

Urteil vom 13. November 2025, V R 3/23

Keine Geschäftsveräußerung bei Betriebsfortführung durch einen Pächter

ECLI:DE:BFH:2025:U.131125.VR3.23.0

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1a, EGRL 112/2006 Art 19, EGRL 112/2006 Art 29, UStG VZ 2017

vorgehend FG München, 02. Februar 2023, Az: 14 K 2328/20

Leitsätze

1. Die für die Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG notwendige Absicht zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit muss bei einer mehrfachen Übertragung nicht beim Zwischenerwerber, sondern beim Letzterwerber vorliegen.
2. Nutzt der Erwerber das übertragene Vermögen nicht wie zuvor der Veräußerer für eine eigene unternehmerische Tätigkeit, sondern verpachtet er dieses, kann für die bei einer Geschäftsveräußerung notwendige Fortführung der Unternehmenstätigkeit nicht auf den Pächter abgestellt werden.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 02.02.2023 - 14 K 2328/20 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, betrieb eine Fischverarbeitung, eine Fischzucht, einen Hofladen und eine Gaststätte. Mit Vertrag aus November 2016 veräußerte sie Teile ihres Unternehmensvermögens (Grundstücke mit hierauf befindlichen Gaststätten-, Laden- und Wohngebäuden, Betonbecken sowie bewegliche Einrichtungen) an A und B zu gleichen Teilen. Zudem trat sie Rechte und Ansprüche aus einer wasserrechtlichen Erlaubnis für den Betrieb der Fischzuchtanlage, aus mit Grundstücksnachbarn bestehenden Vereinbarungen sowie aus Grunddienstbarkeiten betreffend die Wasserentnahme zur Versorgung der Fischzuchtanlage an A und B ab. Zwischen der Klägerin und den Erwerbern bestand Einigkeit, dass die Klägerin weiterhin mit Fisch beliefert werde, was auch nach Übergang des Besitzes zum 01.01.2017 zunächst (durch eine vom Finanzgericht --FG-- nicht festgestellte Person) geschah.
- 2 Mit einem im Mai 2017 abgeschlossenen Vertrag verpachteten A und B --nach Vereinbarung der Vertragsparteien "rückwirkend" zum 01.01.2017-- die gesamte Fischzuchtanlage einschließlich der Gebäude und Fischzuchtbecken sowie die Rechte aus der wasserrechtlichen Erlaubnis an eine am 31.01.2017 gegründete und am 21.02.2017 in das Handelsregister eingetragene GmbH, deren Gesellschafter --neben weiteren Personen-- A und B waren.
- 3 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) ging von einer steuerbaren Lieferung der übertragenen Gegenstände aus. Eine Geschäftsveräußerung im Ganzen liege nicht vor, weil die Erwerber das Unternehmen nicht fortgeführt hätten. Daher sei die Lieferung der Grundstücke steuerfrei, während die weiteren Lieferungen hinsichtlich der beweglichen Einrichtungen sowie der Teichanlagen steuerpflichtig seien. Das FA setzte die Umsatzsteuer für das Jahr 2017 (Streitjahr) entsprechend fest.

