

Urteil vom 03. Dezember 2015, V R 36/13

Nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung - Organschaft und Eingliederungsvoraussetzungen

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1a, UStG § 2 Abs 2 Nr 2, EWGRL 388/77 Art 4 Abs 4 UAbs 2, EWGRL 388/77 Art 5 Abs 8, UStG VZ 2005 , UStG VZ 2006

vorgehend FG Nürnberg, 05. August 2013, Az: 2 K 1964/10

Leitsätze

Überträgt ein Einzelunternehmer sein Unternehmensvermögen mit Ausnahme des Anlagevermögens auf eine KG, die seine bisherige Unternehmenstätigkeit fortsetzt und das Anlagevermögen auf eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), die das Anlagevermögen ihrem Gesellschaftszweck entsprechend der KG unentgeltlich zur Verfügung stellt, liegt nur im Verhältnis zur KG, nicht aber auch zur GbR eine nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung (§ 1 Abs. 1a UStG) vor.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 6. August 2013 2 K 1964/10 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Nürnberg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) betrieb ein Bauunternehmen. Mit Wirkung zum 31. Dezember 2006 teilte er sein Einzelunternehmen in eine GmbH & Co. KG (KG) und eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) auf. Grundlage hierfür war ein Vertrag vom 21. November 2006. Danach brachte der Kläger die Wirtschaftsgüter seines Einzelunternehmens mit Ausnahme des Anlagevermögens in eine neu gegründete KG ein. Persönlich haftender Gesellschafter war eine GmbH ohne Kapitaleinlage. Das Anlagevermögen brachte der Kläger in eine neu gegründete GbR ein. Nach Gründung der beiden Gesellschaften übertrug der Kläger Gesellschaftsanteile auf seine beiden Söhne, so dass er zu jeweils 20 % und seine beiden Söhne zu jeweils 40 % an beiden Gesellschaften beteiligt waren.
- 2** Die KG setzte die bisher vom Kläger ausgeübte Tätigkeit als Bauunternehmen fort. Ihrem Gesellschaftsvertrag entsprechend stellte die GbR der KG das Anlagevermögen "unentgeltlich zur uneingeschränkten Nutzung" zur Verfügung. Nach ihrem Gesellschaftsvertrag hatte sie zudem die Aufgabe, das Anlagevermögen zu erhalten und zu pflegen. In den Folgejahren veräußerte die GbR mehrfach Teile des Anlagevermögens.
- 3** Im Anschluss an eine Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) davon aus, die Einbringung des Anlagevermögens des Einzelunternehmens in die GbR und des restlichen Betriebsvermögens in die KG sei keine Geschäftsveräußerung gemäß § 1 Abs. 1a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) gewesen und nahm steuerpflichtige Umsätze an. Dies führte zu einer Erhöhung der steuerpflichtigen Umsätze um ... € aus der Einbringung in die GbR und ... € aus der Einbringung in die KG. Zudem versagte das FA den Vorsteuerabzug aus Kosten einer Lagerhallenaufstockung und nahm eine Vorsteuerberichtigung in Bezug auf eine Photovoltaikanlage vor. Der hiergegen eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 4** Demgegenüber gab das Finanzgericht (FG) der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 1964

veröffentlichten Urteil statt. Eine nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung liege auch dann vor, wenn der Geschäftsbetrieb auf mehrere Umsatzsteuersubjekte übertragen werde, die den früheren Geschäftsbetrieb in der bisherigen Form aber nur gemeinsam weiterführen können und dies auch tun. Dies ergebe sich aus der zur Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) ergangenen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH), wonach die Nichtsteuerbarkeit dazu diene, die Übertragung von Unternehmen oder Unternehmensteilen zu erleichtern und zu vereinfachen. Der Fortsetzung der bisher durch den Veräußerer ausgeübten Tätigkeit stehe es nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) nicht entgegen, wenn der Erwerber den von ihm erworbenen Geschäftsbetrieb in seinem Zuschnitt ändere oder modernisiere.

