

Urteil vom 24. Februar 2021, XI R 8/19

Geschäftsveräußerung bei Erwerb eines vom Veräußerer zunächst gepachteten und teilweise untervermieteten Grundstücks

ECLI:DE:BFH:2021:U.240221.XIR8.19.0

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 1a, UStG § 2 Abs 1 S 1, UStG § 4 Nr 9 Buchst a, UStG § 9 Abs 1, UStG § 13b Abs 2 Nr 3, UStG § 13b Abs 5 S 1 Halbs 1, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 4 S 1, UStG § 15a Abs 1, UStG § 15a Abs 5, UStG § 15a Abs 10, EGRL 112/2006 Art 19, EWGRL 388/77 Art 5 Abs 8, UStG VZ 2010 , UStG VZ 2011 , UStG VZ 2012 , UStG VZ 2013

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 27. März 2019, Az: 2 K 2167/17

Leitsätze

Eine (partielle) Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Abs. 1a UStG liegt vor, soweit der Erwerber das zunächst vom Veräußerer gepachtete --teilweise eigenbetrieblich genutzte und teilweise untervermietete-- Grundstück nach dem Erwerb weiterhin teilweise vermietet.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 27.03.2019 - 2 K 2167/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) betrieb in den Jahren 2010 bis 2013 (Streitjahre) eine Fahrzeugaufbereitung und erbrachte Haus- und Gartenserviceleistungen.
- 2** Er erwarb durch Grundstückskaufvertrag vom 30.12.2010 das Grundstück ...-Straße in X (Grundstück) von der ... GmbH (A). Der Kaufpreis betrug ... €. Die Besitzübergabe erfolgte noch am selben Tag. Auf dem ca. 14 594 m² großen --mit drei Lagerhallen und einem sog. Sozialgebäude bebauten-- Grundstück, das der Kläger rund zweieinhalb Jahre zuvor bereits von A gepachtet hatte, befand sich u.a. auch sein Betriebssitz. Der Kläger hatte das gepachtete Grundstück, soweit keine Nutzung durch ihn selbst erfolgte, untervermietet. Im Kaufvertrag verzichtete A gemäß § 9 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG; es wurde festgehalten, dass der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer schulde.
- 3** Für das Jahr 2010 erklärte der Kläger u.a. eine den Grundstückserwerb betreffende Steuerschuld in Höhe von ... € (§ 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1, § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG) und machte zugleich abziehbare Vorsteuerbeträge aus Leistungen i.S. des § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG in derselben Höhe geltend (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG). Steuerfreie Umsätze --wie etwa aus Vermietung-- erklärte er nicht. Die Steueranmeldung für 2010 stand nach § 168 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich.
- 4** In der Umsatzsteuererklärung für 2011 teilte der Kläger die Vorsteuern, die er nicht schon direkt seinen steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen aus Gewerbebetrieb zugeordnet und in voller Höhe zum Abzug gebracht hatte,

nach dem Verhältnis seiner steuerpflichtigen und steuerfreien Umsätze auf. Außerdem berichtigte er nach § 15a Abs. 1 UStG die im Jahr 2010 abgezogenen Vorsteuern aus dem Grundstückserwerb im Umfang der steuerfreien Vermietung. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ist dem zunächst gefolgt.

