
Datum: 20.05.2020
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Gerichtsbescheid
Aktenzeichen: 15 K 1850/17 U
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2020:0520.15K1850.17U.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist strittig, ob durch Veräußerung eines landwirtschaftlichen Betriebs (Sauenhaltung) ohne landwirtschaftliche Flächen steuerpflichtige Leistungen an die Klägerin erbracht worden sind, aus denen sie den Vorsteuerabzug geltend machen kann oder ob insoweit eine nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen an sie bewirkt worden ist

2

Die Klägerin, eine GbR, an der C E und D E zu jeweils 50 % beteiligt sind, betrieb bis zum 30.6.2013 eine Ferkelaufzucht in einem dafür typischen Ferkelaufzuchtstall. C E hielt bis zum 30.6.2013 Sauen im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs mit Ackerbau auf eigenen Flächen (ca. 25 ha) und gepachteten Flächen (ca. 35 ha). Während die Klägerin als regelversteuernde Unternehmerin auf ihre Umsätze mit Ferkeln einen Steuersatz von 7 % anwandte, versteuerte C E seine Umsätze nach Durchschnittssätzen (§ 24 des Umsatzsteuergesetzes – UStG –). Zum 1.7.2013 haben C E und die Klägerin ihre Unternehmen umstrukturiert. Da C E durch eine Ausweitung seiner Sauen-Kapazitäten drohte, wegen der voraussichtlichen Überschreitung der Vieheinheitengrenze aus der Durchschnittssatzbesteuerung herauszufallen, beabsichtigte dieser, die weniger Vieheinheiten beanspruchende Ferkelaufzucht zu übernehmen und die ohnehin regelversteuernde Klägerin die vieheinheitenintensive Sauenhaltung fortführen zu lassen.

3

Mit Wirkung zum 1.7.2013 erwarb die Klägerin aufgrund mündlichen Vertrags den kompletten Sauenbestand von C E. Die Ackerflächen wurden dabei nicht mitübertragen. Über diesen Umsatz stellte C E eine Rechnung datierend auf den 26.11.2013 aus. Neben dem Netto-Rechnungsbetrag von 296.130,09 € wies C E bei einem Umsatzsteuersatz von 10,7 % Umsatzsteuer i. H. von 31.685,92 € offen aus (Gesamtsumme: 327.816,01 €). Die Kaufpreisverbindlichkeit erfüllte die Klägerin durch Gewährung von Gesellschaftsrechten. Daneben verpachtete C E der Klägerin die für die Sauenhaltung notwendigen Ställe. Ausweislich der „Erläuterung zur Umsatzsteuer 2011“ machte C E für sein Einzelunternehmen in 2011 bereits Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit dem Erhalt einer Baugenehmigung zur Erweiterung der Gebäudekapazitäten auf 1200 Sauenplätze geltend. Die alten Sauenställe verpachtete er ab dem 1.7.2013 umsatzsteuerpflichtig an die Klägerin, ebenso nach Fertigstellung in 2014 die neu errichteten Stallungen. Gleichzeitig ebenfalls mit Wirkung zum 1.7.2013 übertrug die Klägerin ihren vorhandenen Ferkelbestand unentgeltlich und ohne Ausstellung einer Rechnung an C E und verpachtete diesem seitdem den dafür vorgesehenen Ferkelaufzuchtstall inklusive Stalleinrichtung. Diese ertragsteuerlich zu Buchwerten (71.600 €) vorgenommene Übertragung des Ferkelbestandes wird zwischen den Beteiligten umsatzsteuerlich unstrittig als Geschäftsveräußerung im Ganzen angesehen. Der durch den Beklagten eingeschaltete landwirtschaftliche Sachverständige bestätigte, dass der Preis für die Veräußerung des gesamten Sauenbestands von C E an die Klägerin angemessen gewesen sei, d.h. dem Marktpreis entsprochen habe. Für die Veräußerung der Ferkel von der Klägerin an C E wäre ein Preis von 84.000 € angemessen gewesen. Ab dem 1.7.2013 betreibt die Klägerin somit einen Betrieb „Sauenhaltung“ anstelle der bisherigen „Ferkelaufzucht“. Der Landwirt C E betreibt nunmehr Ackerbau mit „Ferkelaufzucht“ statt Ackerbau mit „Sauenhaltung“.