- 5 Hiergegen wendet sich das FA mit seiner Revision, mit der es Verletzung materiellen Rechts geltend macht. Die beiden Übertragungsvorgänge seien einzeln zu betrachten und erfüllten dabei beide nicht die Voraussetzungen einer Geschäftsveräußerung. Die GbR sei bereits kein Unternehmer gewesen. Erst durch den späteren Verkauf von Wirtschaftsgütern habe sie ihren Gesellschaftszweck geändert und sei Unternehmer geworden. Sie habe auch nicht die Tätigkeit eines Bauunternehmens fortgeführt. Hinsichtlich der KG liege keine Geschäftsveräußerung vor, da ihr nicht die gesamten für die Unternehmenstätigkeit erforderlichen Wirtschaftsgüter übertragen worden seien. Das Anlagevermögen sei nicht auf die KG, sondern auf die GbR übertragen worden. Auf die KG seien nur unwesentliche Wirtschaftsgüter übergegangen. Bei der KG liege kein hinreichendes Ganzes mehr vor. Die Zurückhaltung von Betriebsmitteln sei bislang nur im Rahmen einer miet- oder pachtweisen Überlassung als unschädlich angesehen worden, an der es hier fehle. Der KG stehe gegenüber der GbR kein Rechtsanspruch auf Überlassung zu. Die Personenidentität bei den beiden Gesellschaften ändere hieran nichts, da ein Vertragsverhältnis fehle. Die Zurückhaltung der Betriebsgrundlage erfolge auch nicht durch den Übergeber, sondern durch die GbR als dritte Person.
- 6 Im Hinblick auf die zwischen den Beteiligten streitige Frage der Organschaft und die hierfür zu berücksichtigende Bedeutung des Unionsrechts (Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG) hat der Senat mit Beschluss vom 24. April 2014 das Ruhen des Verfahrens bis zu einer Entscheidung des EuGH in der verbundenen Rechtssache C-108/14 Larentia + Minerva und C-109/14 Marenave Schifffahrt (Vorlagebeschlüsse des BFH vom 11. Dezember 2013 XI R 17/11, BFHE 244, 79, BStBl II 2014, 417, und vom 11. Dezember 2013 XI R 38/12, BFHE 244, 94, BStBl II 2014, 428) angeordnet.
- 7 Mit Urteil vom 16. Juli 2015 (EU:C:2015:496) hat der EuGH in dieser verbundenen Rechtssache zur Auslegung der unionsrechtlichen Grundlagen der Organschaft wie folgt entschieden:

"2. Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 2006/69 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, die die in dieser Bestimmung vorgesehene Möglichkeit, eine Gruppe von Personen zu bilden, die als ein Mehrwertsteuerpflichtiger behandelt werden können, allein den Einheiten vorbehält, die juristische Personen sind und mit dem Organträger dieser Gruppe durch ein Unterordnungsverhältnis verbunden sind, es sei denn, dass diese beiden Anforderungen Maßnahmen darstellen, die für die Erreichung der Ziele der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und der Vermeidung von Steuerhinterziehung oder -umgehung erforderlich und geeignet sind, was das vorlegende Gericht zu prüfen hat.

3. Bei Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 2006/69 geänderten Fassung kann nicht davon ausgegangen werden, dass er unmittelbare Wirkung hat, so dass Steuerpflichtige dessen Inanspruchnahme gegenüber ihrem Mitgliedstaat geltend machen könnten, falls dessen Rechtsvorschriften nicht mit dieser Bestimmung vereinbar wären und nicht in mit ihr zu vereinbarender Weise ausgelegt werden könnten."
- 8 Das FA macht geltend, dass es weiterhin keine Organschaft mit einem Nichtunternehmer geben könne. Nichtunternehmer seien nicht zwingend in die Organschaft einzubeziehen. Dies ergebe sich zumindest aus den für den nationalen Gesetzgeber bestehenden Regelungsbefugnissen.
- 9 Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.
- 11 Zwischen GbR und KG liege eine Organschaft vor. Bei der KG handele es sich um eine kapitalistisch geprägte

Personengesellschaft. Das nationale Recht verstoße gegen das Unionsrecht. Auf eine juristische Person komme es bei der Organschaft nicht an. Auch Nichtunternehmer seien einzubeziehen. Auf eine Unterordnung könne nicht abgestellt werden.