- 5 Der Kläger ging bei seiner Umsatzsteuererklärung für 2012, die er nach einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen durch das FA abgegeben hatte, in gleicher Weise vor. Das FA setzte dieser Erklärung folgend die Umsatzsteuer für 2012 mit Bescheid vom 18.04.2016 fest und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf.
- 6 Auch für das Jahr 2013 ging der Kläger entsprechend vor. Das FA folgte zunächst auch der Umsatzsteuererklärung für 2013; die Festsetzung stand unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 7 Im Rahmen einer die Streitjahre umfassenden Außenprüfung stellte die Prüferin fest, dass der Kläger das zunächst gepachtete und untervermietete Grundstück im Zeitpunkt des Erwerbs zu 65,9 % für steuerpflichtige Umsätze und zu 34,1 % für den Vorsteuerabzug ausschließende steuerfreie Vermietungsumsätze verwendet habe. Die auf den Grundstückskaufpreis vom Kläger als Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1, § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG geschuldete Umsatzsteuer in Höhe von ... € sei daher im Jahr 2010 nur anteilig als Vorsteuer abzuziehen; der bislang berücksichtigte Vorsteuerabzug in Höhe von ... € sei um ... € zu mindern. Für die das Jahr 2011 betreffende Vorsteuerkorrektur sei ein anderer Berichtigungsbetrag anzusetzen; für die Besteuerungszeiträume 2012 und 2013 sei der Anteil der steuerpflichtigen Vermietung jeweils unbekannt, so dass von den Berichtigungsbeträgen, die der Kläger erklärt habe, weiter auszugehen sei. Außerdem nahm die Prüferin wegen Unsicherheiten im Bargeldverkehr und ungeklärten Geldzuflüssen über das private Bankkonto des Klägers Hinzuschätzungen zu den steuerpflichtigen Umsätzen mit umsatzsteuerrechtlicher Auswirkung für die Jahre 2011, 2012 und 2013 vor, die nicht im Streit stehen.
- 8 Das FA setzte die Umsatzsteuer für die Streitjahre mit den angefochtenen Umsatzsteuer-Änderungsbescheiden vom 17.03.2016 dementsprechend fest.
- 9 Im Einspruchsverfahren machte der Kläger erstmals geltend, dass es sich bei dem Erwerb des Grundstücks um eine nicht umsatzsteuerbare Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Abs. 1a UStG handele. Das gesamte Grundstück sei vor dem Erwerb an ihn, den Kläger, vermietet bzw. verpachtet gewesen. Er habe die Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit der A nach dem Grundstückserwerb fortgeführt. Für den Grundstückserwerb werde weder Umsatzsteuer geschuldet noch komme ein Vorsteuerabzug in Betracht; eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs in den Folgejahren entfalle.
- 10 Die Einsprüche hatten keinen Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 28.06.2017).
- 11 Das Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg wies die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 1943 veröffentlichtem Urteil vom 27.03.2019 - 2 K 2167/17 ab. Bei der Lieferung des Grundstücks handele es sich nicht, auch nicht teilweise, um eine Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Abs. 1a UStG.
- 12 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Er bringt im Wesentlichen vor, das FG gehe rechtsfehlerhaft davon aus, dass der Erwerb des streitgegenständlichen Grundstücks kein umsatzsteuerfreier Erwerbsvorgang i.S. des § 1 Abs. 1a UStG sei. Zwar sei der zwischen ihm, dem Kläger, und A ursprünglich bestehende Mietvertrag durch den Übergang des Eigentums am Grundstück erloschen. Er habe die Vermietungstätigkeit der A jedoch mit anderen Mietern fortgeführt. Die Änderung bei der Vermietung des Grundstücks sei unschädlich. Die Eigentumsübertragung habe es jedenfalls ermöglicht, die Vermietung des Grundstücks fortzuführen.
- 13 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung sowie die Einspruchsentscheidung vom 28.06.2017 aufzuheben und die Umsatzsteueränderungsbescheide vom 17.03.2016 dahingehend zu ändern, dass die festgesetzte Umsatzsteuer um ... € (2010), ... € (2011), ... € (2012) bzw. ... € (2013) herabgesetzt wird.
- 14 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 15 Es bringt im Kern vor, dass die Lieferung eines Grundstücks ohne Übergang eines Miet- oder Pachtvertrags nicht zu einer Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Abs. 1a UStG führe. Im Streitfall sei lediglich ein Grundstück übertragen worden.

Entscheidungsgründe

II.

