
Datum: 01.10.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 2567/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:1001.5K2567.06.00

Rechtskraft: XI R 38/10

Tenor:

Unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 02.04.2004 und der Einspruchs-entscheidung vom 19.05.2006 wird der Beklagte verpflichtet, den Umsatzsteuerbe-scheid 1998 vom 10.05.2001 dahingehend zu ändern, dass die Vorsteuerkorrektur aus der Veräußerung des Erbbaurechts nebst Rehazentrum in Höhe von ... DM (...) rückgängig gemacht wird.

Die Kosten des Verfahrens werden dem Beklagten auferlegt.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig voll-streckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinter-legung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob der Beklagte zu Recht eine Vorsteuerkorrektur gemäß § 15 a Umsatzsteuergesetz (UStG) vorgenommen hat.

2

Der Kläger ist Insolvenzverwalter über das Vermögen der ... AG in ... (im Folgenden AG). Gegenstand des Unternehmens waren Planung, Bau, Erwerb, Verpachtung, Vermietung und Vertrieb von Immobilien und Mobilen, die dem Betrieb von Einrichtungen des Sozial- und

3

Gesundheitswesens dienen, insbesondere Seniorenzentren und Kliniken. In den Jahren 1993 und 1994 errichtete der W. e.V. auf dem Erbbaugrundstück „straße in A ein Rehabilitationszentrum unter Inanspruchnahme von Vorsteuern in Höhe von ... DM. Nach der Fertigstellung in 1994 optierte der Verein zur Umsatzsteuer (7%) und vermietete das Zentrum steuerpflichtig mit Vertrag vom 08.12.1994 an die Rehazentrum ...GmbH (im Folgenden Rehazentrum GmbH). Durch notariellen Erbbaurechtsvertrag vom 28.12.1996 erwarb die AG das Erbbaurecht mit aufstehender Reha-Einrichtung mit Wirkung vom 01.01.1997. Vereinbart wurde auch die Verpflichtung, den Mietvertrag mit der Rehazentrum GmbH zu übernehmen. Dieser Vorgang wurde vom zuständigen Finanzamt A. beim W. e.V. als nicht umsatzsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen gemäß § 1 Abs. 1 a UStG behandelt.

Gleichzeitig erwarb die Klinik GmbH – eine 100%ige Tochter der AG – sämtliche Geschäftsanteile an der Rehazentrum GmbH. Am 05.03.1997 schlossen die AG und die Rehazentrum GmbH einen neuen Mietvertrag ab über das gesamte Erbpachtgrundstück zu einem monatlichen Pachtzins von ... DM ohne Umsatzsteuer. Für die Zeit vom 01.01.1997 bis 31.12.1997 bestand unstreitig ein Organschaftsverhältnis zwischen der AG und der Rehazentrum GmbH. Die Anteile an der Klinik GmbH und damit mittelbar auch der Rehazentrum GmbH wurden mit Wirkung zum 01.01.1998 an Dritte veräußert. Die AG erwarb als Kommanditistin 94% der Anteile an einer neu gegründeten Gesellschaft B KG (im Folgenden B KG); die restlichen 6% wurden von der G Grundstücksverwaltungsgesellschaft mbH als Komplementär - GmbH gehalten, einer Tochter der G-Gruppe. Die Stimmrechte entfielen jedoch zu 90% auf die GmbH und nur zu 10% auf die AG. Mit Vertrag vom 14.05.1998 veräußerte die AG das Erbbaurecht an dem Grundstück in A nebst aufstehendem Gebäude an die B KG ohne Umsatzsteuerausweis. Mit gleicher notarieller Urkunde erwarb die B KG von der Stadt A das Eigentum an dem Erbbaugrundstück. Im Rahmen des Kaufvertrages schlossen die B KG und die Rehazentrum GmbH einen Mietvertrag über 22,5 Jahre ab.

