

Urteil vom 12. August 2015, XI R 16/14

Geschäftsveräußerung im Ganzen bei Übertragung eines vermieteten Bürogebäudekomplexes durch einen Bauträger

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 1a, EWGRL 388/77 Art 5 Abs 8, EGRL 112/2006 Art 19, UStG § 2 Abs 1 S 3, UStG § 4 Nr 9 Buchst a, UStG § 9, EStG § 4 Abs 1, UStG VZ 2008 , EStG VZ 2008

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes , 04. März 2014, Az: 1 K 1265/11

Leitsätze

1. Die Übertragung eines vermieteten Grundstücks führt zu einer nicht umsatzsteuerbaren Geschäftsveräußerung im Ganzen, wenn der Erwerber durch den mit dem Grundstückserwerb verbundenen Eintritt in bestehende Mietverträge vom Veräußerer ein Vermietungsunternehmen übernimmt.
2. Das ist auch dann der Fall, wenn der Veräußerer ein Bauträger ist, der ein Gebäude erworben, saniert, weitgehend vermietet und sodann veräußert hat, falls im Zeitpunkt der Veräußerung infolge einer nachhaltigen Vermietungstätigkeit beim Veräußerer ein Vermietungsunternehmen vorliegt, das vom Erwerber fortgeführt wird.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts des Saarlandes vom 5. März 2014 1 K 1265/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

- I.
 - 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine in Luxemburg ansässige GmbH nach luxemburgischem Recht, deren Unternehmensgegenstand das langfristige Halten von Immobilien ist.
 - 2 Sie erwarb mit notariellem Vertrag vom 16. Januar 2006 (Grundstückskaufvertrag) im Inland einen Bürogebäudekomplex. Voreigentümerin und Veräußerin des Objekts war die "Gesellschaft bürgerlichen Rechts X" (Veräußerin), deren Gesellschafter die "A-GmbH" (Beigeladene zu 1.), sowie die "B-AG" (Beigeladene zu 2.) waren. Die Veräußerin war eine sog. Objektgesellschaft; ihr Zweck war der Erwerb, die Sanierung, die langfristige Vermietung und der Verkauf des Objekts - ihr einziger in ihrer Bilanz als Vorratsvermögen ausgewiesener Vermögensgegenstand.
 - 3 Die Veräußerin hatte das Objekt 2001 erworben sowie in den Jahren 2001 und 2002 erweitert und saniert. Die Baumaßnahmen waren mit Ausnahme der Innenausbauten im Februar 2002 fertiggestellt. Die Vermietung erfolgte ab Februar 2003. Ende 2003 waren 52 % der Gesamtnutzfläche vermietet. Im Zeitpunkt der ersten Kontaktaufnahme mit der Klägerin im Oktober 2005 hatte die Veräußerin bereits 80 % der Gesamtflächen vermietet; beim Verkauf des Objekts im Januar 2006 waren es 90 %. Die bestehenden Mietverhältnisse wurden von der Klägerin fortgeführt.
 - 4 Der Grundstückskaufvertrag enthält u.a. die folgende Regelung: "Die Parteien gehen davon aus, dass die Veräußerung des Kaufgegenstandes keine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a [des Umsatzsteuergesetzes] UStG darstellt. Der Verkäufer optiert gemäß § 9 Abs. 1 und Abs. 3 S. 2 UStG zur Umsatzsteuer und verpflichtet sich, diese Option nicht zu widerrufen. ...".