- 16** 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--).
- 17** Bei der steuerpflichtigen Lieferung des Grundstücks handelt es sich, soweit der Kläger die Vermietungstätigkeit der A fortgeführt hat, um eine Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Abs. 1a UStG. Die davon abweichende Entscheidung des FG kann daher keinen Bestand haben. Die Sache ist jedoch nicht spruchreif. Feststellungen zum Umfang der vom Kläger fortgeführten Vermietungstätigkeit sowie zu einer in Betracht kommenden Vorsteuerberichtigung hinsichtlich der noch von A bezogenen Eingangsleistungen hat das FG im ersten Rechtsgang bisher nicht getroffen. Die Sache ist deshalb zur Nachholung der notwendigen weiteren Feststellungen an das FG zurückzuverweisen.
- 18** 1. Die Grundstückslieferung unterliegt nicht der Umsatzsteuer, soweit der Kläger die Vermietungstätigkeit der A fortgeführt hat.
- 19** a) Nach § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG unterliegen die Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen nicht der Umsatzsteuer. In diesem Fall tritt der erwerbende Unternehmer an die Stelle des Veräußerers (§ 1 Abs. 1a Satz 3 UStG).
- 20** aa) Voraussetzung für die 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.
- 21** bb) § 1 Abs. 1a UStG ist entsprechend Art. 19 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL), 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, richtlinienkonform auszulegen (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- 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; vom 18.09.2019 - XI R 33/18, BFHE 266, 448, BStBl II 2021, 243, Rz 27). Dabei kann auch die Rechtsprechung zu 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) herangezogen werden (vgl. BFH-Urteile vom 04.02.2015 - XI R 42/13, BFHE 248, 472, BStBl II 2015, 616, Rz 25; in BFHE 254, 283, BStBl II 2016, 909, Rz 29).
- 22** 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 (vgl. Urteile des Gerichtshofes der Europäischen Union --EuGH-- Zita Modes vom 27.11.2003 - C-497/01, EU:C:2003:644, Rz 40; Schriever vom 10.11.2011 - C-444/10, EU:C:2011:724, BStBl II 2012, 848, Rz 25; SKF vom 29.10.2009 - C-29/08, EU:C:2009:665, Rz 37; BFH-Urteile vom 18.01.2012 - XI R 27/08, BFHE 235, 571, BStBl II 2012, 842; in BFHE 262, 286, BStBl II 2019, 378, Rz 22; vom 26.06.2019 - XI R 3/17, BFHE 265, 549, Rz 49; in BFHE 266, 448, BStBl II 2021, 243, Rz 28).
- 23** (1) 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, Rz 32 und 34 f.; Schriever, EU:C:2011:724, BStBl II 2012, 848, Rz 22; BFH-Urteile in BFHE 265, 549, Rz 50; in BFHE 266, 448, BStBl II 2021, 243, Rz 29).
- 24** (2) Der Begriff des Teilvermögens 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; vom 04.02.2015 - XI R 14/14, BFHE 250, 240, BStBl II 2015, 908, Rz 26; in BFHE 265, 549, Rz 51; in BFHE 266, 448, BStBl II 2021, 243, Rz 29). 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; in BFHE 265, 549, Rz 51; in BFHE 266, 448, BStBl II 2021, 243, Rz 29). Die organisatorischen Verhältnisse beim Veräußerer sind unmaßgeblich (vgl. BFH-Urteil in BFHE 248, 472, BStBl II 2015, 616, Rz 20; in BFHE 265, 549, Rz 51; in BFHE 266, 448, BStBl II 2021, 243, Rz 29). Beim Veräußerer notwendige Gegenstände, über die der Erwerber bereits selbst verfügt, müssen deshalb z.B. nicht übertragen 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 BFHE 265, 549, Rz 51; in BFHE 266, 448, BStBl II 2021, 243, Rz 29).

