

## **BUNDESFINANZHOF Urteil vom 30.4.2009, V R 4/07**

Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Abs. 1a UStG bei nur teilweiser Übernahme der bestehenden Mietverträge durch den Erwerber

### **Leitsätze**

Eine Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Abs. 1a UStG durch Übertragung eines vermieteten oder verpachteten bebauten Grundstücks liegt auch dann vor, wenn dieses nur teilweise vermietet oder verpachtet ist, die nicht genutzten Flächen aber zur Vermietung oder Verpachtung bereitstehen, da hinsichtlich dieser Flächen auf die Fortsetzung der bisherigen Vermietungsabsicht abzustellen ist. Für die Fortführung einer selbständigen wirtschaftlichen Vermietungstätigkeit durch den erwerbenden Unternehmer reicht es aus, wenn dieser einen Mietvertrag übernimmt, der eine nicht unwesentliche Fläche der Gesamtnutzfläche des Grundstücks umfasst.

### **Tatbestand**

- 1 I. Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Veräußerung des Grundstücks R-Straße im Streitjahr (1998) durch die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a des Umsatzsteuergesetzes 1993 (UStG) erfolgt ist und deshalb bei ihr keine Berichtigung des Vorsteuerabzugs gemäß § 15a Abs. 6a UStG zu erfolgen hat.
- 2 Die Klägerin hatte auf dem Grundstück R-Straße ein Bürogebäude unter Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs errichtet.
- 3 Ab September 1994 vermietete die Klägerin die von ihr zusätzlich mit Büromöbeln ausgestatteten Räumlichkeiten unter Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG an verschiedene Mieter. Die Gesamtnutzfläche des Gebäudes betrug 974 qm.
- 4 Am 22. Juni 1998 veräußerte die Klägerin Büroeinrichtungen an die Mieter K und an die A-GmbH. Weitere zuvor von den Mietern genutzte Büroeinrichtungen veräußerte sie im Jahr 2000 an die W-GmbH.
- 5 Mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 7. Juli 1998 veräußerte die Klägerin das Grundstück an die Beigeladene. Zu diesem Zeitpunkt bestanden nur noch Mietverträge zwischen der Klägerin und K sowie mit der A-GmbH. Die an die A-GmbH vermietete Fläche betrug 349,36 qm. Im Übrigen stand das Gebäude leer.
- 6 In dem Kaufvertrag sicherte die Klägerin der Beigeladenen zu, dass der Mieter K das Mietverhältnis zum 31. Juli 1998 gekündigt habe und garantierte, dass K das Objekt bis zum 10. August 1998 räume. Dieses Mietverhältnis hat die Beigeladene nicht übernommen. Dagegen wurde das Mietverhältnis mit der A-GmbH mit allen Rechten und Pflichten von der Beigeladenen übernommen. Der Kaufpreis war nicht vor Räumung des Kaufobjekts durch den Mieter K fällig. Besitz, Nutzungen, Lasten und Gefahr gingen mit dem Tag der Kaufpreiszahlung auf die Beigeladene über.
- 7 Mit Vertrag vom 31. August 1998 vermietete die Beigeladene die linke Seite des Gebäudes an die J-GmbH & Co. KG. Über das rechte Erdgeschoss schloss sie am 14. Oktober 1998 mit der A-GmbH einen eigenständigen Mietvertrag ab. Auf die Steuerbefreiung bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken verzichtete die Beigeladene nicht.

