Urteil vom 18. September 2019, XI R 33/18

Grundsätzlich keine Geschäftsveräußerung trotz vollständiger Übertragung der Anteile an einer GmbH; mögliche Geschäftsveräußerung bei Begründung einer Organschaft

ECLI:DE:BFH:2019:U.180919.XIR33.18.0

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 1a, UStG § 4 Nr 8 Buchst f, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, UStG § 15 Abs 2 S 1 Nr 1 S 1, EGRL 112/2006 Art 19, EGRL 112/2006 Art 135 Abs 1 Buchst f, EGRL 112/2006 Art 168 Buchst a, UStG § 2 Abs 2 Nr 2 S 1, EGRL 112/2006 Art 11 Abs 1, UStG VZ 2012

vorgehend FG Nürnberg, 01. Mai 2018, Az: 2 K 309/16

Leitsätze

1. Die Inhaberschaft von Anteilen an einer GmbH reicht (im Gegensatz zur Inhaberschaft von Vermögenswerten dieser GmbH) für sich genommen nicht hin, um eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit der Veräußerin fortführen zu können.

2. Anders kann es sein, wenn die bisherige Organträgerin die Anteile an der GmbH an die neue Organträgerin überträgt.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 02.05.2018 - 2 K 309/16 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Nürnberg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, war vor dem 04.12.2012 alleinige Gesellschafterin der B-GmbH. An diese vermietete sie Betriebsgrundstücke (seit dem 01.01.2013 steuerpflichtig). Entgeltliche Geschäftsführungsleistungen gegenüber der B-GmbH erbrachte die Klägerin nicht. Kommanditist der Klägerin, Gesellschafter der Komplementärin der Klägerin und alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer sowohl der Klägerin als auch der B-GmbH war W. Die Klägerin war umsatzsteuerrechtliche Organträgerin der B-GmbH.

2 Durch Unternehmenskaufvertrag vom 04.12.2012 verkaufte die Klägerin ihre Beteiligung an der B-GmbH überwiegend an eine Beteiligungsgesellschaft, die ... GmbH (Erwerberin). Eine Option zur Umsatzsteuerpflicht erfolgte nicht. Einen geringeren Teil der Anteile brachte die Klägerin im Wege der Sachkapitalerhöhung in die Erwerberin ein, so dass sie seitdem zu 25,1 % an der Erwerberin beteiligt ist.

3 Für dieses Geschäft hatte die Klägerin Beratungsleistungen in Anspruch genommen. Die für die Leistungen gezahlte Umsatzsteuer in Höhe von ... € zog sie in ihrer Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2012 (Streitjahr) vom 17.07.2013, die als nicht zustimmungsbedürftige Steueranmeldung einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichstand (§ 168 Satz 1 der Abgabenordnung --AO--), als Vorsteuer ab.

4 Nach Durchführung einer Außenprüfung ließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) im Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für das Streitjahr vom 25.06.2014 den genannten Betrag nicht mehr zum Vorsteuerabzug zu. Der Einspruch blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 04.02.2016). Das FA führte zur Begründung aus, der Verkauf bzw. die Einbringung der Anteile der B-GmbH sei nicht im Rahmen einer

Geschäftsveräußerung erfolgt. Die Erwerberin sei nicht in die Mietverträge eingetreten, die bei der Klägerin die umsatzsteuerrechtliche Organschaft begründet hätten.