- 25** (3) Eine Geschäftsveräußerung kann auch bei Übereignung nur eines Gegenstandes erfüllt sein, wenn dieser Gegenstand die unternehmerische Tätigkeit ausmacht (vgl. BFH-Urteile vom 04.09.2008 - V R 23/06, BFH/NV 2009, 426, unter II.1.b cc; in BFHE 265, 549, Rz 52), wobei die Übertragung einzelner Kunden, Mandanten oder Vertragspartner nicht ausreicht (vgl. BFH-Beschluss vom 11.11.2009 - V B 46/09, Zeitschrift für Steuern & Recht 2010, R165, unter 1.; BFH-Urteile vom 28.06.2017 - XI R 23/14, BFHE 258, 517, Rz 75; in BFHE 265, 549, Rz 52). Die Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen und die Möglichkeit zur Unternehmensfortführung ohne großen finanziellen Aufwand ist nicht erforderlich (vgl. 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; in BFHE 265, 549, Rz 52). Die Frage, ob ein Teilvermögen vorliegt, kann nicht nach nationalen ertragsteuerrechtlichen Kriterien, sondern nur unter Berücksichtigung der Regelung der Unionsrichtlinie 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; in BFHE 265, 549, Rz 52; s.a. unter II.1.a bb). 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, Rz 23; BFH-Urteile vom 21.05.2014 - V R 20/13, BFHE 246, 226, BStBl II 2014, 1029, Rz 21; in BFHE 265, 549, Rz 52).
- 26** dd) Der Erwerber muss außerdem beabsichtigen, den übertragenen Geschäftsbetrieb oder Unternehmensteil zu betreiben; nicht begünstigt ist die sofortige Abwicklung der übernommenen Geschäftstätigkeit (vgl. EuGH-Urteil Zita Modes, EU:C:2003:644, 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; in BFHE 265, 549, Rz 53; in BFHE 266, 448, BStBl II 2021, 243, Rz 30). 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; in BFHE 265, 549, Rz 53; in BFHE 266, 448, BStBl II 2021, 243, Rz 30).
- 27** ee) 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-Urteile vom 27.01.2011 - V R 38/09, BFHE 232, 278, BStBl II 2012, 68, Rz 53; in BFHE 265, 549, Rz 54; in BFHE 266, 448, BStBl II 2021, 243, Rz 31) 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; in BFHE 265, 549, Rz 54; in BFHE 266, 448, BStBl II 2021, 243, Rz 31) 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-Urteile vom 12.08.2015 - XI R 16/14, BFHE 251, 275, BStBl II 2020, 790, Rz 25; in BFHE 265, 549, Rz 54; in BFHE 266, 448, BStBl II 2021, 243, Rz 31). Die vom FG als Tatsacheninstanz vorzunehmende Gesamtwürdigung ist im Revisionsverfahren 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, BStBl II 2020, 790, Rz 32; in BFHE 265, 549, Rz 53; in BFHE 266, 448, BStBl II 2021, 243, Rz 31). Dass der Begünstigte vor der Übertragung eine wirtschaftliche Tätigkeit derselben Art ausgeübt hat, ist nicht erforderlich (vgl. EuGH-Urteil Zita Modes, EU:C:2003:644, Rz 45), aber auch nicht schädlich.
- 28** b) Nach diesen Grundsätzen hält das Urteil des FG einer revisionsrechtlichen Überprüfung nicht stand.
- 29** aa) Das FG hat zwar im Ergebnis zu Recht dahin erkannt, dass die Voraussetzungen einer Geschäftsveräußerung bezüglich der Teile des ursprünglich an den Kläger verpachteten Grundstücks, die der Kläger nach dem Grundstückserwerb für eigene betriebliche Zwecke nutzte, nicht vorliegen. Insoweit konnte der Kläger die Vermietungstätigkeit der A schon deshalb nicht fortführen, weil er diese Teile des Grundstücks nicht wie A zuvor weiterhin verpachtete, sondern für seine eigene unternehmerische Tätigkeit selbst genutzt hat (vgl. allgemein BFH-Urteile vom 18.01.2005 - V R 53/02, BFHE 208, 491, BStBl II 2007, 730, unter II.2.c, Rz 32 f.; in BFH/NV 2009, 426, unter II.1.b cc (1), Rz 30; vom 24.09.2009 - V R 6/08, BFHE 227, 506, BStBl II 2010, 315, Rz 24; vom 06.05.2010 - V R 26/09, BFHE 230, 256, BStBl II 2010, 1114, Rz 32; vom 21.10.2015 - XI R 40/13, BFHE 251, 474, BStBl II 2017,

852, Rz 63; in BFHE 254, 283, BStBl II 2016, 909, Rz 33; BFH-Beschluss vom 15.04.2016 - XI B 109/15, BFH/NV 2016, 1306, Rz 29).