- 5 Die Veräußerin stellte der Klägerin eine Rechnung unter Hinweis auf deren Steuerschuldnerschaft und ohne Umsatzsteuerausweis aus.
- 6 Die Klägerin meldete den betreffenden Grundstücksumsatz sowohl in ihrer Umsatzsteuervoranmeldung für März 2006 als auch in ihrer Umsatzsteuerjahreserklärung für 2006 (Streitjahr) an.
- 7 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte den Angaben der Klägerin. Es setzte die Umsatzsteuer für das Streitjahr zunächst mit Bescheid vom 18. Dezember 2008, der auf den Einspruch der Klägerin hin mit Bescheid vom 4. März 2009 geändert wurde, unter Vorbehalt der Nachprüfung fest.
- 8 Am 30. April 2009 reichte die Klägerin beim FA eine berichtigte Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr ein. Sie behandelte nunmehr den Grundstücksumsatz nach § 1 Abs. 1a UStG als nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen und beantragte, die Umsatzsteuer für das Streitjahr entsprechend herabzusetzen.
- 9 Das FA lehnte den Antrag mit Bescheid vom 17. November 2009 ab. Der Einspruch blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 4. Juli 2011).
- 10 Im Verlauf des anschließenden Klageverfahrens hat das Finanzgericht (FG) mit Beschluss vom 8. August 2013 die ehemaligen Gesellschafter der inzwischen aufgelösten Veräußerin beigeladen.
- 11 Die Klage hatte Erfolg. Das FG hielt die Voraussetzungen von § 1 Abs. 1a UStG für erfüllt. Es sei ein Vermietungsunternehmen von der Veräußerin auf die Klägerin übergegangen, die dieses, wie von ihr beabsichtigt, fortgeführt habe.
- 12 Zwar habe die Veräußerin zunächst die Absicht gehabt, das Gebäude zu veräußern und vorher zu vermieten, um einen höheren Kaufpreis erzielen zu können. Anders als in jenen Fällen, bei denen sich die Tätigkeiten des Veräußerers (Sanierung und Veräußerung) und die des Erwerbers (Vermietung) nicht ähnelten, habe bei der Veräußerin gemessen an der Dauer und der Intensität des Tätigwerdens eine nachhaltige Vermietungstätigkeit vorgelegen.
- 13 Die Vorentscheidung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1240 veröffentlicht.
- 14 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung von § 1 Abs. 1a UStG. Eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen setze voraus, dass der Erwerber die wirtschaftliche Tätigkeit des Veräußerers fortführen könne und dies auch tatsächlich tue. Hierzu müsse das übertragene Unternehmensvermögen die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ermöglichen und überdies müssten die vor und nach der Übertragung ausgeübten Tätigkeiten übereinstimmen bzw. sich hinreichend ähneln. Hieran fehle es im Streitfall, da entgegen der Auffassung des FG die Veräußerin trotz mehrjähriger Vermietung des in Rede stehenden Objekts weiterhin als Bauträgerunternehmen zu qualifizieren sei.
- 15 Der Bundesfinanzhof (BFH) habe zu § 1 Abs. 1a UStG bereits entschieden, dass die Tätigkeit eines Bauträgers mit der eines Vermieters nicht übereinstimme (Urteile vom 24. Februar 2005 V R 45/02, BFHE 210, 146, BStBl II 2007, 61; vom 18. September 2008 V R 21/07, BFHE 222, 170, BStBl II 2009, 254; vom 28. Oktober 2010 V R 22/09, BFH/NV 2011, 854).
- 16 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 17 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 18 Sie tritt der Revision entgegen und bringt im Kern vor, der Kauf des Objekts stelle sich, wie von der Vorinstanz zutreffend gewürdigt, als Geschäftsveräußerung im Ganzen i.S. von § 1 Abs. 1a UStG dar.

Entscheidungsgründe

II.