Mit Schreiben vom 04.11.1999 reichte die AG eine berichtigte Umsatzsteuervoranmeldung für Juni 1998 ein, mit der sie aufgrund eines Gutachtens der K AG, ... aus dem zuvor geschilderten Sachverhalt Vorsteuerkorrekturbeträge nach § 15 a UStG in Höhe von ... DM für 1998 zusätzlich anmeldete. In der anschließenden Umsatzsteuersonderprüfung folgte der Beklagte im Bericht vom 13.03.2000 dem Vortrag der AG und behandelte die Weitervermietung an die Rehazentrum GmbH während des Bestehens der Organschaft (01.01.– 31.12.1997) als nicht steuerbaren Innenumsatz mit der Folge einer Vorsteuerkorrektur wegen der tatsächlichen Verwendung zu steuerfreien Umsätzen. Für die Zeit der anschließenden (01.01. – 30.06.1998) steuerfreien Vermietung an die Rehazentrum GmbH und wegen der anschließenden steuerfreien Veräußerung nahm der Beklagte für den Folgezeitraum ebenfalls eine Vorsteuerkorrektur vor. Die vom Beklagten ermittelten Korrekturbeträge nach § 15 a UStG betrugen ... DM, wovon auf die darin enthaltene Korrektur aufgrund der steuerfreien Veräußerung in 1998 ein Betrag von ... DM entfiel. Wegen der genauen Berechnung wird auf Tz. 11 des Umsatzsteuersonderprüfungsberichts vom 13.03.2000 hingewiesen. Diese Beträge wurden in den geänderten Umsatzsteuerbescheid für 1998 vom 02.10.2000 übernommen und in 2000 bezahlt. Mit Bescheid vom 10.05.2001 wurde die Umsatzsteuerfestsetzung 1998 aus nicht streitgegenständlichen Gründen nochmals geändert. In den Jahren 2000 und 2001 wurde bei der AG für 1994 bis 1997 eine Betriebsprüfung durchgeführt, über deren Prüfungsfeststellungen im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung Übereinstimmung erzielt wurde. Der von der Umsatzsteuersonderprüfung ermittelte Vorsteuerkorrekturbetrag für 1997 wurde unverändert übernommen. Weitere Einzelheiten ergeben sich aus dem Bericht des Finanzamtes für Großbetriebsprüfung ... vom 21.03.2007. Mit Beschluss des Amtsgericht ..., Az. vom

4

5

01.08.2001 wurde über das Vermögen der AG das Insolvenzverfahren eröffnet und der Kläger zum Insolvenzverwalter bestellt. Am 10.08.2001 wurde Masseunzulänglichkeit gemäß §§ 208 bis 210 Insolvenzordnung (InsO) angezeigt.

Mit Schreiben vom 16.12.2003 beantragte der Kläger, den Umsatzsteuerbescheid 1998 vom 10.05.2001 gemäß § 164 Abs. 2 Abgabenordnung (AO) zu ändern und die Umsatzsteuer u.a. um den im Bescheid festgesetzten Vorsteuerkorrekturbetrag für die steuerfreie Veräußerung nach § 15 a UStG in Höhe von ... (= ... €) zu reduzieren. Der Antrag wurde mit Bescheid vom 02.04.2004 abgelehnt. 6