Entscheidungsgründe

II.

- 12** Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen dem Urteil des FG liegt eine Geschäftsveräußerung nur in Bezug auf die Vermögensübertragung auf die KG, nicht aber auch hinsichtlich der Vermögensübertragung auf die GbR vor. Die Sache ist mangels Feststellungen des FG zur Versagung des Vorsteuerabzugs nicht spruchreif.
- 13** 1. Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen unterliegen nach § 1 Abs. 1a UStG nicht der Umsatzsteuer.
- 14** 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 UStG dient der Umsetzung von Art. 5 Abs. 8 und Art. 6 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG in nationales Recht und ist entsprechend diesen Bestimmungen richtlinienkonform auszulegen. Nach Art. 5 Abs. 8 Satz 1 der Richtlinie 77/388/EWG 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."
- 15** b) Nach ständiger Rechtsprechung (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 30. April 2009 V R 4/07, BFHE 226, 138, BStBl II 2009, 863, unter II.2.a, und vom 6. Mai 2010 V R 26/09, BFHE 230, 256, BStBl II 2010, 1114, unter II.3.a) setzt die Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG entsprechend dem EuGH-Urteil vom 27. November 2003 C-497/01, Zita Modes (Slg. 2003, I-14393) die Übertragung eines Geschäftsbetriebs oder eines selbständigen Unternehmensteils voraus, der als Zusammenfassung materieller und immaterieller Bestandteile ein Unternehmen oder einen Unternehmensteil bildet, mit dem eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit fortgeführt werden kann. Der Erwerber muss die Unternehmensfortführung beabsichtigen, so dass das übertragene Vermögen die Fortsetzung einer bisher durch den Veräußerer ausgeübten Tätigkeit ermöglicht. Im Rahmen einer Gesamtwürdigung ist zu entscheiden, 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.
- 16** 2. Im Streitfall hat das FG im Ergebnis zu Recht entschieden, dass es sich bei der Übertragung von Unternehmensvermögen durch den Kläger auf die KG um eine nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung gehandelt hat.
- 17** a) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH muss dem Unternehmer nicht das gesamte Unternehmensvermögen übertragen werden, so dass eine Geschäftsveräußerung auch vorliegen kann, wenn der Übertragende einzelne Wirtschaftsgüter seines Unternehmensvermögens an den Erwerber vermietet oder verpachtet. So hat der BFH entschieden, dass die unentgeltliche Übertragung eines Bauunternehmens durch den Unternehmer an seinen Sohn auch dann als nicht steuerbare Teilgeschäftsveräußerung beurteilt werden kann, wenn dem Sohn das Betriebsgrundstück für zehn Jahre mit Verlängerungsoption zur Fortführung des Bauunternehmens vermietet wird (BFH-Urteil vom 28. November 2002 V R 3/01, BFHE 200, 160, BStBl II 2004, 665, Leitsatz). Soweit der BFH die Langfristigkeit der Nutzungsüberlassung für erforderlich hielt, hat er hieran aufgrund des EuGH-Urteils vom 10. November 2011 C-444/10, Schriever, Slg. 2011, I-11071 nicht festgehalten, sondern entschieden, dass eine Geschäftsveräußerung auch dann vorliegt, wenn der Warenbestand und die Geschäftsausstattung eines Einzelhandelsgeschäfts unter gleichzeitiger Vermietung des Ladenlokals an den Erwerber auf unbestimmte Zeit, allerdings aufgrund eines von beiden Parteien kurzfristig kündbaren Vertrags, übereignet wurden (BFH-Urteil vom 18. Januar 2012 XI R 27/08, BFHE 235, 571, BStBl II 2012, 842, Leitsatz).
- 18** Die Dauer des Mietvertrags und damit der Nutzungsüberlassung ist daher nur insoweit zu berücksichtigen, als sich hieraus "ein Hindernis für die dauerhafte Fortführung der wirtschaftlichen Tätigkeit" ergeben könnte.

