - XI R 27/08, BFHE 235, 571, BStBl II 2012, 842, und vom 29.08.2018 - XI R 37/17, BFHE 262, 286, BStBl II 2019, 378, Rz 22).
- 50** c) Übertragen werden muss ein Gesamt- oder "Teilvermögen". Bei Letzterem 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).
- 51** aa) 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 04.02.2015 - XI R 14/14, BFHE 250, 240, BStBl II 2015, 908, Rz 26; zum Teilbetrieb s. BFH-Beschluss vom 16.11.2009 - V B 37/09, BFH/NV 2010, 450, Rz 8). Dies ist aus der Sicht des Erwerbers zu bestimmen (vgl. BFH-Urteile vom 29.08.2012 - XI R 10/12, BFHE 239, 359, BStBl II 2013, 221, Rz 27; in BFHE 240, 366, BStBl II 2013, 1053, Rz 45). Die organisatorischen Verhältnisse beim Veräußerer sind unmaßgeblich (vgl. BFH-Urteil in BFHE 248, 472, BStBl II 2015, 616, Rz 20). Beim Veräußerer notwendige Gegenstände, über die der Erwerber bereits selbst verfügt, müssen deshalb z.B. nicht mit übertragen werden (vgl. zum Ladenlokal EuGH-Urteil Schriever, EU:C:2011:724, BStBl II 2012, 848, Rz 29; BFH-Urteil in BFHE 262, 286, BStBl II 2019, 378, Rz 35, 38).
- 52** bb) Eine Geschäftsveräußerung kann auch bei Übereignung nur eines Gegenstandes erfüllt sein, wenn dieser Gegenstand die unternehmerische Tätigkeit ausmacht (vgl. BFH-Urteil vom 04.09.2008 - V R 23/06, BFH/NV 2009, 426, unter II.1.b cc, Rz 29), wobei die Übertragung einzelner Kunden, Mandanten oder Vertragspartner nicht ausreicht (vgl. BFH-Beschluss vom 11.11.2009 - V B 46/09, Zeitschrift für Steuern und Recht 2010, R165, unter 1., Rz 4; BFH-Urteil in BFHE 258, 517, BFH/NV 2017, 1561, Rz 75). Die Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen und die Möglichkeit zur Unternehmensfortführung ohne großen finanziellen Aufwand ist nicht erforderlich (BFH-Urteile vom 01.08.2002 - V R 17/01, BFHE 200, 97, BStBl II 2004, 626; vom 28.11.2002 - V R 3/01, BFHE 200, 160, BStBl II 2004, 665; vom 06.05.2010 - V R 25/09, BFH/NV 2010, 1873, Rz 15; in BFHE 239, 359, BStBl II 2013, 221, Rz 22). Die Frage, ob ein Teilvermögen vorliegt, kann nicht nach nationalen ertragsteuerrechtlichen Kriterien, sondern nur unter Berücksichtigung der Regelung der Richtlinie entschieden werden (vgl. BFH-Urteile vom 04.07.2002 - V R 10/01, BFHE 199, 66, BStBl II 2004, 662, unter II.3., Rz 20; in BFHE 240, 366, BStBl II 2013, 1053, Rz 51). Nur wenn es an einer Übereignung oder Einbringung von Gegenständen des Unternehmens gänzlich fehlt, scheidet eine Geschäftsveräußerung aus (vgl. EuGH-Urteil Mailat vom 19.12.2018 - C-17/18, EU:C:2018:1038, HFR 2019, 72, Rz 23; BFH-Urteil vom 21.05.2014 - V R 20/13, BFHE 246, 226, BStBl II 2014, 1029, Rz 21).
- 53** d) Der Erwerber muss außerdem beabsichtigen, den übertragenen Geschäftsbetrieb oder Unternehmensteil zu betreiben; 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 18.09.2008 - V R 21/07, BFHE 222, 170, BStBl II 2009, 254, unter II.1.a, Rz 20; vom 30.04.2009 - V R 4/07, BFHE 226, 138, BStBl II 2009, 863, unter II.2.a, Rz 25). Der Erwerber darf aber den von ihm erworbenen Geschäftsbetrieb z.B. aus betriebswirtschaftlichen oder kaufmännischen Gründen in seinem Zuschnitt ändern oder modernisieren (vgl. BFH-Urteile vom 23.08.2007 - V R 14/05, BFHE 219, 229, BStBl II 2008, 165, unter II.1.b, Rz 31; in BFHE 239, 359, BStBl II 2013, 221, Rz 22). Auch der Name des Unternehmens darf, wie im Streitfall durch eine Umbenennung möglicherweise geschehen, geändert werden (vgl. BFH-Urteil vom 29.08.2012 - XI R 1/11, BFHE 239, 175, BStBl II 2013, 301, Rz 24).