5 Das Finanzgericht (FG) Nürnberg wies die Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 1833 veröffentlichten Urteil vom 02.05.2018 - 2 K 309/16 ab. Das FG ließ offen, ob die vorgelegten Rechnungen den Erfordernissen des § 14 Abs. 4 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) entsprechen. Der Vorsteuerabzug aus den Beratungsleistungen sei nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen. Die Veräußerung der Anteile an der B-GmbH falle als wirtschaftliche Tätigkeit grundsätzlich in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer, sei also im Rahmen des Unternehmens der Klägerin erfolgt. Zum einen sei das Halten der Anteile an der B-GmbH mit steuerpflichtigen Leistungen an diese verbunden gewesen (Vermietung der Betriebsgrundstücke) und zum anderen habe es sich bei der B-GmbH um eine Organgesellschaft der Klägerin gehandelt. Die Veräußerung sei daher steuerbar, aber nach § 4 Nr. 8 Buchst. f UStG steuerfrei. Anteil an einer Gesellschaft in diesem Sinne sei auch ein GmbH-Anteil. Ein Fall des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b UStG liege nicht vor. Die Veräußerung der Anteile stehe auch nicht deswegen in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit steuerpflichtigen Umsätzen, weil es sich um eine Geschäftsveräußerung gehandelt habe. Ob das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 27.01.2011 - V R 38/09 (BFHE 232, 278, BStBl II 2012, 68) tatsächlich so zu verstehen sei, dass die Veräußerung sämtlicher Anteile an einer Kapitalgesellschaft in jedem Fall zu einer Geschäftsveräußerung führe, könne offen bleiben. Die Urteilsgründe trügen den Leitsatz 2 nicht, da der BFH über einen Fall zu entscheiden hatte, in dem nicht alle Anteile veräußert wurden; dementsprechend habe er nur darüber entschieden. Jedenfalls sei dieses Urteil durch das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) X vom 30.05.2013 - C-651/11 (EU:C:2013:346, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2013, 582) überholt. In diesem Urteil habe der EuGH wesentliche Einschränkungen gegenüber dem EuGH-Urteil SKF vom 29.10.2009 - C-29/08 (EU:C:2009:665, BFH/NV 2009, 2099) formuliert, auf welches sich der BFH in dem Urteil in BFHE 232, 278, BStBl II 2012, 68 maßgeblich gestützt habe.

6 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Nach dem BFH-Urteil in BFHE 232, 278, BStBl II 2012, 68 liege eine Geschäftsveräußerung vor. Dieses sei durch das EuGH-Urteil X (EU:C:2013:346, UR 2013, 582) nicht überholt. Der BFH habe für eine Geschäftsveräußerung nicht verlangt, dass andere Vermögenswerte mit übertragen werden oder der Erwerber in die bestehenden Leistungsbeziehungen eintritt. Die Erwerberin habe beabsichtigt, die B-GmbH auf sich zu verschmelzen, und sich dies im Kaufvertrag vorbehalten. Außerdem sei ein Ergebnisabführungsvertrag geschlossen worden. Die Erwerberin erbringe gegenüber der B-GmbH entgeltliche Beratungsleistungen. Die B-GmbH sei finanziell und wirtschaftlich in die Erwerberin eingegliedert. Die organisatorische Eingliederung liege vor, auch wenn dies von der Finanzverwaltung mangels Personenidentität in der Geschäftsführung anders beurteilt werde. Dies sei indes vorliegend irrelevant. Außerdem sei gemäß dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 11.12.2013 (BStBl I 2013, 1625) Vertrauensschutz zu gewähren.

7 Dass die Betriebsgrundstücke nicht mitveräußert wurden, sei unschädlich, da sich die Erwerberin im Unternehmenskaufvertrag die langfristige Vermietung dieser Grundstücke an die B-GmbH gesichert habe.

8 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung, die Einspruchsentscheidung vom 04.02.2016 und den Umsatzsteuer-Änderungsbescheid vom 25.06.2014 ersatzlos aufzuheben.

9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat keine Feststellungen dazu getroffen, ob zwischen der Erwerberin und der B-GmbH eine Organschaft besteht, aufgrund derer die Erwerberin die bisherige unternehmerische Tätigkeit der Klägerin unverändert fortgeführt haben könnte und die GmbH-Anteile ein hierfür ausreichendes Teilvermögen sein könnten.

11 1. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer u.a. die gesetzlich geschuldete Steuer für sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer

abziehen. Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist u.a. die Steuer für die sonstigen Leistungen, die der Unternehmer zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet (§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG).