Nach Durchführung einer Umsatzsteuernachschaу bei der Klägerin teilte der Beklagte durch Mitteilung vom 17.2.2016 mit, dass er zu einer Umsatzsteuersonderprüfung für den Besteuerungszeitraum 2013 übergegangen sei. Ausweislich des Berichts über die Umsatzsteuersonderprüfung datierend auf den 15.2.2016, auf den wegen der Einzelheiten verwiesen wird, traf der Prüfer im Wesentlichen die folgenden Feststellungen: C E habe den kompletten Sauenbestand zum Stichtag 30.6.2013 an die Klägerin gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten veräußert. Gleichzeitig habe C E die dazu notwendigen Ställe umsatzsteuerpflichtig an die Klägerin verpachtet. Obwohl die landwirtschaftlichen Flächen zurückbehalten worden seien und nach wie vor vom Einzelunternehmer C E im Rahmen des landwirtschaftlichen Ackerbaus bewirtschaftet würden, liege eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen vor, da diese Flächen für das Betreiben der gewerblichen Sauenhaltung keine wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellen würden. Ein in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführter Betrieb liege vor, wenn der veräußerte Teil des Unternehmens vom Erwerber als selbstständiges wirtschaftliches Unternehmen fortgeführt werden könne. Dies sei durch den Erwerb der Sauen und der Pacht der zugehörigen Stelle gegeben. Der Vorsteuerabzug aus der ausgestellten Rechnung i. H. von 31.685,92 € scheide daher aus.

Während der Umsatzsteuersonderprüfung wurde ein Gutachten des amtlichen landwirtschaftlichen Sachverständigen eingeholt. Dieser traf, ausweislich seiner Stellungnahme vom 6.11.2015, folgende Feststellungen: Die gesamte Hofstelle umfasse drei Betriebe. Die Klägerin betreibe eine gewerbliche Zuchtsauenhaltung. Dazu nutze sie die bisher vorhandenen Zuchtsauenställe und die in 2014 und 2015 fertiggestellten Sauenställe. C E, der zweite Betrieb, bewirtschaftete die landwirtschaftlichen Nutzflächen in der Größe von etwa 60 ha und ziehe in einem Ferkelaufzuchtstall mit 2.100 Aufzuchtplätzen Ferkel auf. Der dritte Betrieb, die D E und C E – G – GbR (nachfolgend: G GbR), die am 16.8.2013

5

6

gegründet wurde, kümmere sich um die Futtermittel für die von der Klägerin und C E gehaltenen Sauen und Ferkel. Die G GbR lagere, mahle und mische die Futtermittel (Getreide, Soja, Futtermittelergänzer) und befördere diese in die unterschiedlichen Ställe. Sie kaufe Getreide von F, C E und anderen Landwirten ein. Nach Aufbereitung werde das Futter in die Futterautomaten der Sauen- und Ferkelaufzuchtställe transportiert. Die gelieferten Mengen würden für jeden Stall elektronisch ermittelt und gegenüber den beiden Erwerbern abgerechnet. Nach Angaben C E's stelle sich der Sachverhalt im Rahmen der Fütterung wie folgt dar: Es seien zwei Fütterungsanlagen vorhanden. Die G GbR kaufe Komponenten, lagere, mahle und mische sie nach Bedarf der jeweiligen Betriebe. Das fertig gemischte Futter werde in eigenen Vorratssilos der belieferten Betriebe gelagert und von der Fütterungsanlage bei Bedarf abgerufen und zu den Schweinen transportiert. Die Fütterungsanlage stehe im Eigentum der abnehmenden Betriebe. Die G GbR liefere somit das fertige Futter in ein Silo der Klägerin bzw. C E's. Der Käufer des Futters transportiere es dann weiter zu seinen Stallungen.