- 54** e) 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 27.01.2011 - V R 38/09, BFHE 232, 278, BStBl II 2012, 68, Rz 53) im Rahmen einer Gesamtwürdigung (vgl. BFH-Urteile vom 05.06.2014 - 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 12.08.2015 - XI R 16/14, BFHE 251, 275, BFH/NV 2016, 346, Rz 25). Die vom FG als Tatsacheninstanz vorzunehmende Gesamtwürdigung ist im Revisionsverfahren nur in den Grenzen des § 118 Abs. 2 FGO überprüfbar (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2014, 1603, Rz 15; in BFHE 251, 275, BFH/NV 2016, 346, Rz 32).

- 55** Im Rahmen der Prüfung ist --insoweit entgegen der Auffassung der Klägerin-- jeder Vorgang einzeln und selbständig zu beurteilen; Erwerbe von mehreren Personen dürfen nicht zusammengerechnet werden (vgl. EuGH-Urteil X vom 30.05.2013 - C-651/11, EU:C:2013:346, UR 2013, 582, 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.; in BFHE 251, 556, BStBl II 2017, 563, Rz 26). Das bedeutet, dass das FG im Streitfall zu Recht angenommen hat, dass die Übertragung der Anteile an der H-GmbH & Co. KG durch die Gesellschafter der Klägerin bei der vorliegenden Beurteilung außer Betracht bleiben muss. Gleiches gilt für die anderen Leistungen zwischen P, R, der S-GmbH und der H-Beteiligungs-GmbH.
- 56** f) Im Streitfall hat die Erwerberin --entgegen der Auffassung des FG-- die unternehmerische Tätigkeit der Klägerin fortgeführt.
- 57** aa) Das FG hat auf Seite 27 seines Urteils (juris, Rz 140) das Vorliegen einer Geschäftsveräußerung mit der Begründung verneint, die Klägerin habe ein Vermietungsunternehmen gehabt, das die Erwerberin nicht habe fortführen können.
- 58** bb) Dies ist, wie unter II.3. ausgeführt, bereits im Ausgangspunkt unzutreffend. Die Klägerin hat (aufgrund der Vorschrift des § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO) als Organträgerin ein Produktionsunternehmen betrieben; die H-GmbH und die Klägerin waren insoweit als ein Unternehmen zu behandeln (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG).
- 59** cc) Dieses Unternehmen hat die Erwerberin (in der Rechtsform als KG) absichtsgemäß tatsächlich völlig unverändert fortgeführt.
- 60** (1) Falls keine neue Organschaft mit der S-GmbH bestand, was vom Senat nach Aktenlage nicht völlig ausgeschlossen werden kann, aber von keinem Beteiligten geltend gemacht wird, tat sie dies seit dem Wegfall der Voraussetzungen der Organschaft als selbständige Unternehmerin.
- 61** (2) Sofern eine neue Organschaft zur S-GmbH bestünde, deren Wirkungen auf das Inland beschränkt wären (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG, vgl. dazu BFH-Urteil vom 22.02.2017 - XI R 13/15, BFHE 257, 160, BFH/NV 2017, 1001), gälte der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als Unternehmerin (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 4 UStG). Dieser hätte das Unternehmen absichtsgemäß als Unternehmer fortgeführt.
- 62** (3) Einer Zurückverweisung bedarf es deshalb insoweit nicht.
- 63** g) Außerdem bildete im Streitfall das Betriebsgrundstück ein für die Fortführung der Tätigkeit ausreichendes Teilvermögen.