- 30** bb) Der Kläger hat jedoch --abweichend von der vom FG vertretenen Rechtsauffassung-- die unternehmerische Vermietungstätigkeit der A hinsichtlich der bereits vor dem Grundstückserwerb von ihm selbst untervermieteten Teile fortgeführt.
- 31** (1) Soweit der Kläger sowohl vor als auch nach dem Grundstückserwerb an Dritte vermietet hat, hat das FG das Vorliegen einer partiellen Geschäftsveräußerung im Kern mit der Begründung abgelehnt (FG-Urteil, Rz 38), dass der Kläger gerade nicht bereits durch den Veräußerer mit Dritten geschlossene Pachtverträge übernommen bzw. weitergeführt, sondern die bereits vorher selbst ausgeübte unternehmerische Tätigkeit der Vermietung an Dritte nach Erwerb des Grundstücks fortgeführt habe. Obgleich das FG erkannt hat, dass es auf eine Identität bzw. Teilidentität der Mietverhältnisse nicht ankommt (FG-Urteil, Rz 36), setzt es bei seiner Gesamtwürdigung im Hinblick darauf, ob die vor und nach der Übertragung ausgeübten Tätigkeiten übereinstimmen oder sich hinreichend ähneln, den Übergang eines vom Verkäufer abgeschlossenen Miet- oder Pachtvertrags, den der Käufer fortführen will, als zwingend für eine Geschäftsveräußerung im Ganzen voraus.
- 32** Dies ist im rechtlichen Ausgangspunkt fehlerhaft. Die Geschäftsveräußerung setzt nicht die Fortsetzung der nämlichen Tätigkeit, sondern nur voraus, dass sich die vor und nach der Übertragung ausgeübten Tätigkeiten hinreichend ähneln (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 1873, Rz 21). Dies ist hier der Fall.
- 33** (a) Bei Grundstücksgeschäften führt die Übertragung eines vermieteten oder verpachteten Grundstücks zu einer Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG, da durch den mit dem Grundstückserwerb verbundenen Eintritt in den Miet- oder Pachtvertrag ein Vermietungs- oder Verpachtungsunternehmen übernommen wird (vgl. BFH-Urteil in BFHE 251, 275, BStBl II 2020, 790, Rz 26). Die Veräußerung eines Gebäudes ohne Übergang eines Mietvertrags ist im Regelfall keine Geschäftsveräußerung (vgl. BFH-Urteile vom 11.10.2007 - V R 57/06, BFHE 219, 284, BStBl II 2008, 447, unter II.2., Rz 14; in BFH/NV 2010, 1873, Rz 16; in BFH/NV 2014, 1600, Rz 11). Die Übertragung eines nicht vermieteten Grundstücks führt daher grundsätzlich nicht zur Übertragung eines Unternehmensteils, mit dem eine selbständige Tätigkeit fortgeführt werden kann, sondern zur Übertragung eines einzelnen Vermögensgegenstandes. Fehlt es an weiteren Faktoren --wie z.B. einer bestehenden Vermietung oder Verpachtung des Grundstücks-- liegt daher keine Geschäftsveräußerung vor (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2010, 1873, Rz 16; in BFH/NV 2014, 1600, Rz 11).
- 34** (b) Jedoch ist die Übernahme von Mietverträgen nicht in jedem Fall zwingend erforderlich. So hat der BFH entschieden, dass eine Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Abs. 1a UStG durch Übertragung eines vermieteten oder verpachteten Grundstücks auch dann vorliegt, wenn dieses nur teilweise vermietet oder verpachtet ist, die nicht genutzten Flächen aber zur Vermietung oder Verpachtung bestimmt sind, da hinsichtlich dieser Flächen auf die Fortführung der bisherigen Vermietungs- oder Verpachtungsabsicht abzustellen ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 226, 138, BStBl II 2009, 863, unter II.2.d, Rz 28). Auch liegt eine Geschäftsveräußerung bei Übereinstimmung der vor und nach der Lieferung ausgeübten Vermietungstätigkeit vor, auch wenn die Lieferung des Grundstücks nicht zu einem unmittelbaren Übergang eines Mietverhältnisses führt (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2014, 1600, Rz 12). Deshalb ist z.B. auch der Umstand, dass bei unveränderter Vermietungstätigkeit die Lieferung an den Erwerber zeitlich mit einem Mieterwechsel zusammentrifft, unschädlich. Erforderlich ist die Fortführung der Vermietungstätigkeit, nicht der Fortbestand eines konkreten Mietverhältnisses. Die bisherige und die zukünftige Tätigkeit müssen sich nach den Ausführungen unter II.1.a dd nur hinreichend ähneln und nicht völlig identisch sein.
- 35** (c) Eine vergleichbare Situation besteht auch im Streitfall. Auch aus Sicht der bisherigen Tätigkeit der A liegt nur ein Mieterwechsel (vom Kläger als Mieter zu den bisherigen Untermietern als Mieter) und keine Beendigung der Vermietung des Grundstücks vor. Der Kläger hatte das gesamte Grundstück, das er später von A --die mit der Verpachtung des Grundstücks ein Vermietungsunternehmen betrieb-- erwarb, zunächst gepachtet. Auch der Kläger betrieb mit Teilen dieses Grundstücks sowohl vor als auch nach dem Grundstückserwerb ein Vermietungsunternehmen, so dass sich die vor und nach der Übertragung des Grundstücks ausgeübten Tätigkeiten der A und des Klägers bereits insoweit hinreichend ähnelten. Dies gilt auch im Hinblick darauf, dass A das Grundstück vor der Veräußerung als Eigentümerin aus eigenem Recht verpachtet hatte und der Kläger dieses Grundstück nach Erwerb gleichfalls als Eigentümer aus eigenem Recht in Teilen vermietet hat. Weil der Kläger vor dem Grundstückserwerb als Pächter und Untervermieter schon Mietverträge über Teile des Grundstücks abgeschlossen hatte, bedurfte es keines Eintritts in den mit A abgeschlossenen Pachtvertrag. Dies war nach nationalem Recht auch nicht möglich, da dieser Pachtvertrag durch die mit dem Grundstückserwerb eingetretene