Mit einer Erstattungsbescheid ausweisenden Umsatzsteuererklärung vom 6.8.2015 erklärte die Klägerin einen Umsatzsteuerbetrag i. H. von ./. 47.183,39 €. Der Beklagte stimmte dieser Erklärung durch Mitteilung vom 13.11.2015 zu. Mit Bescheid vom 25.2.2016 setzte der Beklagte die Umsatzsteuer – entsprechend den Feststellungen der Umsatzsteuersonderprüfung – auf ./. 14.279,48 € fest. Dagegen legte die Klägerin Einspruch ein, den der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 15.5.2017 als unbegründet zurückwies. Zur Begründung führte er aus, dass der Vorsteuerabzug zu versagen sei, da die Übertragung des gesamten Sauenbestands eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen darstelle. 7

Dagegen hat die Klägerin Klage erhoben und trägt zur Begründung vor, dass die Veräußerung des gesamten Sauenbestands ohne die dazugehörigen Ackerflächen keine Geschäftsveräußerung im Ganzen darstelle, da es an der Übertragung einer wesentlichen Betriebsgrundlage, nämlich den Ackerflächen, fehle. Sie führe – weder ganz noch teilweise – die Tätigkeit der landwirtschaftlichen Erzeugung des Landwirts C E fort, da sie weder über eigene noch gepachtete landwirtschaftliche Nutzflächen verfüge. Im Übrigen habe C E auch deshalb kein hinreichendes Ganzes, das die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ermögliche, übertragen, da C E nur den Sauenbestand an die Klägerin verkauft habe, nicht aber die Fütterungsanlagen und die Futtermittelvorräte. Die bloße Übertragung von Gegenständen, wie vorliegend der Verkauf des Sauenbestands, sei unter Verweis auf finanzgerichtliche Rechtsprechung (Urteil des Finanzgerichts – FG – Mecklenburg-Vorpommern vom 22.8.2014 3 V 38/14, Mehrwertsteuerrecht – MwStR – 2015, 352) nicht mit der Übertragung eines selbstständigen Unternehmensteils vergleichbar. Unter Verweis auf höchstrichterliche Rechtsprechung (Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 5.2.1970 V R 161/66, Sammlung amtlich veröffentlichter Entscheidungen des BFH – BFHE – 98, 228, Bundessteuerblatt – BStBl – II 1970, 365) würden nämlich bei einem landwirtschaftlichen Betrieb neben den Betriebsgrundstücken auch die Maschinen die wesentlichen Grundlagen des Betriebs bilden. Sie, die Klägerin, habe aber keine Betriebsvorrichtungen und keine Maschinen für die Feldbestellung übernommen. Genauso wenig habe sie Betriebsgrundstücke übernommen oder sei in bestehende Pachtverträge eingetreten. Nach alledem habe die Klägerin kein landwirtschaftliches Unternehmen von C E übernommen. 8

Im Übrigen seien die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG erfüllt und der Vorsteuerabzug aus der ausgestellten, den formellen Anforderungen genügenden Rechnung zu gewähren. 9