12 2. Diese Vorschriften setzten im Streitjahr Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) in nationales Recht um (früher: Art. 17 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern), wonach der Steuerpflichtige u.a. berechtigt ist, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen erbracht wurden oder werden, abzuziehen, soweit die Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden. § 15 Abs. 1 und 2 UStG sind deshalb (trotz ihres begrifflich "umgekehrten" Ansatzes) richtlinienkonform auszulegen (vgl. BFH-Urteile vom 08.03.2001 - V R 24/98, BFHE 194, 522, BStBl II 2003, 430, unter II., Rz 13; vom 16.05.2002 - V R 56/00, BFHE 199, 37, BStBl II 2006, 725, unter II.2.a, Rz 21; BFH-Beschlüsse vom 20.02.2013 - XI R 26/10, BFHE 240, 432, BStBl II 2013, 464, Rz 26; vom 13.03.2019 - XI R 28/17, BFHE 264, 367, BFH/NV 2019, 1034, Rz 28).

13 3. Das FG hat in doppelter Hinsicht zutreffend angenommen, dass die Klägerin Unternehmerin i.S. des § 2 UStG und Steuerpflichtige i.S. des Art. 9 MwStSystRL war, die die Anteile an der B-GmbH in ihrem Unternehmensvermögen gehalten hat. Sie hat auch die streitigen Leistungen bezogen und ist deshalb personell zum Vorsteuerabzug berechtigt.

14 a) Unternehmer ist gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Bei richtlinienkonformer Anwendung muss hierfür eine wirtschaftliche Tätigkeit i.S. der Art. 2 Abs. 1, Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL ausgeübt werden (vgl. BFH-Urteil vom 12.08.2015 - XI R 43/13, BFHE 251, 253, BStBl II 2015, 919, Rz 33).

15 b) Zutreffend hat das FG angenommen, dass die Klägerin in Bezug auf die B-GmbH an sich als geschäftsleitende Holding wirtschaftlich tätig ist; denn die Vermietung eines Gebäudes durch eine Holdinggesellschaft an ihre Tochtergesellschaft stellt einen "Eingriff in die Verwaltung" der Tochtergesellschaft dar, der als wirtschaftliche Tätigkeit i.S. von Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL anzusehen ist, vorausgesetzt, die Vermietung ist --wie im Streitfall-- nachhaltig und wird entgeltlich erbracht (vgl. EuGH-Urteil Marle Participations vom 05.07.2018 - C-320/17, EU:C:2018:537, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2018, 1713). "Eingriffe einer Holding in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaft" sind alle Umsätze, die eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellen und von der Holding für ihre Tochtergesellschaft erbracht werden (EuGH-Urteil Marle Participations, EU:C:2018:537, DStR 2018, 1713, Rz 32). Dies wäre ohne das Vorliegen einer Organschaft der Fall.

16 c) Ebenso zutreffend hat das FG indes erkannt, dass die Klägerin als Organträgerin der B-GmbH --bis zum Ende der Organschaft mit der B-GmbH durch Wegfall der finanziellen Eingliederung-- zusammen mit der B-GmbH als Organgesellschaft eine eigenunternehmerische Tätigkeit (Herstellung von Waren) ausgeübt hat, die weder in der Vermietung des Betriebsgrundstücks noch im Halten der Beteiligung an der B-GmbH bestand (vgl. allgemein BFH-Urteil vom 26.06.2019 - XI R 3/17, BFHE 265, 549, DStR 2019, 2135, Rz 34 ff.). Die Vermietung war in Folge von § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG ein nicht steuerbarer Innenumsatz (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 26.11.1996 - VII R 49/96, BFH/NV 1997, 537, unter 1.b, Rz 16).

17 d) Zu Recht besteht zwischen den Beteiligten kein Streit darüber, dass nach den tatsächlichen Feststellungen des FG die Klägerin als Leistungsempfängerin die Eingangsleistungen bezogen hat (vgl. zu diesem Erfordernis bei Anteilsübertragung BFH-Beschluss vom 30.04.2014 - XI R 33/11, BFH/NV 2014, 1239, Rz 17 ff., 20 ff.). Dies gilt sowohl für die Beratungsleistungen als auch für die Leistungen der Notarin, die sich auf einen anderen Vertrag als den Kaufvertrag über die GmbH-Anteile bezogen.