- 4 Das FG gab der hiergegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 722 veröffentlichten Urteil statt. Die Umsätze seien als Geschäftsveräußerung im Ganzen an die beiden Erwerber (A und B) nicht steuerbar. In Bezug auf seinen Miteigentumsanteil sei der jeweilige einzelne Erwerber (A oder B), nicht aber eine (von den Erwerbern gebildete) GbR als Leistungsempfänger anzusehen. Es handele sich nicht um einen Fall, in dem ein Teilvermögen an verschiedene Erwerber veräußert worden sei. Ein Miteigentumsanteil sei ein tauglicher Gegenstand einer Geschäftsveräußerung, da er zur Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit --hier in Form der steuerpflichtigen Verpachtung-- geeignet sei. Die Erwerber hätten jeweils ihren Miteigentumsanteil auch zu unternehmerischen Zwecken in Form der entgeltlichen Verpachtung an die GmbH verwendet. Die Absicht zur Fortführung eines zumindest hinreichend ähnlichen Betriebs müsse nur dem Grunde nach, nicht aber bei dem jeweiligen Erwerber persönlich vorliegen. Dieses Merkmal werde durch die Tätigkeit der GmbH erfüllt. Es seien nicht nur Kettenübertragungen unschädlich, sondern auch die Fortführung der Unternehmenstätigkeit durch einen Dritten aufgrund einer vertraglichen Nutzungsüberlassung durch den oder die Erwerber. Die Übertragung von Vermögensgegenständen sei lediglich zwischen dem Veräußerer und dem Begünstigten erforderlich und stelle kein Kriterium für die Fortführung der Unternehmenstätigkeit dar.
- 5 Hiergegen richtet sich die auf die Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision des FA. Es sei bereits fraglich, ob die beiden Miteigentumsanteile für sich gesehen ein hinreichendes Teilvermögen bildeten, wofür ein gedachter Erwerber isoliert betrachtet ohne Berücksichtigung des weiteren Erwerbsvorgangs eine Gegenleistung gezahlt hätte. Aber selbst wenn die GmbH als Pächterin später mit beiden Teilen wieder eine Fischzucht habe betreiben können, sei das ursprüngliche Unternehmen mit der Veräußerung an A und B zerschlagen worden. Erst danach sei auf der Basis der beiden Teilvermögen wieder ein neues Unternehmen entstanden.
- 6 Wie sich aus § 1 Abs. 1a Satz 3 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) ergebe, müsse zudem der erwerbende Unternehmer das Unternehmen fortführen; der Erwerbsvorgang müsse zur Fortführung des Unternehmens führen. Die Begründung des FG sei widersprüchlich, da es die Miteigentumsanteile einerseits für den Erwerbsvorgang durch A und B als Teilvermögen getrennt betrachte, andererseits aber für die Prüfung der Fortführungsabsicht anschließend wieder zusammen beurteile. Es sei nicht ausreichend, dass erst durch das Zusammenrechnen mehrerer Leistungen der Fortbestand des Unternehmens gesichert sei. Vielmehr habe die GmbH durch das Pachten eines einzelnen Miteigentumsanteils die Fischzucht nicht fortführen können. Die Übertragung des weiteren Miteigentumsanteils müsse hierbei unbeachtlich bleiben, da es sich um eine umsatzsteuerrechtliche Leistungsbeziehung zu einem anderen Vertragspartner handle. Die im Streitfall vorliegende Kombination aus Erwerb und anschließender Nutzungsüberlassung unterscheide sich von den Kettenübertragungsfällen dadurch, dass es keine Übertragungen über mehrere Ebenen gebe, an deren Ende ein erwerbender Unternehmer stehe, der das Unternehmen fortführe. Vielmehr breche die "Übertragungskette" bereits nach dem Erwerb durch A und B ab. Demgegenüber könne bei einer Kettenübertragung der Zwischenerwerb hinweggedacht werden, ohne dass die Geschäftsveräußerung im Ganzen entfele.
- 7 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zwar hat das FG zutreffend angenommen, dass die für die Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG notwendige Absicht zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit bei einer mehrfachen Übertragung nicht beim Zwischenerwerber, sondern beim Letzterwerber vorliegen muss. Das FG hat jedoch zu Unrecht angenommen, dass, wenn der Erwerber das übertragene Vermögen nicht wie zuvor der Veräußerer für eine eigene unternehmerische Tätigkeit nutzt, sondern dieses verpachtet, für die bei einer Geschäftsveräußerung notwendige Fortführung der Unternehmenstätigkeit nicht auf den Pächter abgestellt werden kann. Die Sache ist allerdings nicht spruchreif, da tatsächliche Feststellungen zur Fortführung der Tätigkeit ab dem 01.01.2017 fehlen.