Die Klägerin beantragt,	
unter Änderung des Umsatzsteuerbescheids für 2013 vom 25.2.2016 und der Einspruchsentscheidung vom 15.5.2017 die Umsatzsteuer um weitere Vorsteuern aus der Rechnung vom 26.11.2013 i. H. von 31.685,92 € niedriger festzusetzen,	11
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	12
Der Beklagte beantragt,	13
die Klage abzuweisen.	14
Zur Begründung führt er ergänzend zur Einspruchsentscheidung aus, dass die Zurückbehaltung der Ackerflächen durch den Landwirt C E für seinen landwirtschaftlichen Betrieb die Geschäftsveräußerung eines gesondert geführten Betriebs i. S. des § 1 Abs. 1a UStG nicht ausschließe. Der Klägerin seien die wesentlichen Grundlagen zur Führung eines lebensfähigen Betriebsteils „Sauenhaltung“ zur Verfügung gestellt worden. Der vom Landwirt C E von seinem Unternehmen veräußerte Teil „Sauenhaltung“ bilde mit der langfristigen Überlassung der Stallgebäude und Einrichtungen einen für sich lebensfähigen unternehmerischen Organismus, den die Klägerin auch tatsächlich fortgeführt habe. Entscheidend sei allein, dass die übertragenen Vermögensgegenstände ein hinreichendes Ganzes bilden, um dem Erwerber, hier der Klägerin, die Fortsetzung der bisher durch den Veräußerer, hier C E, ausgeübten Tätigkeit „Sauenhaltung“ zu ermöglichen und die Tätigkeit auch fortgeführt werde. Dies sei im Streitfall auch tatsächlich geschehen.	15
Wegen weiterer Einzelheiten des Sachverhalts und des Vorbringens der Beteiligten wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und die vom Beklagten vorgelegten Verwaltungsvorgänge verwiesen.	16
<u>Entscheidungsgründe</u>	17
I. Die Klage ist unbegründet.	18
Der Umsatzsteuerbescheid für 2013 vom 25.2.2016 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 15.5.2017 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). Der Beklagte hat den begehrten Vorsteuerabzug zu Recht versagt, da der Umsatz über den gesamten Sauenbestand gemäß § 1 Abs. 1a UStG eine nicht umsatzsteuerbare Veräußerung eines in der Gliederung des Unternehmens (des Veräußerers) gesondert geführten Betriebs im Ganzen darstellt.	19
1. Ein Unternehmer kann gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG in der im Streitjahr geltenden Fassung die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbetrag abziehen. Dabei setzt die Ausübung des Vorsteuerabzugs voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt.	20
Dies entspricht den Vorgaben der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL), wonach nur die für den Umsatz gesetzlich geschuldete Steuer zum Vorsteuerabzug berechtigt (EuGH-Urteil vom 13.12.1989 C-342/87, Genius Holding, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung –HFR – 1991, 181). Gemeint ist betreffend die „gesetzlich geschuldete Steuer“ die vom leistenden Unternehmer für den steuerpflichtigen Umsatz nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 Alt. 1 UStG objektiv, d.h. nach dem deutschen Umsatzsteuergesetz geschuldete Steuer (Stadie in: Stadie, UStG, § 15 UStG, Rn.	21

237).

2. Der Veräußerer des gesamten Sauenbestands, C E, schuldet allerdings keine gesetzliche Umsatzsteuer, da der getätigte Umsatz nach § 1 Abs. 1a UStG nicht steuerbar ist. 22

a) 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. 23

b) § 1 Abs. 1a UStG dient seit dem 1.1.2007 der Umsetzung von Art. 19 MwStSystRL und ist richtlinienkonform auszulegen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 18.1.2005 V R 53/02, BFHE 208, 491 noch zum inhaltsgleichen Art. 5 Abs. 8 und Art. 6 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG)). 24

Art. 19 MwStSystRL lautet: 25

„Die Mitgliedstaaten können die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens, die entgeltlich oder unentgeltlich oder durch Einbringung in eine Gesellschaft erfolgt, behandeln, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt, und den Begünstigten der Übertragung als Rechtsnachfolger des Übertragenden ansehen. 26