18 4. Die bisherigen tatsächlichen Feststellungen des FG reichen allerdings nicht aus, um zu beurteilen, ob FA und FG den Vorsteuerabzug zutreffend nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG versagt haben, weil die Veräußerung der Anteile an der B-GmbH an die Erwerberin und die Einbringung der Anteile an der B-GmbH in die Erwerberin gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein steuerfreier Umsatz oder als Geschäftsveräußerung nicht steuerbar ist.

19 a) Steuerfrei sind nach § 4 Nr. 8 Buchst. f UStG die Umsätze (und die Vermittlung der Umsätze) von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen. Dies setzt Art. 135 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL in nationales Recht um, wonach die Mitgliedstaaten die Umsätze (einschließlich der Vermittlung, jedoch mit Ausnahme der Verwahrung und

der Verwaltung), die sich auf Aktien, Anteile an Gesellschaften und Vereinigungen, Schuldverschreibungen oder sonstige Wertpapiere beziehen, von der Mehrwertsteuer befreien.

20 aa) Bei den Anteilen i.S. des § 4 Nr. 8 Buchst. f UStG, Art. 135 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL handelt es sich um Papiere, die ein Eigentumsrecht an juristischen Personen begründen, sowie um solche, die ihrer Art nach mit den in dieser Vorschrift speziell genannten Papieren vergleichbar sind (vgl. EuGH-Urteile Granton Advertising vom 12.06.2014 - C-461/12, EU:C:2014:1745, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2014, 756, Rz 27; Hedqvist vom 22.10.2015 - C-264/14, EU:C:2015:718, DStR 2015, 2433, Rz 54). Dazu gehören insbesondere die Anteile an einer GmbH (Abschn. 4.8.10 Abs. 1 Satz 1 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses --UStAE--).

21 bb) Als Umsatz kommt insoweit die vom FG in den Urteilsgründen angesprochene Veräußerung von Anteilen in Betracht (vgl. BFH-Urteil vom 04.02.2015 - XI R 14/14, BFHE 250, 240, BStBl II 2015, 908, Rz 40; EuGH-Urteil SKF, EU:C:2009:665, BFH/NV 2009, 2099, Rz 50), da sie die rechtliche und finanzielle Lage zwischen den Parteien ändert und außerdem geeignet ist, Rechte und Pflichten der Parteien in Bezug auf die Anteile zu begründen, zu ändern oder zum Erlöschen zu bringen (vgl. zu diesem Erfordernis EuGH-Urteile SKF, EU:C:2009:665, BFH/NV 2009, 2099, Rz 48; DTZ Zadelhoff vom 05.07.2012 - C-259/11, EU:C:2012:423, UR 2012, 672, Rz 23 f.).

22 cc) Aber auch die vom FG nicht gesondert angesprochene Einbringung (Sacheinlage) der Anteile in die Erwerberin gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen kommt als Umsatz in Betracht (vgl. allgemein BFH-Urteile vom 13.11.2003 - V R 79/01, BFHE 204, 332, BStBl II 2004, 375, unter II.2.c aa, Rz 33 ff.; vom 06.10.2005 - V R 7/04, BFH/NV 2006, 834, unter II.b, Rz 15; s.a. BFH-Urteile vom 08.11.1995 - XI R 63/94, BFHE 179, 189, BStBl II 1996, 114; vom 15.05.1997 - V R 67/94, BFHE 183, 278, BStBl II 1997, 705; BFH-Beschluss vom 27.09.2001 - V R 32/00, BFHE 196, 349, BFH/NV 2002, 143, unter III.2., Rz 35 und 36; BFH-Urteil vom 11.11.2015 - V R 8/15, BFHE 252, 468, BFH/NV 2016, 863, Rz 20; EuGH-Urteile Polski Trawertyn vom 01.03.2012 - C-280/10, EU:C:2012:107, UR 2012, 366, Rz 32; Malburg vom 13.03.2014 - C-204/13, EU:C:2014:147, HFR 2014, 456, Rz 35), da auch sie i.S. der unter II.4.b bb genannten Rechtsprechung sowohl die rechtliche und finanzielle Lage der am Geschäft beteiligten Parteien als auch die Rechte und Pflichten in Bezug auf die Anteile ändert.