Der hiergegen gerichtete Einspruch wurde mit Entscheidung vom 19.05.2006 als unbegründet zurückgewiesen. Diesbezüglich führte der Beklagte wie folgt aus: Bei der Veräußerung des Erbbaurechts mit aufstehenden Gebäuden von der AG an die B KG handele es sich nicht um eine Geschäftsveräußerung im Ganzen, so dass die Vorsteuer zu Recht nach § 15 a UStG korrigiert worden sei. Eine Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1 a UStG liege vor, wenn die wesentlichen Grundlagen eines Unternehmens oder eines gesondert geführten Betriebs an einen Unternehmer für dessen Unternehmen übertragen würden (Abschnitt 5 Umsatzsteuerrichtlinien - UStR - 2000). Die Übereignung eines Unternehmens im Ganzen setze den Übergang des gesamten lebenden Unternehmens, d.h. der durch das Unternehmen repräsentierten organischen Zusammenfassung von Einrichtungen und dauernden Maßnahmen, die dem Unternehmen dienen oder zumindest seine wesentlichen Grundlagen ausmachen, so dass der Erwerber das Unternehmen ohne nennenswerte finanzielle Aufwendungen fortführen könne (Urteile des Bundesfinanzhofes - BFH - vom 27.05.1986 VII R 183/83, BStBl II 1986, 654; vom 19.01.1988 VII R 74/85, BFH/NV 1988, 479). Welches die wesentlichen Grundlagen seien, richte sich nach den tatsächlichen Verhältnissen im Zeitpunkt der Übereignung (BFH-Urteil vom 25.11.1965, V 173/63 U, BStBl III 1966, 333). Ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb liege vor, wenn er wirtschaftlich selbständig sei. Dies setze voraus, dass der veräußerte Teil des Unternehmens einen für sich lebensfähigen Organismus gebildet habe, der unabhängig von den anderen Geschäften des Unternehmens nach Art eines selbständigen Unternehmens betrieben worden und nach außen hin ein selbständiges, in sich abgeschlossenes, Wirtschaftsgebilde gewesen sei. Im vorliegenden Fall liege weder eine Geschäftsveräußerung im Ganzen noch die Veräußerung eines gesondert geführten Betriebs vor. Der Erwerb des Erbbaurechts mit dem aufstehenden Rehazentrum, dessen anschließende Verpachtung und spätere Veräußerung an die B KG gehörten zum allgemeinen Geschäftsbetrieb der AG und machten nur einen nicht abgrenzbaren Teil der gesamten Aktivitäten des Unternehmens aus. Zudem seien die im Zusammenhang hiermit angefallenen Kosten, Abschreibungen und Erlöse nicht gesondert aufgezeichnet worden und nach dem Verkauf habe die AG ihre Geschäfte unverändert weiterbetrieben. Die Tatsache, dass der Verkauf durch den W e.V. an die AG sich aus Sicht des Vereins als eine Geschäftsveräußerung im Ganzen dargestellt habe, sei für die hier zu treffende Entscheidung unerheblich, denn die Beurteilung der Umsätze habe immer aus der Sicht des leistenden Unternehmens - im Streitfall der AG - zu erfolgen. 7

Mit seiner hiergegen gerichteten Klage wendet der Kläger sich gegen die Vorsteuerkorrektur aufgrund der Veräußerung des Erbbaurechts nebst Rehazentrum in Höhe von 3.265.935,00 DM und begründet die Klage wie folgt: 8

Entgegen der Ansicht des Beklagten lägen die Voraussetzungen für die Berichtigung des Vorsteuerabzuges nicht vor. Eine Änderung der Verhältnisse im angenommenen Umfang sei nicht gegeben und im Übrigen sei die AG auch nicht Schuldnerin der Vorsteuerberichtigung. 9

Die Veräußerung des Erbbaurechts nebst Rehazentrum sei nur dann als Änderung der Verhältnisse mit Sinne des § 15 a UStG anzusehen, wenn der Verkauf nach § 4 Nr. 9 a UStG zwar steuerfrei, aber grundsätzlich steuerbar wäre, weil dann gemäß § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG der Vorsteuerabzug mit dem Verkauf unzulässig geworden wäre. Dies gelte jedoch nicht, wenn der Verkauf nicht steuerfrei im Sinne von § 15 a Abs. 2 Nr. 1 UStG, sondern schon nicht steuerbar gewesen sei. 10

Letzteres sei vorliegend der Fall, da eine gemäß § 1 Abs. 1 a UStG nicht steuerbare Geschäftsveräußerung erfolgt sei. Zu diesem Ergebnis sei auch schon das Finanzamt A gekommen, welches die Veräußerung des Erbbaurechts von dem W e. V. an die AG als Geschäftsveräußerung im Ganzen qualifiziert habe. Demnach sei die AG als Erwerber des Grundstücks umsatzsteuerrechtlich in die Stellung des W e.V. eingetreten. Dies gelte insbesondere für die Fortführung des maßgeblichen Zeitraums für die Korrektur der Vorsteuer gemäß § 15 Abs. 6 a UStG, die am 01.08.1994 begonnen habe. Gleiches müsse naturgemäß auch für den Verkauf des Erbbaurechts an die B KG gelten, da auch dieses Rechtsgeschäft als nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen gemäß § 1 Abs. 1 a UStG zu qualifizieren sei. 11