sog. Konfusion rechtlich erloschen ist. Wie ein Schuldverhältnis zwischen denselben Personen nicht entstehen kann, erlischt es in der Regel wieder, wenn sich Forderung und Schuld nachträglich in einer Person vereinen (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 27.04.2016 - VIII ZR 323/14, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht --NJW-RR-- 2016, 784, Rz 18, m.w.N.). Dementsprechend erlischt --für ein Pachtverhältnis gilt nichts anderes-- ein Mietverhältnis, wenn der Mieter nachträglich das Eigentum mit dem daraus fließenden Gebrauchsrecht an der Mietsache erwirbt (vgl. BGH-Urteil in NJW-RR 2016, 784, Rz 18, m.w.N.). Für das Vorliegen einer Geschäftsveräußerung reicht es jedoch aus, dass --wie hier-- mit dem übertragenen Vermögen eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit fortgeführt wird (vgl. EuGH-Urteile Zita Modes, EU:C:2003:644, Rz 40; Schriever, EU:C:2011:724, BStBl II 2012, 848, Rz 25; SKF, EU:C:2009:665, Rz 37; BFH-Urteile in BFHE 235, 571, BStBl II 2012, 842; in BFHE 262, 286, BStBl II 2019, 378, Rz 22; in BFHE 265, 549, Rz 49; in BFHE 266, 448, BStBl II 2021, 243, Rz 28; s.a. Behrens, Betriebs-Berater --BB-- 2020, 1128). Die umsatzsteuerrechtliche Rechtsnachfolge i.S. des § 1 Abs. 1a UStG erfordert jedenfalls keine Rechtsnachfolge nach den zivilrechtlichen Vorschriften des nationalen Rechts.