Die Mitgliedstaaten können die erforderlichen Maßnahmen treffen, um Wettbewerbsverzerrungen für den Fall zu vermeiden, dass der Begünstigte nicht voll steuerpflichtig ist. Sie können ferner die erforderlichen Maßnahmen treffen, um Steuerhinterziehungen oder -umgehungen durch die Anwendung dieses Artikels vorzubeugen.“ 27

c) In Auslegung dieser normativen Grundlagen kommt es für die Begriffe des Gesamtvermögens und des Teilvermögens, die die Richtlinie gleichrangig verwendet, nicht darauf an, dass der Steuerpflichtige sein gesamtes Unternehmensvermögen auf den Erwerber überträgt. Im Hinblick auf die nach der EuGH-Rechtsprechung maßgebliche Absicht des Erwerbers, den übertragenen Geschäftsbetrieb oder Unternehmensteil zu betreiben, ist vielmehr entscheidend, ob die übertragenen Vermögensgegenstände die Fortsetzung einer bisher durch den Veräußerer ausgeübten Tätigkeit ermöglichen. Hierbei ist maßgeblich, ob die übertragenen Vermögensgegenstände ein hinreichendes Ganzes bilden, um die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu ermöglichen. Dabei ist im Rahmen einer Gesamtwürdigung die Art der übertragenen Vermögensgegenstände und der Grad der Übereinstimmung oder Ähnlichkeit zwischen den vor und nach der Übertragung ausgeübten Tätigkeiten zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 28.11.2002 V R 3/01, BFHE 200, 160, BStBl II 2004, 665 und vom 23.8.2007 V R 14/05, BFHE 219, 229, BStBl II 2008, 165). 28

§ 1 Abs. 1a UStG setzt nicht voraus, dass der Erwerber das Unternehmen unverändert weiterführt. Der vom EuGH bei der Auslegung betonte Vereinfachungszweck greift vielmehr auch dann ein, wenn der Erwerber den von ihm erworbenen Geschäftsbetrieb aus z.B. betriebswirtschaftlichen oder kaufmännischen Gründen in seinem Zuschnitt ändert oder modernisiert. Die Wesentlichkeit einzelner Betriebsgrundlagen und die Möglichkeit zur Unternehmensfortführung ohne großen finanziellen Aufwand stellen in diesem Zusammenhang keine eigenständigen Voraussetzungen für die Nichtsteuerbarkeit dar, sondern sind im Rahmen der Gesamtwürdigung zu berücksichtigen, aus der sich ergibt, ob 29

das übertragene Unternehmensvermögen als hinreichendes Ganzes die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ermöglicht. Hieran fehlt es z.B., wenn nur der Warenbestand verkauft wird (EuGH-Urteil vom 27.11.2003 C-497/01, Zita Modes, HFR 2004, 402).

Eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung kann auf mehreren zeitlich versetzten Kausalgeschäften beruhen, wenn diese in einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang stehen und die Übertragung des Unternehmens auf einen Erwerber zur Beendigung der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit führt und dies auch für den Erwerber offensichtlich ist (BFH-Urteil vom 1.8.2002 V R 17/01, BFHE 200, 97, BStBl II 2004, 626). 30

d) Da es im Streitfall um die Veräußerung eines in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführten Betriebs durch einen Land- und Forstwirt geht, ist auch die historische Entwicklung dieser Vorschrift im Kontext der Durchschnittsatzbesteuerung im Rahmen der Auslegung zu berücksichtigen. Der BFH (Urteil vom 15.10.1998 V R 69/97, BFHE 187, 93, BStBl II 1999, 41) führt hierzu aus: 31