Auch auf Erbbaurechte als grundstücksgleiche Rechte seien die speziellen umsatzsteuerlichen Grundsätze für den Verkauf bzw. die Übertragung von Grundstücken, bezogen auf die Abgrenzung einer nichtsteuerbaren Geschäftsveräußerung im Ganzen von einer steuerbaren Lieferung, anzuwenden. Die Voraussetzung einer Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1 a UStG liege vor, wenn ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb durch die Veräußerung seiner wesentlichen Grundlagen im Wege der Übereignung oder Einbringung im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen übertragen oder in eine Gesellschaft eingebracht werde. Dabei handele es sich regelmäßig um eine Vielzahl von Lieferungen und sonstigen Leistungen, denn umsatzsteuerlich vollziehe sich die Veräußerung eines Unternehmens in mehreren steuerbaren Einzelleistungen. Zur Vereinfachung regele § 1 Abs. 1 a UStG die Steuerbarkeit der Geschäftsveräußerung im Ganzen. Aufgrund dieser Vorschrift seien sowohl entgeltliche als auch unentgeltliche Veräußerungen nicht steuerbar, sofern das Unternehmen an einen Unternehmer für dessen Unternehmen übergehe (§ 1 Abs. 1 a Satz 2 UStG). Nach Auffassung der Finanzverwaltung und der gängigen BFH-Rechtsprechung müsse ein gesondert geführter Betrieb vorliegen, der einen für sich lebensfähigen Organismus gebildet habe, der unabhängig von den anderen Geschäften des Unternehmers nach Art eines selbständigen Unternehmens betrieben worden sei und nach außen hin ein selbständiges, in sich abgeschlossenes Wirtschaftsgebilde gewesen sei (Abschnitt 5 Abs. 3 UStR 2000). Bei dieser Beurteilung könnten die Grundsätze zur Bestimmung des Begriffs Teilbetrieb herangezogen werden (Abschnitt 5 Abs. 3 Satz 3 UStR 2000). Ferner sei zu beachten, dass auch dann eine Geschäftsveräußerung im Ganzen bei der Veräußerung von Grundstücken mit getrennten Einheiten anzunehmen sei, wenn eines von mehreren vermieteten Grundstücken veräußert werde. Denn ein in die Mietverträge eintretender Erwerber könne die unternehmerische Tätigkeit im Regelfall ohne nennenswerte finanzielle Aufwendungen fortsetzen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung gelte dies nur dann nicht, wenn ein Vermietungsunternehmer sein einziges vermietetes Objekt veräußere, ohne Vermietungsumsätze erzielt zu haben (Finanzbehörde Hamburg vom 18.10.1999 53-S7100b-03/97 UR 2000, 173). Diese einschränkende Ausnahme greife vorliegend jedoch nicht, da das Rehazentrum A seit der Fertigstellung vermietet worden sei und auch weiterhin vermietet werde. Dieses Objekt sei auch ein gesondert geführter Betrieb gewesen. Denn sowohl der W e.V. als auch die B KG habe dieses Objekt isoliert in einer eigenständigen Gesellschaft geführt. Das Rehazentrum sei komplett eigenständig gewesen. Das 12