23 dd) Auf die Steuerbefreiung kann zwar verzichtet werden (§ 9 Abs. 1 UStG, Art. 137 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL; zur zeitlichen Grenze s. BFH-Urteile vom 19.12.2013 - V R 6/12, BFHE 245, 71, BStBl II 2017, 837, Rz 22, 24 f., 31; vom 21.10.2015 - XI R 40/13, BFHE 251, 474, BStBl II 2017, 852, Rz 57; Abschn. 9.1 Abs. 3 Satz 1 UStAE); nach den tatsächlichen Feststellungen des FG ist ein solcher Verzicht aber nicht erfolgt.

24 ee) Ein Fall, in dem die bezogenen Eingangsleistungen für die Anteilsveräußerung zu den allgemeinen Aufwendungen der Klägerin gehören und --als solche (z.B. indem sie zu den Kostenelementen der Produktpreise der B-GmbH gehören)-- Kostenelemente der von ihr mit Hilfe der B-GmbH ansonsten gelieferten Gegenstände (und ggf. erbrachten Dienstleistungen) sind (vgl. dazu EuGH-Urteile SKF, EU:C:2009:665, BFH/NV 2009, 2099, Rz 58 und 62; Sveda vom 22.10.2015 - C-126/14, EU:C:2015:712, UR 2015, 910, Rz 28 und 30; C & D Foods Acquisition vom 08.11.2018 - C-502/17, EU:C:2018:888, DStR 2018, 2425, Rz 13, 35 und 39; The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge vom 03.07.2019 - C-316/18, EU:C:2019:559, HFR 2019, 734, Rz 31 f.; s.a. BFH-Urteil in BFHE 232, 278, BStBl II 2012, 68, Rz 48 und 50), liegt nach den tatsächlichen Feststellungen des FG nicht vor, so dass ein Vorsteuerabzug unter diesem Gesichtspunkt ausscheidet.

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

26 aa) Voraussetzung hierfür 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.

27 bb) Die Vorschrift ist entsprechend Art. 19 MwStSystRL richtlinienkonform auszulegen (vgl. BFH-Urteile vom 06.07.2016 - XI R 1/15, BFHE 254, 283, BStBl II 2016, 909, Rz 29; vom 29.08.2018 - XI R 37/17, BFHE 262, 286, BStBl II 2019, 378, Rz 21), 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.

28 cc) 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, UR 2004, 19, Rz 40; Schriever vom 10.11.2011 - C-444/10, EU:C:2011:724, BStBl II 2012, 848, Rz 25; SKF, EU:C:2009:665, BFH/NV 2009, 2099, Rz 37; BFH-Urteile vom 18.01.2012 - XI R 27/08, BFHE 235, 571, BStBl II 2012, 842, und in BFHE 262, 286, BStBl II 2019, 378, Rz 22).

29 dd) 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). 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 vom 19.12.2012 - XI R 38/10, BFHE 240, 366, BStBl II 2013, 1053, Rz 35; in 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 nicht entscheidend (vgl. BFH-Urteil vom 04.02.2015 - XI R 42/13, BFHE 248, 472, BStBl II 2015, 616, Rz 20). Beim Veräußerer für die Tätigkeit notwendige Gegenstände, über die der Erwerber bereits selbst verfügt, müssen deshalb z.B. nicht mitübertragen werden (vgl. EuGH-Urteil Schriever, EU:C:2011:724, BStBl II 2012, 848, Rz 29; BFH-Urteile in BFHE 262, 286, BStBl II 2019, 378, Rz 35, 38; in DStR 2019, 2135).