- 19** b) Danach steht der Geschäftsveräußerung im Streitfall nicht entgegen, dass der Kläger das Anlagevermögen seines Einzelunternehmens nicht auf die KG übertragen, sondern in die GbR eingebracht hat. Ebenso wie eine Geschäftsveräußerung auch dann vorliegt, wenn der Kläger das Anlagevermögen an die KG nur vermietet oder zunächst vermietet und sodann in die GbR eingebracht hätte, kann eine Geschäftsveräußerung auch gegeben sein, wenn nicht der Kläger, sondern auf seine Veranlassung eine andere Person --hier die GbR-- das Anlagevermögen der KG zur Nutzung überlässt.
- 20** c) Dabei ist ohne Belang, ob es sich um eine entgeltliche oder um eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung handelt. Eine andere Beurteilung käme nur dann in Betracht, wenn die Unentgeltlichkeit der Nutzungsüberlassung durch die GbR an die KG "ein Hindernis für die dauerhafte Fortführung der wirtschaftlichen Tätigkeit" durch die KG sein könnte. Hierfür bestehen im Streitfall unter Berücksichtigung des Gesellschaftszwecks der GbR und der Personenidentität in beiden Gesellschaften aber keine Anhaltspunkte.
- 21** d) Die hiergegen gerichteten Einwendungen des FA greifen nicht durch. Nach dem EuGH-Urteil Schriever in Slg. 2011, I-11071 ist nicht auf die Entgeltlichkeit der Nutzungsüberlassung, sondern darauf abzustellen, ob ein Hindernis für die dauerhafte Unternehmensfortführung vorliegt. Die Unentgeltlichkeit begründet ein derartiges Hindernis nach den Verhältnissen des Streitfalls nicht, da bereits im Vertrag zur Gründung der beiden Gesellschaften und zur Aufnahme der beiden Söhne die Nutzungsüberlassung von der GbR an die KG vereinbart worden war. Dass die Nutzungsüberlassung i.R. dieses dreiseitigen Vertrages unmittelbar zwischen GbR und KG vereinbart wurde und nicht zuerst der Kläger an die KG überlassen hat und die GbR in dieses Überlassungsverhältnis eingetreten ist, spielt keine Rolle.
- 22** 3. Das FG hat indes rechtsfehlerhaft entschieden, auch die Übertragung des Anlagevermögens auf die GbR sei eine Geschäftsveräußerung.
- 23** a) In Bezug auf das ihr übertragene Anlagevermögen hat die GbR keine eigene unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeit i.S. von § 2 Abs. 1 UStG (Art. 4 Abs. 1 und Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG) ausgeübt, die als Fortsetzung der durch den Kläger ausgeübten Unternehmenstätigkeit anzusehen sein könnte.
- 24** So hat die GbR das Anlagevermögen --anders als der Kläger-- nicht für eigenunternehmerische Zwecke (als Bauunternehmung) verwendet. Es liegt auch keine Verwendung durch entgeltliche Vermietung als Unternehmenstätigkeit vor, da die Nutzungsüberlassung von der GbR an die KG unentgeltlich erfolgte. Die unentgeltliche Nutzungsüberlassung begründet keine unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeit (EuGH-Urteil vom 13. März 2014 C-204/13, Malburg, EU:C:2014:147, Rz 36).
- 25** b) Soweit die GbR Teile des Anlagevermögens in Teilakten veräußert hat, kann offenbleiben, ob sich hieraus eine Unternehmerstellung der GbR ergab. Denn selbst wenn hierin eine unternehmerische Tätigkeit zu sehen wäre, stellt sich diese jedenfalls nicht als Fortsetzung der durch den Kläger ausgeübten Unternehmenstätigkeit dar.
- 26** c) Eine als Fortsetzung des Einzelunternehmens anzusehende Tätigkeit der GbR ergibt sich auch nicht aus der vom FG als maßgeblich angesehenen Gesamtschau, da das FG insoweit nicht hinreichend die nach dem EuGH-Urteil vom 30. Mai 2013 C-651/11 X (EU:C:2013:346, Rz 46 f.) maßgebliche Einzelbeurteilung berücksichtigt hat, die nicht nur für den "Übertragenden", sondern auch für den "Begünstigten" und damit für den Erwerber gilt (vgl. hierzu auch BFH-Urteil vom 4. Februar 2015 XI R 14/14, BFHE 250, 240, BStBl II 2015, 908, unter II.2.b).
- 27** d) Schließlich ergibt sich die für eine Geschäftsveräußerung erforderliche Übertragung auf nur einen Erwerber auch nicht unter dem Gesichtspunkt einer Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG. Eine Organschaft besteht aus mehreren Gründen nicht: Es fehlt an einer finanziellen Eingliederung, da weder die KG an der GbR noch die GbR an der KG über eine eigene Mehrheitsbeteiligung verfügte (vgl. hierzu z.B. BFH-Urteile vom 22. April 2010 V R 9/09, BFHE 229, 433, BStBl II 2011, 597, unter II.2.; vom 1. Dezember 2010 XI R 43/08, BFHE 232, 550, BStBl II 2011, 600, unter II.2.). Hieran hat sich durch das EuGH-Urteil Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt (EU:C:2015:496) nichts geändert, wie der erkennende Senat mit Urteil vom 2. Dezember 2015 V R 15/14, BFHE 252, 158 (Leitsatz) ausdrücklich entschieden hat. Zur Vermeidung von Wiederholungen verweist der Senat zur Begründung auf dieses Urteil.
- 28** Zudem kommt auch unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt (EU:C:2015:496) die Einbeziehung eines Nichtunternehmers --wie hier der GbR-- in den Organkreis nicht in Betracht (BFH-Urteil vom 2. Dezember 2015 V R 67/14, BFHE 251, 547, Leitsatz).