- 64** aa) Dies ist dem Umstand geschuldet, dass die Klägerin ihre bisherige unternehmerische Tätigkeit in wesentlichen Teilen mit Hilfe der Erwerberin ausgeübt hat. Diese verfügte während des Bestehens der Organschaft --mit Ausnahme des Betriebsgrundstücks-- ohnehin schon zivilrechtlich über sämtliche für die Fortführung der unternehmerischen Tätigkeit erforderlichen Gegenstände. Einzig das Betriebsgrundstück wurde ihr von der Klägerin zur Nutzung überlassen und musste im Streitfall zur Fortführung von ihr hinzuerworben werden.
- 65** bb) In einer solchen Situation (Übertragung des Betriebsgrundstücks von der bisherigen Organträgerin auf die bisherige Organgesellschaft bei Beendigung der Organschaft) bildet das Betriebsgrundstück ein hinreichendes Ganzes, mit dem die bisherige Organgesellschaft nach Beendigung der Organschaft die unternehmerische Tätigkeit als selbständige Unternehmerin unverändert fortführen kann, wenn sie über die übrigen erforderlichen Gegenstände bereits während der Organschaft selbst verfügt hat.
- 66** cc) Der Annahme einer Geschäftsveräußerung in einem solchen Fall steht auch nicht entgegen, dass im sachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit der Geschäftsaufgabe durch den Veräußerer und der Fortführung der Geschäftstätigkeit durch den Erwerber einzelne Betriebsgrundlagen nicht mitübertragen werden (vgl. BFH-Beschluss vom 18.08.2008 - XI B 192/07, BFH/NV 2008, 2065, unter 1.b und c, Rz 9 f.; BFH-Urteil in BFHE 226, 138, BStBl II 2009, 863, unter II.3., Rz 31). Die Erwerberin musste insbesondere nicht zur Fortführung des Unternehmens ihre eigenen Anteile bzw. Anteile der H-Beteiligungs-GmbH erwerben. Die bei Erwerb des Betriebsgrundstücks

beabsichtigte Fortführung der unternehmerischen Tätigkeit ist auch dann möglich, wenn Gesellschafterin der Erwerberin eine Dritte ist.

- 67** dd) Der Senat weicht damit weder vom EuGH-Urteil X (EU:C:2013:346, UR 2013, 582) noch von den Senatsurteilen in BFHE 250, 240, BStBl II 2015, 908 und in BFHE 248, 472, BStBl II 2015, 616 ab, an denen er festhält (vgl. zur Abgrenzung auch BFH-Urteil in BFHE 262, 286, BStBl II 2019, 378, Rz 40 ff.). Einer Zusammenschau mehrerer Erwerbe bedarf es in einer solchen Situation gerade nicht.
- 68** ee) Nichts anderes ergäbe sich, wenn --was vom Senat nicht beurteilt werden kann-- zwischen der in Österreich ansässigen S-GmbH und der Erwerberin eine Organschaft bestünde, deren Wirkungen auf das Inland beschränkt wären (vgl. dazu oben unter II.5.f cc). Dass ggf. der neue Organträger und nicht die Erwerberin Unternehmerin wäre, änderte nichts daran, dass in jedem Fall der in § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 4 UStG genannte Organträger aufgrund der Übertragung des Betriebsgrundstücks über das für eine Fortführung erforderliche Vermögen verfügen würde. Statt der Erwerberin würden dann der wirtschaftlich bedeutendste Betriebsteil im Inland mit dem Vermögen der Erwerberin (einschließlich des zivilrechtlich hinzuerworbenen Betriebsgrundstücks) über ein hinreichendes Ganzes verfügen, mit dem er die Tätigkeit fortsetzen könnte.
- 69** 6. Dass zwischen dem schuldrechtlichen Abschluss des Vertrags vom 17.02.2005 und der Lieferung des Grundstücks am 02.04.2005 die Organschaft endete, ändert an dieser Beurteilung nichts.