30 ee) 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 30.04.2009 - V R 4/07, BFHE 226, 138, BStBl II 2009, 863, unter II.2.a, Rz 25; vom 18.09.2008 - V R 21/07, BFHE 222, 170, BStBl II 2009, 254, unter II.1.a, Rz 20). 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).

31 ff) 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 in 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 beizumessen (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 nur in den Grenzen des § 118 Abs. 2 FGO überprüfbar (vgl. BFH-Urteile vom 03.07.2014 - V R 12/13, BFH/NV 2014, 1603, Rz 15; in BFHE 251, 275, BFH/NV 2016, 346, Rz 32).

32 c) Zur Geschäftsveräußerung bei Veräußerung von Anteilen hat der EuGH im Urteil SKF (EU:C:2009:665, BFH/NV 2009, 2099, Leitsätze 1 und 4) entschieden, dass die Veräußerung sämtlicher Aktien an einer zu 100 % gehaltenen Tochtergesellschaft sowie einer verbleibenden Beteiligung an einer beherrschten Gesellschaft, an der sie früher zu 100 % beteiligt war, eine Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens sein kann. Der Umstand, dass sich die Aktienveräußerung in mehreren Schritten vollzieht, lässt diese Feststellungen unberührt. Die Überprüfung, ob die Voraussetzungen hierfür vorliegen, hat der EuGH dem nationalen Gericht überlassen (vgl. EuGH-Urteil SKF, EU:C:2009:665, BFH/NV 2009, 2099, Rz 38 ff.).

33 d) Der BFH hat sich dieser Rechtsprechung angeschlossen und unter Aufgabe der früheren Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 29.10.1987 - X R 33, 34/81, BFHE 151, 237, BStBl II 1988, 92) ausgeführt, dass die Übertragung von Gesellschaftsanteilen eine Geschäftsveräußerung hinsichtlich des Unternehmensvermögens der Gesellschaft, an der die Anteile bestehen, begründet, wenn alle Anteile an der Gesellschaft übertragen werden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 232, 278, BStBl II 2012, 68, Leitsatz 2). Tragend entschieden hat der BFH, dass dies bei einer Veräußerung von 99 % der Anteile nicht der Fall ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 232, 278, BStBl II 2012, 68, Rz 22).

34 e) Bestätigt wird diese Sichtweise durch das EuGH-Urteil X (EU:C:2013:346, UR 2013, 582, Leitsatz): Danach kann die Veräußerung von 30 % der Anteile an einer Gesellschaft, für die der Veräußerer mehrwertsteuerpflichtige Dienstleistungen erbringt, falls sie überhaupt in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt (vgl. zur

Abgrenzung EuGH-Urteil C & D Foods Acquisition, EU:C:2018:888, DStR 2018, 2425), keine Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens bei der Lieferung von Gegenständen oder bei Dienstleistungen i.S. dieser Bestimmungen sein; dies gilt unabhängig davon, ob die anderen Anteilseigner die übrigen Anteile an dieser Gesellschaft praktisch gleichzeitig an dieselbe Person übertragen oder diese Übertragung in engem Zusammenhang mit den für diese Gesellschaft ausgeübten Managementtätigkeiten steht. Zur Begründung hat der EuGH ausgeführt, dass die Inhaberschaft von Anteilen an einem Unternehmen im Gegensatz zur Inhaberschaft von Vermögenswerten dieses Unternehmens nicht hinreicht, um eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit fortführen zu können (EuGH-Urteil X, EU:C:2013:346, UR 2013, 582, Rz 35), und eine bloße Veräußerung von Anteilen ohne gleichzeitige Übertragung von Vermögenswerten den Erwerber nicht in die Lage versetzt, eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit als Rechtsnachfolger des Veräußerers fortzuführen.