- 19 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

- 20** 1. Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen unterliegen nach § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG nicht der Umsatzsteuer.
- 21** a) § 1 Abs. 1a UStG setzt voraus, 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 (§ 1 Abs. 1a Satz 2 UStG). Der erwerbende Unternehmer tritt an die Stelle des Veräußerers (§ 1 Abs. 1a Satz 3 UStG).
- 22** b) Diese Vorschriften beruhen unionsrechtlich auf Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern --Richtlinie 77/388/EWG-- (nunmehr Art. 19 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL--).
- 23** aa) Danach können die Mitgliedstaaten die Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens, die entgeltlich oder unentgeltlich oder durch Einbringung in eine Gesellschaft erfolgt, so behandeln, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt, und den Begünstigten der Übertragung als Rechtsnachfolger des Übertragenden ansehen.
- 24** bb) Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG bezweckt, die Übertragung von Unternehmen oder Unternehmensteilen zu erleichtern und zu vereinfachen, und erfasst dementsprechend die Übertragung von Geschäftsbetrieben und von selbständigen Unternehmensteilen, die als Zusammenfassung materieller und immaterieller Bestandteile ein Unternehmen oder einen Unternehmensteil bilden, mit dem eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit fortgeführt werden kann. Der Erwerber muss dabei beabsichtigen, den übertragenen Geschäftsbetrieb oder Unternehmensteil zu betreiben; nicht begünstigt ist die sofortige Abwicklung der übernommenen Geschäftstätigkeit (vgl. Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- vom 27. November 2003 Zita Modes C-497/01, EU:C:2003:644, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2004, 19, Rz 44; vom 10. November 2011 Schriever C-444/10, EU:C:2011:724, BStBl II 2012, 848, Rz 37; BFH-Urteile vom 30. Januar 2014 V R 33/13, BFH/NV 2014, 1238, Rz 15, m.w.N.; vom 4. Februar 2015 XI R 42/13, BFHE 248, 472, BStBl II 2015, 616, Rz 17 f., m.w.N.). Dagegen fordert Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG nicht, dass der Begünstigte vor der Übertragung eine wirtschaftliche Tätigkeit derselben Art ausgeübt haben müsste wie der Übertragende (vgl. EuGH-Urteil Zita Modes, EU:C:2003:644, UR 2004, 19, Rz 45).
- 25** c) Für die Feststellung, ob ein Geschäft unter den Begriff der Übertragung eines Gesamtvermögens i.S. von Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG fällt, muss eine Gesamtwürdigung der für das betreffende Geschäft kennzeichnenden tatsächlichen Umstände vorgenommen werden. 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).
- 26** d) Die Übertragung eines vermieteten Grundstücks führt dann zur Geschäftsveräußerung im Ganzen i.S. von § 1 Abs. 1a UStG, wenn durch den mit dem Grundstückserwerb verbundenen Eintritt in den Mietvertrag ein Vermietungsunternehmen übernommen wird (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 11. Oktober 2007 V R 57/06, BFHE 219, 284, BStBl II 2008, 447, unter II.2.; vom 6. Mai 2010 V R 25/09, BFH/NV 2010, 1873, Rz 16; vom 5. Juni 2014 V R 10/13, BFH/NV 2014, 1600, Rz 11; jeweils m.w.N.).
- 27** Es liegt aber keine Geschäftsveräußerung im Ganzen in diesem Sinne vor, wenn --was Bauträger betrifft-- die unternehmerische Tätigkeit des Veräußerers im Wesentlichen darin besteht, ein Gebäude zu errichten und Mieter/Pächter für die einzelnen Einheiten zu finden, um es im Anschluss an die Fertigstellung aufgrund bereits erfolgter Vermietung ertragssteigernd veräußern zu können (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 1. April 2004 V B 112/03, BFHE 205, 511, BStBl II 2004, 802; BFH-Urteile in BFHE 210, 146, BStBl II 2007, 61, unter II.1.a; vom 7. Juli 2005 V R 78/03, BFHE 211, 63, BStBl II 2005, 849, unter II.1.a bb; in BFHE 222, 170, BStBl II 2009, 254, unter II.1.c; in BFH/NV 2011, 854, Rz 22; jeweils m.w.N.; vgl. auch Friedrich-Vache, Mehrwertsteuerrecht 2014, 624).
- 28** 2. Das FG ist von diesen Grundsätzen ausgegangen und hat zu Recht entschieden, dass im Streitfall die Voraussetzungen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen i.S. von § 1 Abs. 1a UStG erfüllt waren.
- 29** a) Gegenstand der Übertragung war nach den unwidersprochenen Feststellungen des FG ein im Zeitpunkt der Veräußerung im Januar 2006 bereits seit zwei bis drei Jahren langfristig vermieteter Bürogebäudekomplex. Das FG hat hierzu ferner bindend i.S. von § 118 Abs. 2 FGO festgestellt, dass die Klägerin alle bestehenden Mietverhältnisse, wie von ihr beabsichtigt, fortgeführt hat.
- 30** b) Das Grundstück war zwar im Zeitpunkt des Verkaufs im Januar 2006 nicht vollständig vermietet. Dies steht aber

der Beurteilung des FG nicht entgegen, seinerzeit habe (auch) die Veräußerin bereits ein Vermietungsunternehmen betrieben. Denn im Zeitpunkt der Veräußerung des Grundstücks waren bereits 90 % der Flächen vermietet. Der Leerstand (10 %) war unwesentlich und für die Annahme eines Vermietungsunternehmens somit unschädlich (vgl. auch BFH-Urteil vom 30. April 2009 V R 4/07, BFHE 226, 138, BStBl II 2009, 863, unter II.3., Rz 30, zu einer unschädlichen Vermietungsquote von 37 %).