- 70** a) Das FG hat sich auf den Seiten 16 ff. seiner Entscheidung (juris, Rz 75 ff.) ausführlich mit der Frage auseinandergesetzt, wann die Organschaft, von deren Bestehen aus Vertrauensschutzgründen am 17.02.2005 auszugehen ist, nach Auffassung des V. und XI. Senats des BFH geendet habe. Es hat dazu die Meinung vertreten, dass nach Auffassung beider Umsatzsteuersenate des BFH am 22.03.2005 die Organschaft geendet habe, und zwar entweder (juris, Rz 90) durch die Umwandlung der Organgesellschaft in eine KG (vgl. dazu BFH-Urteil vom 02.12.2015 - V R 25/13, BFHE 251, 534, BStBl II 2017, 547) oder (juris, Rz 106) aufgrund eines fehlenden Unterordnungsverhältnisses (vgl. BFH-Urteil vom 02.12.2015 - V R 15/14, BFHE 252, 158, BStBl II 2017, 553).
- 71** b) Der Senat lässt mangels Entscheidungserheblichkeit offen, ob er dieser Begründung folgen könnte (vgl. dazu BFH-Urteile vom 19.01.2016 - XI R 38/12, BFHE 252, 516, BStBl II 2017, 567; vom 01.06.2016 - XI R 17/11, BFHE 254, 164, BStBl II 2017, 581).
- 72** aa) Nach der früheren Rechtsprechung des BFH konnte eine KG --als Personengesellschaft-- nicht als juristische Person i.S. des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG angesehen werden und mithin umsatzsteuerrechtlich nicht als Organgesellschaft in ein anderes Unternehmen eingegliedert sein (vgl. BFH-Urteile vom 07.12.1978 - V R 22/74, BFHE 127, 262, BStBl II 1979, 356, unter I.5.; vom 08.02.1979 - V R 101/78, BFHE 127, 267, BStBl II 1979, 362, unter 5. und 6.; vom 26.06.1986 - V R 57/77, juris; vom 19.05.2005 - V R 31/03, BFHE 210, 167, BStBl II 2005, 671, unter II.2.b cc). Soweit der BFH diese Rechtsprechung mittlerweile geändert hat (vgl. BFH-Urteile in BFHE 251, 534, BStBl II 2017, 547, und in BFHE 252, 516, BStBl II 2017, 567), dürfte dies wegen § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO nicht zum Nachteil der Klägerin berücksichtigt werden.
- 73** bb) Aber auch soweit die BFH-Urteile in BFHE 251, 534, BStBl II 2017, 547 und in BFHE 252, 516, BStBl II 2017, 567 für die Klägerin günstig sind, hat die Organschaft im Streitfall vor dem 02.04.2005 geendet. Spätestens am 01.04.2005 haben P und R ihre Anteile an der H-Beteiligungs-GmbH an die S-GmbH übertragen. Davon ist auch das FG ausgegangen (juris, Rz 108). Auch nach den Kriterien des Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG bestand deshalb seit dem 01.04.2005 keine Organschaft mehr. Es bestanden zwischen (aufgrund von § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO: den Gesellschaftern) der Klägerin und der Erwerberin keine gegenseitigen finanziellen Beziehungen mehr. Die Klägerin und die Erwerberin waren nicht mehr Schwestergesellschaften.
- 74** c) Rechtsfolge des Wegfalls der Organschaft war zwar, dass die Klägerin bei Lieferung des Grundstücks am 02.04.2005 nicht mehr mit Hilfe der Erwerberin ein Produktionsunternehmen betrieb, die Umsätze der Erwerberin nicht mehr der Klägerin zuzurechnen waren und die Lieferung des Grundstücks kein Innenumsatz mehr war. Die Erwerberin (oder die neue Organträgerin der Erwerberin) war aber an diesem Tag selbständige Unternehmerin. Die Erwerberin führte daher bereits spätestens seit dem 01.04.2005 das Produktionsunternehmen tatsächlich fort (II.5.f cc).
- 75** d) Dass die Fortführung des Produktionsunternehmens durch die Erwerberin vor der Übertragung des Grundstücks erfolgte, so dass bei Übertragung die Produktionstätigkeit der Klägerin schon beendet war, ist indes für die Fortführung unschädlich.