„§ 1 Abs. 1a UStG 1993 ist mit Wirkung vom 1. Januar 1994 durch das Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz (StMBG) vom 21. Dezember 1993 (BGBl I 1993, 2310) in das Umsatzsteuergesetz eingefügt worden (vgl. Art. 20 Nr. 1 Buchst. b StMBG). Nach der Begründung des Gesetzentwurfs zum StMBG (BTDrucks 12/5630, S. 84) regelt die Vorschrift die Nichtsteuerbarkeit der Geschäftsveräußerung im ganzen und setzt Art. 5 Abs. 8 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 um. Gemäß der Richtlinienbestimmung 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. Die Mitgliedstaaten treffen ggf. die erforderlichen Maßnahmen, um Wettbewerbsverzerrungen für den Fall zu vermeiden, daß der Begünstigte nicht voll steuerpflichtig ist. 32

bb) Gleichzeitig hat der Gesetzgeber § 24 Abs. 1 Sätze 2 und 3 UStG 1993 ersatzlos gestrichen (vgl. Art. 20 Nr. 22 Buchst. a bb StMBG). Diese Vorschriften lauteten: "Die Umsätze im Rahmen einer Betriebsveräußerung unterliegen nicht der Steuer. Eine Betriebsveräußerung im Sinne des Satzes 2 liegt vor, wenn ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb oder Teilbetrieb übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht wird, auch wenn einzelne Wirtschaftsgüter davon ausgenommen werden." 33

§ 24 Abs. 1 Sätze 2 und 3 UStG 1993 waren mit Wirkung vom 1. Januar 1992 durch das Steueränderungsgesetz (StÄndG) 1992 vom 25. Februar 1992 (BGBl I 1992, 297) in das Umsatzsteuergesetz aufgenommen worden (vgl. Art. 12 Nr. 6 a StÄndG 1992), und zwar mit folgender Begründung (vgl. BTDrucks 12/1506, S. 178): "Durch die Änderung werden die Umsätze im Rahmen der Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs oder Teilbetriebs einschließlich des Einbringens in eine Gesellschaft von der Durchschnittsatzbesteuerung ausgenommen. Zugleich wird bestimmt, daß diese Umsätze nicht der Umsatzsteuer unterliegen. 34

Die Änderung entspricht einer Anregung des Bundesrechnungshofs. Der Bundesrechnungshof hat in seinem Bericht gemäß § 99 BHO (BT-Drucksache 12/1040) festgestellt, daß 35

