

# Urteil vom 11. November 2015, V R 37/14

## Überlassung von Inventar eines Pflegeheims als Nebenleistung

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 12 Buchst a, EWGRL 388/77 Art 13 Teil B Buchst b, EGRL 112/2006 Art 135 Abs 1 Buchst l, UStAE Abschn 4.12.1 Abs 6, UStG VZ 2006 , UStG VZ 2007 , UStG VZ 2008 , UStG VZ 2009 , UStG VZ 2010

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 12. Februar 2014, Az: 5 K 282/12

## Leitsätze

1. Die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG umfasst die Vermietung möblierter Räume oder Gebäude, wenn es sich um eine auf Dauer angelegte und nicht um eine kurzfristige Überlassung handelt (entgegen Abschn. 4.12.1. Abs. 6 UStAE).
2. Leistungen, die für die Nutzung einer gemieteten Immobilie nützlich oder sogar notwendig sind, können im Einzelfall entweder Nebenleistungen darstellen oder mit der Vermietung untrennbar verbunden sein und mit dieser eine einheitliche Leistung bilden.
3. Die Feststellung, ob im konkreten Fall eine einheitliche Leistung vorliegt, obliegt den nationalen Gerichten. Sie ist in der Regel eine Tatsachenwürdigung durch das FG, die den BFH grundsätzlich gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindet.

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 13. Februar 2014 5 K 282/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist Eigentümerin des Seniorenwohnparcs X. Der Seniorenwohnpark enthält 50 Apartments und 10 Pflegezimmer auf einer Pflegestation mit insgesamt 63 Betten.
- 2 Mit Vertrag vom 1. August 2003 verpachtete die Klägerin diesen Seniorenwohnpark an A. Die Verpachtung umfasste das gesamte Grundstück, das Seniorenwohnheim und "... die Einrichtung der Wohnanlage, soweit diese vom Verpächter angeschafft worden ist". Ausweislich des Pachtvertrages betrug der Pachtzins für das Grundstück und die Gebäude des Seniorenwohnparcs 50.000 € monatlich und für das bewegliche Inventar 6.000 € monatlich. Der Betrag von 6.000 € beinhaltete die "gesetzliche Mehrwertsteuer". Bei dem Inventar handelte es sich zu ca. 80 % um Pflegebetten und speziell abgestimmte, zum Betrieb eines Seniorenheims zwingend erforderliche Ausstattungselemente. Hinsichtlich der (mit-)verpachteten Einrichtungsgegenstände verpflichtete sich die Pächterin, für zerstörte, sonst unbrauchbare oder bei Pachtende fehlende Gegenstände Ersatz oder Vergütung zu leisten.
- 3 Mit ihren Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre (2006 bis 2010) erklärte die Klägerin u.a. die Verpachtung der Einrichtungsgegenstände als steuerpflichtigen Umsatz.
- 4 Mit Vereinbarung vom 1. Januar 2011 beendeten die Klägerin und die Pächterin die Verpachtung der Einrichtungsgegenstände zum 31. Dezember 2010. Die Verpachtung des Seniorenwohnparcs blieb davon unberührt.