- 76** aa) Für diese Beurteilung spricht, dass nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH-Urteile vom 24.02.2005 - V R 45/02, BFHE 210, 146, BStBl II 2007, 61, unter II.1.a, Rz 20; in BFHE 222, 170, BStBl II 2009, 254, unter II.1.c, Rz 22; vom 28.10.2010 - V R 22/09, BFH/NV 2011, 854, Rz 22; in BFHE 251, 275, BFH/NV 2016, 346, Rz 27) die Klägerin nach dem Wegfall der Organschaft bis zur Übertragung des Betriebsgrundstücks am 02.04.2005 kein Vermietungsunternehmen betrieb; denn eine Vermietung für allenfalls wenige Tage ist nicht nachhaltig. Es stand aufgrund von § 6 Abs. 3 des Übertragungsvertrages vom 17.02.2005 fest, dass die Vermietung mit dem Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten am Betriebsgrundstück endet. Die unternehmerische Produktionstätigkeit der Klägerin war folglich beendet, ohne dass sie in der Zwischenzeit ein Verpachtungsunternehmen betrieben hätte, das nunmehr hätte Gegenstand einer Geschäftsveräußerung sein können.
- 77** Dies entspricht im Übrigen auch der Auffassung des FG auf den Seiten 11 und 28 seines Urteils (juris, Rz 42, 143 ff.); denn das FG geht nicht davon aus, dass eine (erste) Berichtigung vor dem 02.04.2005 zu erfolgen hat, weil die Klägerin ein früher umsatzsteuerpflichtig verwendetes Betriebsgrundstück nach Wegfall der Organschaft für die Zwecke einer (mangels Option) nach § 4 Nr. 12 Satz 1 UStG umsatzsteuerfreien Vermietungstätigkeit genutzt hätte, sondern sieht erst die Veräußerung am 02.04.2005 als schädlich an.
- 78** bb) Bestätigt wird die Unschädlichkeit der Fortführung vor der Übertragung durch das BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 1873 (Rz 19 f.) zur kurzfristigen Unterbrechung der Verpachtungstätigkeit, durch die Rechtsprechung des BFH zur Zulässigkeit von Durchgangserwerben (vgl. dazu BFH-Urteile vom 25.11.2015 - V R 66/14, BFHE 251, 526, BFH/NV 2016, 497, Rz 29; in BFHE 254, 283, BStBl II 2016, 909, Rz 41 f.; BFH-Beschluss in BFH/NV 2016, 1306, Rz 21), die umsatzsteuerrechtliche Rechtsprechung des BFH zu leer stehenden Ferienwohnungen und Gebäudeteilen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 226, 138, BStBl II 2009, 863, unter II.3., Rz 30; in BFH/NV 2014, 1600, Rz 12), sowie die BFH-Urteile in BFHE 200, 97, BStBl II 2004, 626 und vom 30.01.2014 - V R 33/13 (BFH/NV 2014, 1238) und den BFH-Beschluss vom 06.06.2006 - V B 142/05 (BFH/NV 2006, 2088). Berücksichtigt werden darf auch, dass sich an der tatsächlichen Nutzung des Grundstücks für die Produktionstätigkeit durch den Wegfall der Organschaft nichts geändert hat (vgl. dazu auch EuGH-Urteil Mydibel vom 27.03.2019 - C-201/18, EU:C:2019:254, Deutsches Steuerrecht 2019, 792, Rz 28 f., zu Art. 184 f. MwStSystRL) und durch den Vertrag vom 17.02.2005 sichergestellt war, dass das Grundstück auf Dauer weiter für das bisherige Unternehmen verwendet wird.
- 79** cc) Ist danach unschädlich, dass --wie nach dem Vertrag vom 17.02.2005 von vornherein vereinbart-- zwischen der Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit "Produktion" durch die Klägerin nebst Fortführung durch die Erwerberin (in ihrer neuen Rechtsform als KG bzw. durch die neue Organträgerin der Erwerberin) und der Übertragung des Grundstücks ein Zeitraum von einem oder mehreren Tagen liegen kann, muss der Senat nicht entscheiden, wann genau im Streitfall die Voraussetzungen der Organschaft weggefallen sind.
- 80** 7. Die Sache ist spruchreif. Liegt ein Fall des § 15a Abs. 6a UStG a.F. vor, ist keine Berichtigung des Vorsteuerabzugs vorzunehmen. Die Vorentscheidung, die Einspruchsentscheidung und der angefochtene Änderungsbescheid sind aufzuheben, da infolge der Außenprüfung keine weiteren Änderungen erfolgt sind.
- 81** 8. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.
- 82** 9. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung durch Urteil (§ 90 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de