- die Gründung von Familienpersonengesellschaften in der Landwirtschaft zu erheblichen Vorsteuererstattungen bei der Gesellschaft geführt hat, ohne daß der einbringende Landwirt die entsprechende Umsatzsteuer abzuführen hatte, und
 - die Finanzverwaltung dieser Gestaltung mit der bisherigen Fassung des § 24 UStG sowie mit den abgabenrechtlichen Möglichkeiten des § 42 AO nicht wirksam begegnen konnte. 37
- Die Änderung soll die unerwünschten Steuervorteile verhindern. Sie stellt andererseits sicher, daß sich keine steuerlichen Nachteile ergeben, wenn der Erwerber des Betriebs die Durchschnittsatzbesteuerung fortführt. Die Vorschrift greift auch dann ein, wenn der bisherige Betriebsinhaber Teile des Betriebsvermögens zurückbehält, z.B. wenn er die Grundstücke lediglich vermietet oder verpachtet. Sie erstreckt sich nicht auf einzelne Hilfsgeschäfte (z.B. Verkauf eines gebrauchten Traktors)." 38
- cc) Die Streichung von § 24 Abs. 1 Sätze 2 und 3 UStG 1993 durch das StMBG "steht im Zusammenhang mit der Neuregelung der umsatzsteuerlichen Behandlung der Geschäftsveräußerung im ganzen. Durch die Einfügung des § 1 Abs. 1a UStG wird die Nichtsteuerbarkeit der Geschäftsveräußerung allgemein geregelt und damit in § 24 entbehrlich" (vgl. Bericht des Finanzausschusses vom 8. November 1993, BTDrucks 12/6078, S. 135). 39
- Ebenfalls für "entbehrlich" wurde eine noch im Gesetzentwurf zum StMBG enthaltene Regelung gehalten, die an die Stelle von § 24 Abs. 1 Sätze 2 und 3 UStG 1993 treten sollte (vgl. BTDrucks 12/5940 vom 21. Oktober 1993, S. 17, 30). Danach sollte § 24 Abs. 1 Sätze 2 und 3 UStG 1993 durch folgenden Satz ersetzt werden: "§ 1 Abs. 1a gilt auch für die Übereignung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs oder Teilbetriebs einschließlich der Einbringung in eine Gesellschaft, auch wenn einzelne Wirtschaftsgüter davon ausgenommen werden" (vgl. Art. 15 Nr. 22 Buchst. a des Gesetzentwurfs zum StMBG, BTDrucks 12/5630, S. 34). Die Vorschrift sollte sicherstellen, "daß auch künftig die Veräußerung eines Betriebs unter Zurückbehaltung z.B. der Betriebsgrundstücke nicht steuerbar ist" (vgl. Gesetzentwurf zum StMBG, BTDrucks 12/5630, S. 89). 40
- dd) Aufgrund dieser Entwicklung des § 24 Abs. 1 UStG 1991/1993 und der dazu dargelegten Gesetzesmaterialien kommt der Senat zu der Auffassung, daß durch die Streichung von § 24 Abs. 1 Sätze 2 und 3 UStG 1993 mit Wirkung vom 1. Januar 1994 in der Sache keine Rechtsänderung eingetreten ist." 41
3. Der erkennende Senat sieht in der Veräußerung des gesamten Sauenbestands unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände dieses Einzelfalls im Rahmen einer Gesamtwürdigung eine nicht umsatzsteuerbare Veräußerung eines in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführten Betriebs im Ganzen gemäß § 1 Abs. 1a UStG. Im Streitfall wurde ein in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführter Betrieb (a) an lediglich einen anderen Unternehmer übertragen, der das Unternehmen fortgeführt hat (b)). 42
- a) Die Klägerin hat von C E sämtliche Gegenstände erworben, die zur Fortführung des Betriebs „Sauenhaltung“ erforderlich waren. Dies betraf zum einen sämtliche zu mäsende Sauen. Darüber hinaus wurden der Klägerin die für die Sauenhaltung erforderlichen Ställe verpachtet. Nach der Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 19.12.2018 C-17/18, Mailat, HFR 2019, 72, Rn. 20), der sich der erkennende Senat anschließt, ist nicht erforderlich, dass der Erwerber Eigentümer der für die Unternehmensfortführung maßgeblichen Gegenstände wird, sondern ggf. unentgeltlich oder entgeltlich, wie im Streitfall im Rahmen einer Pacht, 43

weiter verwenden kann. Damit konnte die Klägerin, wie zuvor C E, die Sauen weiter mästen und mit Erreichen eines gewissen Mindestgewichts veräußern. Diese Umsätze hat die Klägerin, genauso wie C E zuvor auch, getätigt, so dass bereits dadurch die Übertragung eines in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführten Betriebs „Sauenhaltung“ belegt ist. Nach Auffassung des erkennenden Senats kommt es nicht darauf an, dass die Klägerin kein Eigentum an Fütterungsanlagen und Futtermittelgründe erworben hat. Zum einen hat bereits – in engem zeitliche Zusammenhang zum Erwerb – am 16.8.2013 die neu gegründete G GbR die Beschaffung und Vorbereitung der Futtermittelgrundlage der Klägerin übernommen, was, wovon der Senat ausgeht, bereits bei der Umstrukturierung zum 1.7.2013 durch die Klägerin und C E avisiert war. Zum anderen, da die die Klägerin das Unternehmen „Sauenhaltung“ ohne weiteres fortführen konnte, sie sich also die Futtermittel tatsächlich beschaffen und die Fütterungsanlage tatsächlich verwenden konnte – ohne das die Klägerin hierfür eine vertragliche Grundlage vorgelegt hat –, kommt dem Futtermittel und der Fütterungsanlage keine Eigenschaft als wesentliche Betriebsgrundlage zu. Der Klägerin haben alle Mittel zur Fortführung des Betriebs „Sauenhaltung“, sei es entgeltlich oder unentgeltlich, tatsächlich zur Verfügung gestanden und sie hat diese auch tatsächlich genutzt.