Personalwesen und der Einkauf seien nicht zentral über die AG erfolgt, sondern in eigener Regie. Die Fachklinik habe auch eine eigene Buchhaltung gehabt, in der die im Zusammenhang mit dem Betrieb der Klinik angefallenen Kosten, Abschreibungen und Erlöse gesondert aufgezeichnet worden seien. Diese Zahlen seien lediglich zum Zwecke der zentralen Erfassung in die Buchhaltung der AG eingepflegt worden und in deren Bilanz eingeflossen. Die Höhe der in Anspruch genommenen Vorsteuer von ca. ... DM belege ein Investitionsvolumen von mindestens ... DM und vermittele damit eine Vorstellung von der Größe des Objekts (...). Das Rehazentrum sei am 01.01.1997 von der AG erworben und am 14.05.1998, nur 16,5 Monate später, weiter veräußert worden. Die Vorstellung des Beklagten, dass ein solcher Komplex für so kurze Zeit vollständig als unselbständiger Teil in das Unternehmen der AG eingliedert worden sein solle, sei daher lebensfremd. Gerade die Feststellung des Beklagten, dass die AG nach dem Verkauf des Rehazentrums ihre Geschäfte unverändert weiterbetrieben habe, lasse nur den Schluss zu, dass das Rehazentrum kein integraler Bestandteil der Aktivitäten der AG gewesen sei, sondern eine selbständige, abgrenzbare und damit auch ohne weiteres veräußerbare Betriebseinheit.

Nach der Beweisaufnahme stelle auch der Beklagte nicht mehr in Abrede, dass das Rehazentrum selbst ein in der Gliederung der AG gesondert geführter Betrieb im Sinne von § 1 Abs. 1 a UStG gewesen sei. Dies müsse bei der Beurteilung aber berücksichtigt werden. Entgegen der Ansicht des Beklagten sei bei der Beurteilung nicht lediglich auf die Vermietungstätigkeit und damit lediglich das Grundstück, sondern auf das Grundstück mit dem aufstehenden Rehazentrum und dem Klinikbetrieb abzustellen. Denn die AG habe nicht mit beliebigen Grundstücken gehandelt. Wie sich aus dem Geschäftszweck ergebe, habe sie vielmehr Kliniken und Rehazentren geplant, gebaut und vermietet und zwar einschließlich der erforderlichen Betriebs – und Geschäftsausstattung. Die AG habe nicht nur einen Bestand an bebauten Grundstücken gehabt, die vermietet waren und auf denen die Mieter irgendwelche Geschäftsbetriebe unterhielten. Vielmehr sei auch gerade der Betrieb des Rehazentrums und der sonstigen Kliniken Geschäftsgegenstand der AG gewesen. 13

Im Übrigen sei die Vorsteuerkorrektur im Fall einer Geschäftsveräußerung ggfls. beim erwerbenden Unternehmer vorzunehmen, da dieser gemäß § 1 Abs. 1 a Satz 3 UStG an die Stelle des Veräußerers trete. 14

Der Kläger beantragt, 15

unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 02.04.2004 und der Einspruchsentscheidung vom 19.05.2006 den Beklagten zu verpflichten, den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1998 vom 10.05.2001 dahingehend zu ändern, dass die Vorsteuerkorrektur aus der Veräußerung des Erbbaurechts nebst Rehazentrum in Höhe von ... DM (... €) rückgängig gemacht wird. 16

Der Beklagte beantragt, 17

die Klage abzuweisen. 18

Er verweist zur Begründung auf seine Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend wie folgt vor: 19

Der Erwerb und die Veräußerung des Rehabilitationszentrums gehörten zum allgemeinen Geschäftsbetrieb der AG. Denn Gegenstand des Unternehmens der AG sei neben Planung und Bau gerade der Erwerb, die Verpachtung und Vermietung sowie der Vertrieb von Immobilien und Mobilien gewesen, die dem Betrieb von Einrichtungen des Sozial- und 20