35 f) Anders ist es aber nach der Rechtsprechung des EuGH, 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 (EuGH-Urteil X, EU:C:2013:346, UR 2013, 582, Rz 37). Der Gesellschaftsanteil muss Teil einer eigenständigen Einheit sein, die eine selbständige wirtschaftliche Betätigung ermöglicht, und diese Tätigkeit muss vom Erwerber fortgeführt werden (EuGH-Urteil X, EU:C:2013:346, UR 2013, 582, Rz 38).

36 g) Nach diesen Grundsätzen hält das Urteil des FG einer revisionsrechtlichen Überprüfung nicht stand.

37 aa) Zwar ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass nach der neueren Rechtsprechung des EuGH --sofern keine Organschaft vorliegt-- die Inhaberschaft von Anteilen an einem Unternehmen (im Gegensatz zur Inhaberschaft von Vermögenswerten dieses Unternehmens) an sich nicht hinreicht, um eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit fortführen zu können.

38 (1) Eine Geschäftsveräußerung scheidet bei isolierter Betrachtung der Veräußerung der Anteile aufgrund der Ausführungen unter II.4.e an sich aus, weil eine Beteiligung an einem Unternehmen kein "hinreichendes Ganzes" i.S. eines Teilvermögens ist. Soweit dem BFH-Urteil in BFHE 232, 278, BStBl II 2012, 68 dem widersprechende Ausführungen zu entnehmen sein könnten, wären diese Ausführungen aus Sicht des erkennenden Senats insoweit durch die spätere Rechtsprechung des EuGH überholt (vgl. auch Wäger in Birkenfeld/Wäger, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, Aktuell Berichtszeitraum IV. Quartal 2018, Rz 105; ders., UR 2014, 81, 85 f.).

39 (2) Zu einem anderen Ergebnis führt nicht, dass man in einer Beteiligungsveräußerung bei Beendigung der Organschaft umsatzsteuerrechtlich eine Übertragung der zuvor dem Organträger zuzurechnenden Wirtschaftsgüter sehen könnte (Wäger in Birkenfeld/ Wäger, a.a.O., Aktuell Berichtszeitraum IV. Quartal 2018, Rz 105). Denn selbst wenn man annähme, dass Gegenstand des Vertrags der Klägerin mit der Erwerberin eine Übertragung der zuvor dem Organträger zuzurechnenden Wirtschaftsgüter wäre, würde die Erwerberin (ohne das Vorliegen einer Organschaft) das Produktionsunternehmen der Klägerin nicht fortführen. Die Fortführung würde durch einen Dritten (die B-GmbH) erfolgen.

40 (3) Der Senat weicht mit dieser Beurteilung nicht in entscheidungserheblicher Weise vom BFH-Urteil in BFHE 232, 278, BStBl II 2012, 68 ab; denn die dortigen Ausführungen für den Fall einer (dort nicht vorliegenden) 100 %-Beteiligung waren nicht tragend (vgl. zur fehlenden Anfragepflicht gemäß § 11 FGO in einem solchen Fall BFH-Urteile vom 21.02.2013 - V R 27/11, BFHE 240, 487, BStBl II 2013, 529, Rz 37; vom 28.08.2014 - V R 22/14, BFH/NV 2015, 17, Rz 21). Tragend im dortigen Fall sind nur die Ausführungen zu einer (dort vorliegenden) 99 %-Beteiligung, die der vorliegenden Beurteilung nicht widersprechen. Für diese hat der V. Senat des BFH das Vorliegen einer Geschäftsveräußerung verneint.

41 (4) Soweit sich die Klägerin auf Vertrauensschutz berufen hat, liegt kein Fall des § 176 AO (vgl. dazu BFH-Urteil in DStR 2019, 2135) vor, da das EuGH-Urteil X vom 30.05.2013 (EU:C:2013:346, UR 2013, 582) und die erstmalige Steueranmeldung für das Streitjahr vom 17.07.2013 stammen. Die Berufung der Klägerin auf eine Übergangsregelung der Finanzverwaltung (hier: das BMF-Schreiben in BStBl I 2013, 1625, vorletzter Absatz) ist im Festsetzungsverfahren nicht möglich (vgl. BFH-Beschluss vom 11.02.2014 - V B 103/13, BFH/NV 2014, 739).