- 36** (2) Der Teil des Grundstücks, das der Kläger bereits untervermietet hatte, bildet außerdem ein für die partielle Fortführung der Vermietungstätigkeit der A ausreichendes Teilvermögen.
- 37** (a) Der in Art. 19 MwStSystRL verwendete Begriff des Teilvermögens (s. dazu unter II.1.a cc [2]), das Gegenstand einer Geschäftsveräußerung sein kann, verlangt bei teilweiser Vermietung eines Grundstücks nicht, dass der vermietete Grundstücksteil ein (nach den nationalen Bestimmungen des jeweiligen Mitgliedstaats der Europäischen Union) zivilrechtlich selbständiges Wirtschaftsgut ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 254, 283, BStBl II 2016, 909, Rz 34).
- 38** (b) Die organisatorischen Verhältnisse beim Veräußerer sind ferner unmaßgeblich (vgl. BFH-Urteile in BFHE 240, 366, BStBl II 2013, 1053, Rz 45; in BFHE 248, 472, BStBl II 2015, 616, Rz 20; in BFHE 254, 283, BStBl II 2016, 909, Rz 38). Es kommt nicht darauf an, ob bereits beim Veräußerer eine eigenständige betriebliche Organisation vorlag, sondern darauf, ob --wie hier-- ein Teilvermögen übertragen wird, das vom Erwerber selbständig hätte übernommen werden können und für das der Erwerber im Falle der entgeltlichen Übertragung eine Gegenleistung gezahlt hätte (vgl. EuGH-Urteil X vom 30.05.2013 - C-651/11, EU:C:2013:346, Rz 53; BFH-Urteil in BFHE 254, 283, BStBl II 2016, 909, Rz 38, m.w.N.). Das ist im Hinblick auf die Teile des Grundstücks, die der Kläger untervermietet hatte, der Fall. Ob das Grundstück vom Veräußerer vor Übertragung zivilrechtlich (z.B. durch Bildung von Teil- oder Wohnungseigentum) geteilt worden ist oder nicht, spielt daher für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung keine Rolle (vgl. BFH-Urteil in BFHE 254, 283, BStBl II 2016, 909, Rz 39, m.w.N.).
- 39** (3) Die Absicht des Klägers, die Vermietung des von ihm erworbenen Grundstücks in Teilen fortzusetzen, soweit er dieses Grundstück für eigenbetriebliche Zwecke nicht selbst benötigte, steht zwischen den Beteiligten nicht im Streit. Sie ist im Hinblick darauf, dass der Kläger Teile des Grundstücks nach dem Erwerb weiterhin vermietet hat, auch nicht zweifelhaft.
- 40** (4) Der Senat weicht mit dieser Beurteilung nicht vom BFH-Urteil in BFH/NV 2014, 1603 ab. Nach dieser Entscheidung ist eine Geschäftsveräußerung nicht gegeben, wenn ein vermietetes Grundstück verkauft wird, die Mietverhältnisse aber nicht übergehen, sondern der Veräußerer das Grundstück auch nach der Übertragung weiterhin --nunmehr als Zwischenmieter-- vermietet. Die Vermietungstätigkeit hinsichtlich des vermieteten Grundstücks war in diesem Fall auch nach Veräußerung umsatzsteuerrechtlich weiterhin dem Veräußerer zuzurechnen, weil er seine Vermietungstätigkeit im Außenverhältnis gegenüber den Mietern auch nach dem Besitzübergang als Zwischenmieter fortgeführt hatte. Für die Fortsetzung der Unternehmenstätigkeit im Verhältnis zu den Mietern war ohne Bedeutung, dass der Verkäufer nicht mehr als Eigentümer, sondern als Zwischenmieter vermietet hatte (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2014, 1603, Rz 15). Somit hatte der Erwerber des Grundstücks nicht die Vermietungstätigkeit des Veräußerers fortgeführt, sondern ein eigenes Vermietungsunternehmen begründet, während daneben das Vermietungsunternehmen der übertragenden Person unverändert fortbestand. Die für die Annahme einer Geschäftsveräußerung erforderliche Unternehmensübertragung war danach nicht gegeben (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2014, 1603, Rz 15).
- 41** Dagegen hat A, die Verkäuferin im Streitfall, im Hinblick auf das betreffende Grundstück, das der Kläger mit Kaufvertrag vom 30.12.2010 erworben hat, keine Vermietung mehr fortgeführt (vgl. Behrens, BB 2020, 1128). Vorliegend fehlt es mithin nicht am Erfordernis einer Unternehmensübertragung. Der Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Abs. 1a UStG steht jedenfalls nicht entgegen, dass --wie das FG meint (FG-Urteil, Rz 36; ebenso Hennigfeld, EFG 2019, 1943)-- der Kläger selbst vor dem Grundstückserwerb Teile des Grundstücks untervermietet hatte und diese