- 8 Im Juni 2002 fand bei der Klägerin eine Umsatzsteuersonderprüfung statt. Die Prüferin vertrat die Ansicht, dass die steuerfreie Veräußerung des Grundstücks R-Straße eine Änderung der Verhältnisse i.S. des § 15a Abs. 4 UStG bewirke, so dass sich ein Vorsteuerberichtigungsbetrag ergebe. Die Mietverträge und das Mobilium seien wesentliche Grundlagen des Vermietungsunternehmens. Da der überwiegende Teil der Mietverträge zum Zeitpunkt der Veräußerung nicht mehr bestanden habe und das Mobilium vorher veräußert bzw. zurückbehalten worden sei, komme die Annahme einer Geschäftsveräußerung im Ganzen nicht in Betracht.
- 9 Dem folgte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) und setzte die Umsatzsteuer für 1998 mit geändertem Bescheid entsprechend höher fest.
- 10 Der Einspruch, zu dessen Verfahren das FA auch die Beigeladene hinzuzog, hatte keinen Erfolg.
- 11 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage, zu deren Verfahren es die Beigeladene beilud, mit seinem in "Entscheidungen der Finanzgerichte" (EFG) 2007, 456 veröffentlichten Urteil statt. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, das FA habe zu Unrecht einen Vorsteuerberichtigungsbetrag berücksichtigt, weil der für das Objekt R-Straße maßgebliche Berichtigungszeitraum aufgrund einer Geschäftsveräußerung im Ganzen nicht unterbrochen worden sei. Für die Frage, ob ein Unternehmen fortgeführt werde, komme es auf den Zustand des Unternehmens im Übergabezeitpunkt an. Nicht erforderlich sei, dass beide Mietverträge übernommen worden seien, vielmehr genüge die Übernahme des bei weitem bedeutenderen Mietverhältnisses mit der A-GmbH. Zudem seien die übrigen Flächen durch die Beigeladene an die J-GmbH & Co. KG vermietet worden. Der Identität zwischen dem vom Veräußerer geführten und vom Erwerber weitergeführten Unternehmen sei damit Genüge getan.
- 12 Unerheblich sei, dass die Beigeladene die Büromöblierung nicht übernommen habe. Denn der Annahme einer Geschäftsveräußerung stehe nicht entgegen, wenn einzelne Wirtschaftsgüter nicht übertragen würden. Die Anschaffungskosten für die Möbel seien auch nicht derart hoch, dass davon ausgegangen werden müsse, bei den Möbeln habe es sich um für den Betrieb der Klägerin wesentliche Wirtschaftsgüter gehandelt. Zudem habe die Beigeladene die Vermietung nach dem Erwerb des Grundstücks fortsetzen können, obschon die Büromöbel fehlten.
- 13 Mit seiner Revision rügt das FA Verletzung materiellen Rechts (§ 1 Abs. 1a UStG). Im Wesentlichen führt es aus, dass nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) im Urteil vom 18. Januar 2005 V R 53/02 (BFHE 208, 491, BStBI II 2007, 730) die für eine Geschäftsveräußerung im Ganzen erforderliche Fortführung einer selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeit auch den Übergang der Vermietungstätigkeit des Veräußerers auf den Erwerber voraussetze. Im Streitfall seien jedoch lediglich 36 % der Gesamtnutzfläche in vermietetem Zustand übernommen worden, so dass hierunter nicht mehr der vom BFH geforderte Übergang der Vermietungstätigkeit in der bisher vom Vermieter ausgeübten Form verstanden werden könne. Hinzu komme, dass auch die Fortführung des übernommenen Mietverhältnisses aufgrund der fehlenden Mitveräußerung der Büromöblierung an die Beigeladene nicht mehr in der bisherigen für die Art der unternehmerischen Betätigung der Klägerin charakteristischen Form erfolgt sei. Es fehle daher an der erforderlichen Identität zwischen dem von der Klägerin geführten Unternehmen und dem von der Beigeladenen weitergeführten Unternehmen.