Gesundheitswesen dienen, insbesondere Seniorenzentren und Kliniken. Auch wenn die AG nicht mit beliebigen Grundstücken handle, ändere dies nichts daran, dass sie lediglich vorübergehend Vermieterin des zu ihrem Umlaufvermögen gehörenden Gebäudes auf dem Erbbaugrundstück in A gewesen sei und das Rehazentrum nicht selbst betrieben habe. Die AG habe das Erbbaurecht und die Gebäude erworben und später an die B KG weiterveräußert. Gerade dass die AG, wie der Kläger selbst dargelegt habe, ihre Geschäfte nach dem Verkauf unverändert weiter betrieben habe und das Rehazentrum nach Angaben des Klägers nicht integraler Bestandteil der Aktivitäten der AG gewesen sei, bestätige, dass es sich um eine zur Weiterveräußerung bestimmte Handelsware gehandelt habe. Da das Rehazentrum selbst von der jeweiligen Pächterin in Form einer GmbH betrieben worden sei, handle es sich um zwei eigenständig zu betrachtende Subjekte, zwischen denen ein Leistungsaustausch stattgefunden habe. Vorliegend gehe es nicht um den Betrieb der Rehazentrum GmbH, sondern nur um die Immobilie. Diese sei nur eine von vielen Immobilien der AG gewesen. Der Refugiumkonzern habe zeitweise mehr als 30 verschiedene Einrichtungen betrieben, deren Eigentümerin und Verpächterin in der Regel die AG gewesen sei. Die auf die einzelnen Einrichtungen entfallenden Einnahmen und Ausgaben seien nicht gesondert aufgezeichnet worden. Daher könne die Vermietungstätigkeit im Hinblick auf das Rehazentrum nicht als organisatorisch selbständig beurteilt werden. Aus der Sicht der AG sei der Verkauf einer einzelnen Immobilie somit keine Geschäftsveräußerung im Sinne von § 1 Abs. 1a UStG. Der Kläger vermische unzulässigerweise die Aktivitäten der AG mit den Aktivitäten der Rehazentrum GmbH.

Die Aussage des Zeugen H, dass von den einzelnen Fachkliniken Zahlen an die Buchhaltung der AG geliefert worden seien, erkläre sich dadurch, dass die AG für alle mit ihr verbundenen Unternehmen Dienstleistungen wie die Finanzbuchhaltung und den Zentraleinkauf erbracht habe. Auch aus der Aussage des Zeugen D ergebe sich nichts anderes. Dass das Rehazentrum von einer Tochtergesellschaft der AG in von dieser angemieteten Gebäuden betrieben worden sei, der Gewinn der Rehazentrum GmbH wegen vorliegender Gewinnabführungsverträge in das Konzernergebnis einflüsse und für die Rehazentrum GmbH im Konzern getrennte Bücher geführt worden seien, habe er nie bestritten. Darauf komme es aber letztlich nicht an. 21

Er, der Beklagte, habe auch zu keiner Zeit vorgetragen, dass die AG das Rehazentrum in Eigenregie betreibe. Im Gegenteil könne die kurze Behaltensfrist als Indiz dafür gewertet werden, dass es sich um eine, wenn auch wertvolle, Immobilie von vielen gehandelt habe, über die die AG verfüge habe. 22

Die Tatsache, dass beim vorherigen Besitzer des Zentrums, dem W e.V., eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorgelegen habe, habe nur insoweit Auswirkung auf die AG, dass diese an die Stelle des Veräußerers trete und deshalb als Erwerbin die Vorsteuerkorrektur vorzunehmen habe. 23

Das Gericht hat die Herren D und H als Zeugen zur Struktur und Organisation der Rehazentrum– GmbH vernommen. Wegen des Ergebnisses der Beweisaufnahme wird auf das Protokoll der Beweistermine vom 19.03.2010 und 28.05.2010 verwiesen. 24

Entscheidungsgründe: 25

I. 26

Die Klage ist begründet. Der Beklagte hat im Streitfall zu Unrecht die Voraussetzungen einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG (in der im Streitjahr 1998 geltenden Fassung) bejaht. 27

Entgegen der Ansicht des Beklagten liegt eine Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG vor.