- 29** Im Übrigen kann eine Personengesellschaft nur dann einer juristischen Person bei Anwendung von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG gleichzustellen sein, wenn zu den Gesellschaftern der Personengesellschaft nur der Organträger und die seinem Unternehmen finanziell eingegliederten Personen gehören (BFH-Urteil vom 2. Dezember 2015 V R 25/13, Leitsatz). Dies kommt im Streitfall schon deshalb nicht in Betracht, da zu den Gesellschaftern von KG und GbR mehrere natürliche Personen gehörten (hier der Kläger und seine Söhne). Zwar steht die Beteiligung einer natürlichen Person der Einbeziehung der Personengesellschaft in den Organkreis nach dem Senatsurteil vom 2. Dezember 2015 V R 25/13, BFHE 251, 534 nicht entgegen, wenn die natürliche Person der Organträger ist. Die Einbeziehung der Personengesellschaft in den Organkreis setzt dann aber voraus, dass an ihr nur eine natürliche Person als Organträger beteiligt ist, da der erkennende Senat auch unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils *Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt* (EU:C:2015:496) an seiner Rechtsprechung festhält, nach der es keine sog. Mehrmütterorganschaft gibt (BFH-Urteil vom 30. April 2009 V R 3/08, BFHE 226, 144, BStBl II 2013, 873, Leitsatz).
- 30** Zur Vermeidung von Wiederholungen verweist der erkennende Senat hinsichtlich der weiteren Begründung auf seine Urteile vom 2. Dezember 2015 V R 15/14, V R 67/14 und V R 25/13.
- 31** 4. Die Sache ist nicht spruchreif.
- 32** Das FG hat --ausgehend von seinem Rechtsstandpunkt-- keine hinreichenden Feststellungen zur Versagung des Vorsteuerabzugs in Bezug auf die Herstellungskosten getroffen. Der Senat kann nicht entscheiden, auf welcher Grundlage der Vorsteuerabzug insoweit zu versagen sein könnte. Vorsorglich weist der Senat darauf hin, dass sich der Vorsteuerabzug nach den beim Leistungsbezug bestehenden Verwendungsabsichten richtet (BFH-Urteil vom 9. Dezember 2010 V R 17/10, BFHE 232, 243, BStBl II 2012, 53, unter II.3.a). Sollte auch die Lagerhalle steuerpflichtig auf die GbR übertragen worden sein, rechtfertigt auch diese Übertragung nicht die vom FA angenommene Anwendung von § 15 Abs. 2 UStG.
- 33** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de