- 14 Die Beigeladene führt aus, aus Rdnrn. 29, 40 und 46 des Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) vom 27. November 2003 C-497/01, Zita Modes (Slg. 2003, I-14393, BFH/NV Beilage 2004, 128) lasse sich entnehmen, dass die Geschäftsveräußerung im Ganzen nicht allein vom Willen des Veräußerers, sein (Teil-)Unternehmen zu verkaufen, abhängig gemacht werden könne. Vielmehr liege eine Geschäftsveräußerung im Ganzen nur dann vor, wenn der Käufer sich der Übernahme eines Unternehmens als Rechtsnachfolger bewusst sei --was auch aus § 15a Abs. 6a Satz 2 UStG folge-- und das Unternehmen mit dem erworbenen Vermögen auch tatsächlich betreiben könne. Bereits der lediglich über das Grundstück geschlossene Kaufvertrag unter Zurückhaltung des gesamten weiteren Anlagevermögens der Klägerin sowie die Auflösung des Mietvertrages mit dem Mieter K zeige, dass die Beigeladene eine Geschäftsübernahme als Rechtsnachfolgerin nicht gewünscht habe. Im Übrigen sei ihr auch nicht bekannt gewesen, dass die Klägerin ein solches Unternehmen betrieben habe. Sie habe den Mietvertrag mit der A-GmbH nicht von der Klägerin übernehmen können, weil die im Vertrag zusätzlich vermieteten Büromöbel der Beigeladenen nicht mehr zur Verfügung gestanden hätten. Da das gesamte Anlagevermögen --mit Ausnahme des Grundstücks-- nicht veräußert worden sei, finde das BFH-Urteil vom 1. August 2002 V R 17/01 (BFHE 200, 97, BStBl II 2004, 626), welches die Zurückbehaltung "einzelner Wirtschaftsgüter" betreffe, keine Anwendung.
- 15 Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 16 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 17 Die Beigeladene hat keinen Antrag gestellt.

## Entscheidungsgründe

- 18 II. Die Revision des FA ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 19 1. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Umsätze aus der Veräußerung des Grundstücks R-Straße als Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a UStG nicht der Umsatzsteuer unterliegen, so dass der Berichtigungszeitraum nicht unterbrochen wird und deshalb die Voraussetzungen des § 15a Abs. 6a UStG nicht vorliegen.
- 20 a) Ändern sich bei einem Grundstück einschließlich seiner wesentlichen Bestandteile die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, innerhalb von zehn Jahren seit dem Beginn der Verwendung, so ist für jedes Kalenderjahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorzunehmen (§ 15a Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG).
- 21 Eine Änderung der Verhältnisse liegt auch vor, wenn das noch verwendungsfähige Wirtschaftsgut vor Ablauf des maßgeblichen Berichtigungszeitraums veräußert oder zum Eigenverbrauch entnommen wird und dieser Umsatz für den Vorsteuerabzug anders zu beurteilen ist als die Verwendung im ersten Kalenderjahr (§ 15a Abs. 4 UStG). Die Berichtigung nach § 15a Abs. 4 UStG ist so vorzunehmen, als wäre das Wirtschaftsgut in der Zeit von der Veräußerung oder Entnahme bis zum Ablauf des maßgeblichen Berichtigungszeitraums unter entsprechend geänderten Verhältnissen

weiterhin für das Unternehmen verwendet worden (§ 15a Abs. 6 UStG).