1. 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 die Berichtigung der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorzunehmen (§ 15a Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG). 28

Eine Änderung der Verhältnisse liegt auch vor, wenn das noch verwendungsfähige Grundstück vor Ablauf des Berichtigungszeitraums veräußert oder zum Eigenverbrauch entnommen wird und dieser Umsatz für den Vorsteuerabzug anders zu beurteilen ist als die Verwendung im Erstkalenderjahr (§ 15a Abs. 4 Satz 1 UStG). Die Berichtigung ist so vorzunehmen, als wäre das Grundstück 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). 29

Die AG 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. 9a UStG demgegenüber steuerfrei und daher im Sinne des § 15a Abs. 4 Satz 1 UStG anders zu beurteilen, als die Verwendung im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung. Damit liegen grundsätzlich die Voraussetzungen einer Vorsteuerberichtigung vor. 30

2. Allerdings löst eine Geschäftsveräußerung im Sinne 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 22.11.2007 V R 5/06, BStBl II 2008, 448). Das bedeutet, dass diese Veräußerung zu keinem (vorzeitigen) Ende des beim Veräußerer eingeleiteten Berichtigungszeitraums führt, vielmehr der Erwerber gemäß § 1 Abs. 1a Satz 3 UStG als Rechtsnachfolger des Übertragenden anzusehen ist (vgl. Wagner in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 15a Rz 476). Dadurch werden Geschäftsveräußerungen von einer Berichtigung nach § 15a UStG ausgenommen (vgl. BFH-Urteil vom 06.09.2007 V R 41/05, BStBl II 2008, 65; Wenzel in Rau/Dürwächter, Umsatzsteuergesetz, § 15a Rz 150; Heidner in Bunjes/Geist, UStG, 8. Aufl., § 15a Rz 63 ff.). Grundgedanke der Vorschrift ist es - da Vorsteuerbeträge gemäß § 15 UStG in voller Höhe sofort abgezogen werden können (sog. Sofortabzug, vgl. BFH-Urteil vom 22.02.2001 V R 77/96, BStBl II 2003, 426; BFH-Beschluss vom 14.03.2002 V B 45/01, BFH/NV 2002, 959) -, den Umfang des Vorsteuerabzugs weitgehend nach der Verwendung im Laufe der wirtschaftlichen Lebensdauer des Wirtschaftsguts zu bestimmen (vgl. BFH-Urteil vom 17.06.2004 V R 31/02, BStBl II 2004, 858, unter II. 1. b bb). Im Fall einer Geschäftsveräußerung im Ganzen (§ 1 Abs. 1a UStG) bedarf es einer Vorsteuerkorrektur nach § 15a UStG beim Veräußerer aber nicht, weil der erwerbende Unternehmer gemäß § 1 Abs. 1a Satz 3 UStG an die Stelle des Veräußerers tritt und deshalb auch hinsichtlich der Pflicht zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG in die Rechtsposition des Veräußerers eintritt (vgl. BFH-Urteil vom 06.09.2007 V R 41/05, BStBl II 2008, 65, sowie die Gesetzesbegründung zu § 15a Abs. 6a UStG, BTDrucks 12/5630 vom 7. September 1993, S. 88). Durch § 1 Abs. 1a UStG wird eine umsatzsteuerrechtliche Einzelrechtsnachfolge angeordnet (vgl. Bericht des Bundestagsfinanzausschusses, BTDrucks 12/6076, S. 134). 31

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.

§ 1 Abs. 1a UStG dient der Umsetzung von Art. 5 Abs. 8 und Art. 6 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17.05.1977 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-Urteile vom 18.01.2005 V R 53/02, BStBl II 2007, 730 und vom 30.04.2009 V R 4/07, BStBl II 2009, 863). 33

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 Frage, ob ein in der Gliederung gesondert geführter Betrieb übereignet wird, kann deshalb nicht nach nationalen, z.B. ertragsteuerlichen Kriterien, sondern nur unter Berücksichtigung der Regelung in der Richtlinie entschieden werden (BFH-Beschluss vom 01.04.2004 V B 112/03, BStBl II 2004, 802). Die Bestimmung bezweckt nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (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 Rdnrn. 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). 34

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 28.11.2002 V R 3/01, BStBl II 2004, 665, und vom 23.08.2007 V R 14/05, BStBl 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-Urteile vom 23.08.2007 V R 14/05, BStBl II 2008, 165 und vom 30.04.2009 V R 4/07, BStBl II 2009, 863). 35