- 10** 1. 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). 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.
- 11** Dies beruht unionsrechtlich auf Art. 19 und 29 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Nach Art. 19 MwStSystRL 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. Dies gilt gemäß Art. 29 MwStSystRL ebenso für Dienstleistungen.
- 12** 2. Die Geschäftsveräußerung erfasst unionsrechtskonform die Übertragung eines Geschäftsbetriebes und eines selbständigen Unternehmensteils, die jeweils materielle und gegebenenfalls immaterielle Bestandteile umfassen, die zusammengekommen ein Unternehmen oder einen Unternehmensteil bilden, mit dem eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit fortgeführt werden kann (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Zita Modes vom 27.11.2003 - C-497/01, EU:C:2003:644, Rz 40; Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25.09.2024 - XI R 19/22, BFHE 286, 241, Rz 70, und vom 03.12.2015 - V R 36/13, BFHE 251, 556, BStBl II 2017, 563, Rz 15). Die Gesamtheit der übertragenen Bestandteile muss hinreichen, um die Fortführung einer selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeit zu ermöglichen (EuGH-Urteil Schriever vom 10.11.2011 - C-444/10, EU:C:2011:724, Rz 25).
- 13** Der Erwerber muss außerdem beabsichtigen, den übertragenen Geschäftsbetrieb oder Unternehmensteil zu betreiben; nicht begünstigt ist die sofortige Abwicklung der übernommenen Geschäftstätigkeit (EuGH-Urteile Zita Modes vom 27.11.2003 - C-497/01, EU:C:2003:644, Rz 44; Mailat vom 19.12.2018 - C-17/18, EU:C:2018:1038, Rz 25; BFH-Urteile vom 18.09.2008 - V R 21/07, BFHE 222, 170, BStBl II 2009, 254, unter II.1.a; vom 30.04.2009 - V R 4/07, BFHE 226, 138, BStBl II 2009, 863, unter II.2.a; vom 26.06.2019 - XI R 3/17, BFHE 265, 549, BStBl II 2021, 953, Rz 53, und vom 18.09.2019 - XI R 33/18, BFHE 266, 448, BStBl II 2021, 243, Rz 30). Der Erwerber darf aber den von ihm erworbenen Geschäftsbetrieb aus betriebswirtschaftlichen oder kaufmännischen Gründen in seinem Zuschnitt ändern oder modernisieren (BFH-Urteile vom 23.08.2007 - V R 14/05, BFHE 219, 229, BStBl II 2008, 165, unter II.1.b; vom 29.08.2012 - XI R 10/12, BFHE 239, 359, BStBl II 2013, 221, Rz 22; vom 26.06.2019 - XI R 3/17, BFHE 265, 549, BStBl II 2021, 953, Rz 53, und vom 18.09.2019 - XI R 33/18, BFHE 266, 448, BStBl II 2021, 243, Rz 30). Dass der Begünstigte vor der Übertragung eine wirtschaftliche Tätigkeit derselben Art ausgeübt hat, ist nicht erforderlich (vgl. EuGH-Urteil Zita Modes vom 27.11.2003 - C-497/01, EU:C:2003:644, Rz 45).
- 14** 3. Danach hat das FG zu Unrecht die Fortführungsabsicht mit der Begründung bejaht, dass die GmbH als Dritte mit den Gegenständen, die sie von A und B zur Nutzung überlassen bekommen hatte, das Unternehmen der Klägerin habe fortführen wollen. Die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben.
- 15** a) Zwar steht, wie das FG im Ausgangspunkt zutreffend angenommen hat, ein Durchgangserwerb einer Person, welche die unternehmerische Tätigkeit nicht selbst fortführt, einer Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG nicht von vornherein entgegen. Bei der für die Geschäftsveräußerung erforderlichen Absicht zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit handelt es sich nicht um ein höchstpersönliches Kriterium, das dergestalt in der Person des jeweiligen Leistungsempfängers vorliegen muss, dass er selbst in eigener Person die Fortführung der Unternehmenstätigkeit beabsichtigt (BFH-Urteile vom 25.11.2015 - V R 66/14, BFHE 251, 526, BStBl II 2020, 793, und vom 29.08.2018 - XI R 37/17, BFHE 262, 286, BStBl II 2019, 378; vgl. auch BFH-Urteil vom 26.06.2019 - XI R 3/17, BFHE 265, 549, BStBl II 2021, 953, Rz 78). Danach ist es unschädlich, dass die für die Geschäftsveräußerung notwendige Absicht zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit bei einer mehrfachen Übertragung nicht bei einem Zwischenerwerber vorliegt (BFH-Urteil vom 25.11.2015 - V R 66/14, BFHE 251, 526, BStBl II 2020, 793, Rz 9; vgl. auch BFH-Urteil vom 25.09.2024 - XI R 19/22, BFHE 286, 241, Rz 72 ff.).
- 16** b) Jedoch ist für die Anwendung der Art. 19 und 29 MwStSystRL stets eine Fortführung durch einen Übertragungsempfänger und damit durch eine Person erforderlich, die in der Lage ist, die betreffende Geschäftstätigkeit abzuwickeln, weil sie infolge der Übertragung über einen großen Teil der zur Ausübung dieser Tätigkeit erforderlichen Gegenstände verfügen kann (vgl. EuGH-Urteil Mailat vom 19.12.2018 - C-17/18, EU:C:2018:1038, Rz 27 und 30). Die Absicht zur Fortführung muss jedenfalls bei dem Begünstigten der Übertragung als "Letzterwerber" bestehen (BFH-Urteil vom 25.09.2024 - XI R 19/22, BFHE 286, 241, Rz 79, 81 und 83). Eine

Absicht zur Fortführung durch einen Dritten, der nicht Begünstigter der Übertragung ist, ist nicht hinreichend. Hieraus folgt auch, dass sich die fehlende Steuerbarkeit als unmittelbare Rechtsfolge des § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG nicht auf Umsätze im Verhältnis zu Dritten erstreckt (BFH-Urteil vom 29.08.2024 - V R 41/21, BFHE 286, 219, BStBl II 2025, 642, Rz 16).