Vermietungstätigkeit (infolge einer Verschmelzung der beiden Vermietungsunternehmen zu einem einheitlichen Unternehmen) danach unverändert fortgeführt hat.

- 42** 2. Soweit der Kläger, ein Unternehmer i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG, die Vermietungstätigkeit der A nicht fortgeführt hat, sondern das Grundstück fortan eigenbetrieblich genutzt hat, ist für die Lieferung des Grundstücks im Jahr 2010 --auf deren Steuerbefreiung i.S. des § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG gemäß § 9 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 Satz 2 UStG verzichtet wurde-- eine Steuer entstanden, die dieser als Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1, § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG schuldet. Insoweit steht dem Kläger --was das Jahr 2010 betrifft-- gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG der Vorsteuerabzug zu, da die eigenbetriebliche Tätigkeit umsatzsteuerpflichtig ist.
- 43** 3. Die hiernach abzuziehende Vorsteuer aus der Grundstückslieferung ist in den Jahren 2011 bis 2013 nach § 15a Abs. 1 Sätze 1 und 2 i.V.m. Abs. 5 Satz 2 UStG zu berichtigen, soweit sich der Umfang der eigenbetrieblichen Nutzung des Grundstücks verringert haben sollte. Außerdem kommt eine Vorsteuerberichtigung aus den noch von A für ihr Vermietungsunternehmen bezogenen Eingangsleistungen in Betracht, soweit der Kläger diese Vermietungstätigkeit fortgeführt hat und eine Änderung der Verhältnisse eingetreten sein sollte. Soweit hinsichtlich der Grundstückslieferung eine Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Abs. 1a UStG vorliegt, wird nach § 15a Abs. 10 Satz 1 UStG der maßgebliche Berichtigungszeitraum nicht unterbrochen.
- 44** 4. Die Sache ist nicht spruchreif.
- 45** a) Das FG hat --ausgehend von seiner Rechtsauffassung zu Recht-- keine tatsächlichen Feststellungen dazu getroffen, in welcher Höhe im Jahr 2010 der Vorsteuerabzug vorzunehmen und in den Jahren 2011 bis 2013 zu berichtigen ist, wenn eine partielle Geschäftsveräußerung in Bezug auf die fortgeführte Vermietungstätigkeit der A vorliegt. Inhalt und Umfang der vom Kläger mit Dritten geschlossenen Mietverträge, die auf den Umfang der fortgeführten Vermietungstätigkeit schließen lassen, sind vom FG nicht festgestellt.
- 46** b) Ebenso wenig wurden bisher Feststellungen dazu getroffen, ob und inwieweit eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 10 UStG aus den noch von A für ihr Vermietungsunternehmen bezogenen Eingangsleistungen in Betracht kommt. Die Sache geht deshalb zur Nachholung der notwendigen weiteren Feststellungen an das FG zurück.
- 47** c) Das FG wird hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2012 im zweiten Rechtsgang ferner zu berücksichtigen haben, dass das FA diese Steuer mit Bescheid vom 18.04.2016 unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung (§ 164 Abs. 3 Satz 1 AO) festgesetzt hat und insoweit Bestandskraft eingetreten ist. Diese Steuerfestsetzung kann daher nur unter den Voraussetzungen der §§ 172 ff. AO geändert werden.
- 48** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.
- 49** 6. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de