Nach dieser Rechtsprechung ist die Übertragung verpachteter oder vermieteter (Gewerbe-) Immobilien unter Fortführung des Pacht-/Mietvertrages durch den Erwerber eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG (vgl. BFH-Beschluss vom 01.04.2004 V B 112/03, BStBl II 2004, 802), falls der Veräußerer ein Vermietungsunternehmen, das der Erwerber fortführen kann, betrieben hat (vgl. BFH-Urteile vom 18.01.2005 V R 53/02, BFH/NV 2005, 810 und vom 24.02.2005 V R 45/02, BFH/NV 2005, 1467 und in BStBl II 2008, 65). Bei Grundstücksgeschäften führt die Übertragung eines vermieteten oder verpachteten Grundstücks zu einer Geschäftsveräußerung nach § 1a Abs. 36

1a UStG, da durch den mit Grundstückserwerb verbundenen Eintritt in den Miet- oder Pachtvertrag ein Vermietungs- oder Verpachtungsunternehmen übernommen wird (BFH-Beschluss vom 01.04.2004 V B 112/03, BStBl II 2004, 802 und BFH-Urteile vom 07.07.2005 V R 78/03, BStBl II 2005, 849 und vom 30.04.2009 V R 4/07, BStBl II 2009, 863). Beim Verkauf eines von mehreren vermieteten Grundstücken kann deshalb eine nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung bzw. Teilbetriebsveräußerung vorliegen, denn ein in die Mietverträge eintretender Unternehmer kann die unternehmerische Tätigkeit grundsätzlich ohne nennenswerte finanzielle Aufwendungen fortführen. Besondere Einrichtungen einer betrieblichen Organisation sind dafür nicht erforderlich (vgl. Verfügungen der OFD Karlsruhe vom 31.08.1999 und 03.08.2009 S 7100b, UR 200, 89 und der OFD München vom 01.08.2000 S 7100b-3 St 433, UR 2001, 174; vgl. auch BFH-Beschluss vom 01.04.2004 V B 112/03, BStBl II 2004, 802; Bülow in Vogel/Schwarz, Kommentar zum UStG, § 1 Rdnr. 273; Husmann in Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Kommentar zum UStG, § 1 Rdnr. 1113).

Unter Berücksichtigung des Ziels der umsatzsteuerrechtlichen Regelung, die Nichtsteuerbarkeit auf die Fälle zu begrenzen, in denen der Erwerber Unternehmer ist und das Unternehmen fortführt, um einen un versteuerten Letztverbrauch zu vermeiden, und der Regelung in Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG ("Vermögen oder Teilvermögen") ist im Streitfall davon auszugehen, dass die B KG zumindest ein Teilvermögen der AG als Verkäuferin im Sinne von Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG erworben hat. Denn die AG hat das Erbbaurecht nebst aufstehenden an die Rehazentrum GmbH verpachtete Rehazentrum an die B KG veräußert. Die B KG hat die Verpachtung unstreitig im wesentlichen fortgeführt. Das durch Erbpacht der AG zustehende Grundstück bildete zusammen mit dem Pachtvertrag aber die wesentlichen Grundlagen des von der B KG übernommenen Teils des Vermietungsunternehmens der AG und ermöglichte es deshalb der B KG, die wirtschaftliche Tätigkeit der AG insoweit ohne wesentlichen Aufwand dauerhaft fortzuführen (vgl. hierzu auch BFH-Beschluss vom 01.04.2004 V B 112/03, BStBl II 2004, 802). Unter diesen Umständen kommt es nach den zuvor dargestellten Grundsätzen nicht darauf an, ob das streitige Grundstück nebst Rehazentrum bei der Klägerin organisatorisch getrennt behandelt wurde. Entscheidend ist vielmehr der Umstand, dass es getrennt fortgeführt werden konnte, was unstreitig der Fall ist.

37

II.

38

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs.1 Finanzgerichtsordnung (FGO).

39

III.

40

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

41

IV.

42

Die Revision wird nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zur Klärung der Frage zugelassen, ob eine Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1 a UStG bei der Veräußerung eines Teilvermögens dessen organisatorische Selbständigkeit erfordert.

43