- 31** c) Die --von ihm unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des Streitfalls im Einzelnen begründete-- Würdigung des FG, die Veräußerin habe im Veräußerungszeitpunkt ein Vermietungsunternehmen betrieben (FG-Urteil S. 23 bis 25, Rz 49 bis 53), ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 32** Sie ist verfahrensfehlerfrei zustande gekommen, weder widersprüchlich, lückenhaft oder mehrdeutig und verstößt auch nicht gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze. Sie bindet damit den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 17. Dezember 2014 XI R 16/11, BFHE 248, 436, BStBl II 2015, 427, Rz 33).
- 33** 3. Die Einwendungen des FA greifen nicht durch.
- 34** a) Soweit das FA vorbringt, bei einem Projekt der hier vorliegenden Größenordnung benötige der geplante Verkauf eine gewisse Vorlaufzeit, die die Veräußerin durch Vermietung des Objekts gewinnbringend genutzt und zudem beabsichtigt habe, durch langfristige Mietverträge den zu erwartenden Verkaufserlös zu steigern, weshalb die Vermietung nicht zur Haupttätigkeit der Veräußerin herangereift sein könne, setzt es lediglich seine eigene Wertung des Sachverhalts an die Stelle der möglichen Würdigung des FG.
- 35** Dieser Einwand kann der Revision deshalb ebenso wenig zum Erfolg verhelfen wie der Hinweis auf die Einschätzung des für die Veräußerin zuständigen FA, das deren Unternehmen als ein Bauträgerunternehmen angesehen hat, das mit dem Erwerb, der Sanierung, der Mieterfindung und dem Verkauf seinen Abschluss gefunden habe, weshalb es nicht fortgeführt werden könne.
- 36** b) Ohne Erfolg bleibt auch das Revisionsvorbringen, die Veräußerin habe schon im Zeitpunkt des Erwerbs des Objekts dessen Wiederverkauf beabsichtigt.
- 37** Denn eine anfängliche, weiter bestehende und ihrem Unternehmenszweck entsprechende Absicht der Veräußerin, das Objekt wieder zu verkaufen, steht einer nachhaltigen Vermietungstätigkeit i.S. von § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG nicht zwingend entgegen. Ein Bauträger, der --wie hier die Veräußerin-- als Objektgesellschaft eine erworbene Immobilie nach ihrer Sanierung zunächst über mehrere Jahre hält, sukzessive weitgehend vermietet und dann gewinnbringend und wie von Anfang an beabsichtigt zum "richtigen" Zeitpunkt veräußert, kann mit zunehmender Dauer selbst einen auf Vermietung gerichteten unternehmerischen Nutzungszusammenhang geschaffen haben, den er im Zuge der Veräußerung des Objekts auf den Erwerber übertragen kann (vgl. Behrens/Schmitt, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht --UVR-- 2008, 220 [223]; ferner Herbert, UR 2004, 506 [511]).
- 38** c) Aus der vom FA angeführten Rechtsprechung des V. Senats des BFH in BFHE 210, 146, BStBl II 2007, 61 und in BFHE 222, 170, BStBl II 2009, 254 sowie in BFH/NV 2011, 854 ergibt sich nichts anderes.
- 39** In diesen Fällen war --anders als im Streitfall-- eine nachhaltige Vermietungstätigkeit des Veräußerers nicht gegeben, weil z.B. die Vermietungsdauer nur einen Monat betragen hatte (BFH-Urteil in BFHE 210, 146, BStBl II 2007, 61, unter II.1.a, Rz 20), ein Makler unmittelbar nach Abschluss eines Mietvorvertrags zum Verkauf des (erst noch) zu bebauenden Grundstücks beauftragt worden war (BFH-Urteil in BFHE 222, 170, BStBl II 2009, 254, unter II.2., Rz 24) oder der Veräußerer im März das noch nicht fertig gestellte Objekt schon bei aufgenommenen Vertragsverhandlungen über den Verkauf verpachtet und im Oktober desselben Jahres veräußert hatte (BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 854, unter II.1.c, Rz 24). Ein vergleichbarer Sachverhalt liegt hier nicht vor.
- 40** d) Soweit das FG Berlin-Brandenburg mit Urteil vom 12. November 2014 7 K 7283/12 (EFG 2015, 334), gegen das Revision eingelegt wurde (Az. des BFH V R 66/14), entschieden hat, dass bei einer nur 17 Monate währenden Vermietungsdauer und "einer von Anfang an mindestens gleichwertigen Verkaufsabsicht" die Veräußerung eines Mietgrundstücks keine Geschäftsveräußerung im Ganzen darstelle, kann der Senat offen lassen, ob er dieser Auffassung nach den genannten Grundsätzen folgen könnte; jedenfalls ist insoweit ein nicht vergleichbarer Sachverhalt gegeben.
- 41** Denn hier hat das FG die Umstände des Streitfalls dahingehend gewürdigt, dass die bei einem Bauträgerunternehmen stets vorliegende "finale Veräußerungsabsicht" das Unternehmen der Veräußerin nicht

(mehr) maßgeblich geprägt habe. Eine andere Tätigkeit --die Vermietung-- habe sich derart stark herausgebildet, dass sie am Ende dominiert habe (FG-Urteil, S. 24, Rz 52).

- 42** 4. a) Das FG hat ferner zu Recht entschieden, dass eine Geschäftsveräußerung im Ganzen nicht deshalb ausgeschlossen ist, weil vorliegend die Vertragsparteien im Grundstückskaufvertrag unzutreffend davon ausgegangen sind, diese liege nicht vor, und auf die grundsätzliche Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG verzichtet haben (vgl. BFH-Urteil in BFHE 226, 138, BStBl II 2009, 863, unter II.3., Rz 31).
- 43** b) Auch ist, wie die Vorentscheidung zutreffend erkannt hat, für die umsatzsteuerrechtliche Behandlung nicht entscheidend, ob das Objekt bilanzsteuerrechtlich dem Umlauf- oder Anlagevermögen zuzuordnen ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 24. September 2009 V R 6/08, BFHE 227, 506, BStBl II 2010, 315, Leitsatz; ferner Behrens/Schmitt, UVR 2008, 220 [223]).
- 44** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de