Der Senat ist außerdem der Auffassung, dass die durch C E nicht mitveräußerten Ackerflächen im Streitfall keine wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellen, die dem Vorgang die Qualität als Veräußerung eines in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführten Betriebs nehmen. Es ist zwar zutreffend, dass sich das Unternehmen nach dem Erwerb des Sauenbestands dahingehend geändert hat, dass die Klägerin unter die Regelbesteuerung fällt und mangels Ackerflächen keine Versteuerung der Umsätze mit Sauen nach Durchschnittssätzen (§ 24 UStG) vornehmen darf, während dies zuvor bei C E noch der Fall war. Nach Auffassung des erkennenden Senats handelt es sich hierbei, also bei der Vorhaltung der Ackerflächen, aber nur um eine Betriebsgrundlage, die die Inanspruchnahme einer besonderen umsatzsteuerlichen Vergünstigung ermöglicht, nämlich der Durchschnittssatzbesteuerung. Eine den Charakter des Unternehmens i. S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG beeinflussende Bedeutung, und nur auf dieses Unternehmen nimmt § 1 Abs. 1a UStG Bezug, kommt den Ackerflächen nicht zu. Das Unternehmen bzw. der Unternehmensteil liegt allein in der Mast und der Veräußerung von Sauen. Dieses Unternehmen kann und konnte die Klägerin nach dem Erwerb des gesamten Sauenbestands fortführen.

44

Diese Auslegung des § 1 Abs. 1a UStG berücksichtigt den Umstand, dass die Klägerin und C E bei anderer Auslegung eine Vorsteuererstattung „aus dem Nichts“ kriert hätten. Obwohl durch den Umstrukturierungsvorgang die Unternehmen zwischen der Klägerin und C E (Sauenhaltung / Ferkelaufzucht) lediglich getauscht wurden, würde die in der Person des C E anwendbare Durchschnittssatzbesteuerung dazu führen, dass er selbst die Umsatzsteuer nicht abzuführen hätte, aber die Klägerin dennoch die Vorsteuern abziehen könnte. Für den erstmaligen und einmaligen Vorgang der Unternehmensumstrukturierung greift nach Auffassung des Senats das Verdikt des Rechtsmissbrauchs (§ 42 AO) nicht ein, so dass es keine komplementären korrigierenden Rechtsinstitute gibt. Die Vorschrift des § 24 UStG kann gleichwohl nicht so weitgehend verstanden werden, dass diese bei einer Unternehmensumstrukturierung, d.h. einem Unternehmenstausch, in eine Subvention durch Entstehung eines Vorsteuererstattungsanspruchs mündet. Vor diesem Hintergrund ist eine weite Auslegung des Begriffs „des in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführten Betriebs“, wie vom Senat unter I. 3. a) vorgenommen, geboten.

45

46

b) Die Klägerin ist – zwischen den Beteiligten unstrittig – eine Unternehmerin und hat auch als einzige die für die Fortführung des Unternehmens von C E erforderlichen Betriebsgrundlagen erworben. Sie hat den gesondert geführten Betrieb auch tatsächlich fortgeführt. Anders als in dem vom FG Mecklenburg-Vorpommern entschiedenen Fall (Beschluss vom 22.8.2014 3 V 38/14, MwStR 2015, 352), in dem allein sämtliche landwirtschaftlichen Maschinen übertragen worden sind, ist durch die Übertragung des Sauenbestandes und gleichzeitiger (langfristiger) Verpachtung der Stallungen und Betriebseinrichtungen ein hinreichendes Ganzes auf die Klägerin übergegangen, das ihr die Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit Sauenhaltung ermöglicht.

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

47

III. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen.

48