- 17** Auch teleologische Erwägungen gebieten keine Beachtlichkeit einer bei einem Nichterwerber bestehenden Fortführungsabsicht. Zweck der unionsrechtlichen Bestimmung des Art. 19 MwStSystRL ist es, die Übertragungen von Unternehmen oder Unternehmensteilen zu erleichtern, nämlich sie zu vereinfachen und zu vermeiden, dass die Mittel des Begünstigten übermäßig steuerlich belastet werden (vgl. EuGH-Urteile Zita Modes vom 27.11.2003 - C-497/01, EU:C:2003:644, Rz 39; Schriever vom 10.11.2011 - C-444/10, EU:C:2011:724, Rz 23 und Rz 31). Eine solche übermäßige steuerliche Belastung ist im Fall der Fortführung durch eine Person, die nicht Erwerber des Geschäftsbetriebs oder Unternehmensteils ist, schon mangels Übertragungsvorgangs an diese Person ausgeschlossen.
- 18** c) Damit scheidet eine Fortführung der auf die übertragenen Gegenstände entfallenden, im Einzelnen aber vom FG nicht festgestellten Tätigkeiten der Klägerin (wohl Fischzucht und -verarbeitung sowie Betrieb eines Hofladens und einer Gaststätte) in Form der Verpachtung dieser Gegenstände durch A und B an die GmbH aus.
- 19** 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat kann anhand der von dem FG getroffenen Feststellungen nicht beurteilen, ob die Klägerin mit der Lieferung der Gegenstände aus anderen Gründen Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG erbrachte.
- 20** Denn nach den Feststellungen des FG ist der Pachtvertrag mit der erst am 31.01.2017 --und damit nach der Veräußerung an A und B-- gegründeten GmbH im Mai 2017 geschlossen worden. Wurde gleichwohl die Klägerin bereits seit dem 01.01.2017 vom Übertragungsempfänger mit Fisch beliefert und kommt der zwischen den Parteien des Pachtvertrags vereinbarten "Rückwirkung" im Verhältnis zur Klägerin als Dritte umsatzsteuerrechtlich keine Bedeutung zu, steht nicht fest, wer die Tätigkeit der Klägerin (Fischzucht und -verarbeitung sowie Betrieb eines Hofladens und einer Gaststätte) bis zur Gründung der GmbH fortgeführt hat.
- 21** Ob A allein, B allein, die Erwerber A und B gemeinsam oder bereits eine aus den (späteren) Gesellschaftern der GmbH bestehende Vorgründungsgesellschaft (vgl. hierzu EuGH-Urteil Faxworld vom 29.04.2004 - C-137/02, EU:C:2004:267) die Tätigkeiten der Klägerin zu Beginn des Streitjahrs fortführten, lässt sich den Feststellungen des FG nicht entnehmen. Falls beispielsweise A das Geschäft im eigenen Namen mit Billigung des B für den Übergangszeitraum zwischen dem Erwerb von der Klägerin bis zur Verpachtung an die GmbH fortgeführt hätte, könnte jedenfalls von einer im Verhältnis der Klägerin zu A vorliegenden Geschäftsveräußerung auszugehen sein, wobei dann weitergehend zu prüfen ist, welche weiteren Folgen sich hieraus in Bezug auf den Übertragungsvorgang zwischen der Klägerin und B ergeben.
- 22** 5. Ein Vorabentscheidungsersuchen gemäß Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (vgl. zu den Voraussetzungen EuGH-Urteile CILFIT u.a. vom 06.10.1982 - 283/81, EU:C:1982:335, Rz 21; Consorzio Italian Management und Catania Multiservizi vom 06.10.2021 - C-561/19, EU:C:2021:799, Rz 66) ist trotz des beim Gericht der Europäischen Union unter dem Aktenzeichen T-366/25 anhängigen Vorabentscheidungsersuchens im Hinblick auf die fehlenden tatsächlichen Feststellungen des FG derzeit nicht veranlasst. Die Zurückverweisung ist auch deshalb geboten.
- 23** 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de