- 22 Die Klägerin hatte das Grundstück zunächst zur Ausführung steuerpflichtiger Vermietungsumsätze verwendet. Die Veräußerung des Grundstücks ist als ein unter das Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) fallender Umsatz gemäß § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG demgegenüber steuerfrei und daher i.S. des § 15a Abs. 4 Satz 1 UStG anders zu beurteilen, als die Verwendung im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung.
- 23 b) Allerdings löst eine Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Abs. 1a UStG keine Vorsteuerberichtigung aus, weil gemäß § 15a Abs. 6a Satz 1 UStG der für das Wirtschaftsgut maßgebliche Berichtigungszeitraum nicht unterbrochen wird. Vielmehr führt der Erwerber den bisherigen Berichtigungszeitraum fort (BFH-Urteil vom 22. November 2007 V R 5/06, BFHE 219, 442, BStBI II 2008, 448).
- 24 2. Nach § 1 Abs. 1a UStG unterliegen Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen nicht der Umsatzsteuer. Die Vorschrift 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.
- 25 a) § 1 Abs. 1a UStG dient der Umsetzung von Art. 5 Abs. 8 und Art. 6 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) in nationales Recht und ist entsprechend dieser Bestimmung richtlinienkonform auszulegen (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 208, 491, BStBI II 2007, 730). Nach Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG können die Mitgliedstaaten die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens, die (wie hier) entgeltlich erfolgt, so behandeln, als ob keine Lieferung vorliegt. Die Bestimmung bezweckt nach der Rechtsprechung des EuGH, die Übertragung von Unternehmen oder Unternehmensteilen zu erleichtern und zu vereinfachen (EuGH-Urteil Zita Modes in Slg. 2003, I-14393, BFH/NV Beilage 2004, 128 Rdnr. 32) 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 (EuGH-Urteil Zita Modes in Slg. 2003, I-14393, BFH/NV Beilage 2004, 128 Rdnr. 39 f.). Der Erwerber muss dabei beabsichtigen, den übertragenen Geschäftsbetrieb oder Unternehmensteil zu betreiben. Nicht begünstigt ist die sofortige Abwicklung der übernommenen Geschäftstätigkeit (EuGH-Urteil Zita Modes in Slg. 2003, I-14393, BFH/NV Beilage 2004, 128 Rdnr. 44).
- 26 b) Im Rahmen einer Gesamtwürdigung ist es für die Geschäftsveräußerung entscheidend, 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. Die Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen und die Möglichkeit zur Unternehmensfortführung ohne großen finanziellen Aufwand ist nicht erforderlich (BFH-Urteile vom 28. November 2002 V R 3/01, BFHE 200, 160, BStBI II 2004, 665, und vom 23. August 2007 V R 14/05, BFHE 219, 229, BStBI II 2008, 165). Der Fortsetzung der bisher durch den Veräußerer ausgeübten Tätigkeit steht es nicht entgegen, wenn der Erwerber den von ihm erworbenen Geschäftsbetrieb in seinem Zuschnitt ändert oder modernisiert (BFH-Urteil in BFHE 219, 229, BStBI II 2008, 165).

- 27 c) Bei Grundstücksgeschäften führt die Übertragung eines vermieteten oder verpachteten Grundstücks zu einer Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG, da durch den mit Grundstückserwerb verbundenen Eintritt in den Miet- oder Pachtvertrag ein Vermietungs- oder Verpachtungsunternehmen übernommen wird (BFH-Beschluss vom 1. April 2004 V B 112/03, BFHE 205, 511, BStBl II 2004, 802; BFH-Urteil vom 7. Juli 2005 V R 78/03, BFHE 211, 63, BStBl II 2005, 849).
- 28 d) Eine Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Abs. 1a UStG durch Übertragung eines vermieteten oder verpachteten Grundstücks liegt auch dann vor, 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.
- 29 3. Das FG hat nach diesen Grundsätzen zu Recht die Anwendung von § 1 Abs. 1a UStG bejaht.
- 30 Gegenstand der Übertragung war ein vermietetes Grundstück, mit dem der Erwerber die bisher durch die Klägerin ausgeübte Vermietungstätigkeit fortsetzte. Dass das Grundstück nur teilweise vermietet war, steht der Geschäftsveräußerung nicht entgegen, da die unvermieteten Flächen zur Vermietung bestimmt waren. Ob eine Geschäftsveräußerung auch vorläge, wenn im Verhältnis zum Gesamtgebäude nur unwesentliche Flächen vermietet sind, braucht der Senat nach den Verhältnissen des Streitfalls nicht zu entscheiden, da sich die Vermietungsquote nach den Feststellungen des FG auf ca. 37 % belief.
- 31 Unbeachtlich ist im Übrigen, dass der Erwerber das Büroinventar nicht übernommen hat, da eine Geschäftsveräußerung auch dann vorliegt, wenn der Erwerber das Unternehmen in seinem Zuschnitt ändert oder modernisiert (BFH-Urteil in BFHE 219, 229, BStBl II 2008, 165). Weiter kommt es auf eine u.U. unzutreffende umsatzsteuerrechtliche Würdigung des Umsatzes durch die Parteien des der Geschäftsveräußerung zugrunde liegenden Rechtsverhältnisses nicht an. Entgegen der Auffassung der Beigeladenen ist auch unerheblich, ob der Erwerber den Willen hatte, ein Unternehmen im Ganzen zu erwerben (BFH-Beschluss vom 6. Juni 2006 V B 142/05, BFH/NV 2006, 2088, unter II. 3.).