42 bb) Allerdings hat das FG zu Unrecht ungeprüft gelassen, ob zwischen der Erwerberin und der B-GmbH eine Organschaft besteht (vgl. allgemein zu dieser Möglichkeit BFH-Urteil vom 03.12.2015 - V R 36/13, BFHE 251, 556, BStBl II 2017, 563, Rz 27 und 28).

43 (1) Aufgrund der Organschaft bestand die unternehmerische Tätigkeit der Organträgerin gemäß den Ausführungen

unter II.3.c nicht im Halten der Beteiligung, sondern in einer eigenunternehmerischen Tätigkeit (Herstellung von Waren).

44 (2) Deshalb steht auch die unter II.4.e und II.4.f genannte Rechtsprechung, die Nicht-Organschafts-Fälle betrifft, der Annahme einer Geschäftsveräußerung im Falle einer Organschaft nicht entgegen, wenn die Erwerberin diese Tätigkeit unverändert fortführt.

45 (3) Läge eine Organschaft vor, könnte die Beteiligung an der B-GmbH ein Teilvermögen sein; denn nach der unter II.4.b cc genannten Rechtsprechung dürfen beim Veräußerer notwendige Gegenstände vom Erwerber angemietet und müssen deshalb z.B. nicht mitübertragen werden (vgl. 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). Dies wäre hier in Bezug auf die Betriebsgrundstücke der Fall, falls auch ohne deren Übertragung eine neue Organschaft besteht, weil dann umsatzsteuerrechtlich Leistungsempfängerin der Vermietungsleistung der Klägerin die Erwerberin wäre. Wenn die Voraussetzungen der Organschaft aufgrund der bei der Erwerberin vorhandenen und von der Klägerin hinzu erworbenen Gegenstände (Anteile an der B-GmbH) vorhanden wären (vgl. dazu auch BFH-Urteil in DStR 2019, 2135), wäre die Beteiligung an der Organgesellschaft aufgrund der unter II.4.b dd genannten Rechtsprechung ein hinreichendes Ganzes, mit der die Organträgerin die bisherige eigenunternehmerische Tätigkeit fortführen könnte.

46 (4) Dies zeigt auch der Vergleich mit der (für eine eigenunternehmerische Tätigkeit in Form der Herstellung von Waren ebenfalls erforderlichen) organisatorischen Eingliederung i.S. des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG (bzw. den i.S. des Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL genannten gegenseitigen organisatorischen Beziehungen): Insofern wird --soweit ersichtlich-- nicht verlangt, dass für eine Geschäftsveräußerung die insoweit bestehenden Rechtsverhältnisse mit "übertragen" werden. Dies wird oftmals auch praktisch unmöglich sein, so dass eine Geschäftsveräußerung insoweit von vornherein ausgeschlossen wäre, falls man deren Übertragung verlangen würde. Für die die wirtschaftliche Eingliederung (bzw. die gegenseitigen wirtschaftlichen Beziehungen) begründenden Rechtsverhältnisse kann nichts anderes gelten. Auch die wirtschaftliche Eingliederung kann sich aus Leistungen des Organträgers ergeben, die im Rahmen der Veräußerung nicht auf die Erwerberin der Anteile übertragen werden können, wie z.B. Beratungsleistungen eines Angehörigen einer bestimmten Berufsgruppe.

47 5. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat keine tatsächlichen Feststellungen getroffen, die es ermöglichen würden zu beurteilen, ob zwischen der Erwerberin und der B-GmbH eine Organschaft besteht. Die Sache geht daher zur Nachholung der hierfür erforderlichen Feststellungen an das FG zurück. Ggf. wird das FG der offen gelassenen Frage nachgehen müssen, ob mit den Rechnungen das Recht auf Vorsteuerabzug im Streitjahr ausgeübt werden darf.

48 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de