- 5 Mit Schreiben vom 14. Mai 2010 beantragte die Klägerin unter Hinweis auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 20. August 2009 V R 21/08 (BFH/NV 2010, 473), die Verpachtung der Einrichtungsgegenstände als Nebenleistung zur Verpachtung des Grundstücks als umsatzsteuerfrei zu behandeln und die Umsatzsteuerfestsetzungen entsprechend zu berichtigen. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) lehnte diesen Antrag ab.
- 6 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage nach erfolglosem Einspruchsverfahren statt. Es ging davon aus, das mitverpachtete Inventar habe für die Pächterin keinen eigenen selbständigen Zweck gehabt, sondern sei nur das Mittel gewesen, um die Hauptleistung, nämlich die Miete des Gebäudes unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Bei der Verpachtung habe es sich somit um eine Nebenleistung gehandelt, die umsatzsteuerrechtlich ebenso zu behandeln sei wie die nach § 4 Nr. 12 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) steuerfreie Hauptleistung.
- 7 Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision und rügt Verletzung materiellen Rechts (§ 4 Nr. 12 Buchst. a UStG). Die Verpachtung des Inventars habe gegenüber der Überlassung des Gebäudes einen eigenständigen wirtschaftlichen Wert und sei deshalb umsatzsteuerrechtlich gesondert zu beurteilen. Das Inventar sei für den Betrieb des Seniorenwohnheimes benötigt worden und habe von der Pächterin anderweitig beschafft werden müssen, wenn die Klägerin es nicht mitverpachtet hätte. Die eigenständige wirtschaftliche Bedeutung der Inventarverpachtung dokumentiere sich darüber hinaus insbesondere in der gesonderten Entgeltvereinbarung und in der Anschubfinanzierung für den Betrieb der Pächterin. Zudem sei das Inventar nicht zum Verbrauch überlassen worden, denn die Pächterin habe Ersatz oder Vergütung für zerstörte oder bei Pachtende fehlende Gegenstände geschuldet. Das rechtfertige eine andere umsatzsteuerrechtliche Beurteilung als im Sachverhalt des BFH-Urteils in BFH/NV 2010, 473. Die eigenständige wirtschaftliche Bedeutung beider Leistungen zeige sich auch daran, dass die Verpachtung der Einrichtungsgegenstände zum 31. Dezember 2010 geendet habe, wohingegen das Seniorenwohnheim über den 31. Dezember 2010 hinaus der Pächterin überlassen worden sei.
- 8 Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.
- 10 Bei der Verpachtung der Seniorenwohnanlage habe es sich um eine einheitliche Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne gehandelt. Daran ändere auch ein etwaiger eigenständiger wirtschaftlicher Gehalt nichts.

## Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision des FA ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Würdigung des FG, dass es sich bei der Überlassung des Inventars um eine Nebenleistung zur gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfreien Verpachtung des Seniorenwohn-parks gehandelt hat, die aus diesem Grund ebenfalls von der Steuerbefreiung umfasst wird, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 12 1. Steuerfrei ist nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG u.a. die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücken. Die Steuerbefreiung beruhte unionsrechtlich im Streitjahr 2006 auf Art. 13 Teil B Buchst. b 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) und beruht seit 2007 auf Art. 135 Abs. 1 Buchst. l der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vom 28. November 2006 (MwStSystRL). Danach ist die "Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" steuerfrei.
- 13 2. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH), der sich der BFH angeschlossen hat, gelten für die Frage, ob mehrere Tätigkeiten steuerrechtlich zu nur einem Umsatz oder mehreren eigenständigen Umsätzen führen, die Grundsätze, die der Senat u.a. bereits in seinem Urteil in BFH/NV 2010, 473 dargelegt hat. Hierauf und auf die neuere Rechtsprechung des EuGH (z.B. Urteile vom 16. April 2015 C-42/14, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, EU:C:2015:229, Rz 30 ff.; vom 27. September 2012 C-392/11, Field Fisher Waterhouse, EU:C:2012:597, Rz 14 ff.) und des BFH (z.B. Beschluss vom 28. Oktober 2010 V R 9/10, BFHE 231, 360, BStBl II 2011,

360, Rz 42 ff.; Urteil vom 10. Januar 2013 V R 31/10, BFHE 240, 380, BStBl II 2013, 352, Rz 18 ff.) wird Bezug genommen.

- 14** 3. Der Senat hat in seinem Urteil in BFH/NV 2010, 473 darüber hinaus auf seine ständige Rechtsprechung verwiesen, wonach die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG auch die Vermietung möblierter Räume oder Gebäude umfasst, wenn es sich um eine auf Dauer angelegte und nicht um eine kurzfristige Überlassung handelt. Diese Rechtsprechung hat der Senat fortgeführt (z.B. BFH-Urteile vom 8. August 2013 V R 7/13, BFH/NV 2013, 1952, Rz 16; vom 22. August 2013 V R 18/12, BFHE 243, 32, BStBl II 2013, 1058, Rz 12). Der XI. Senat hat sich dem angeschlossen (z.B. BFH-Urteile vom 17. Dezember 2014 XI R 16/11, BFH/NV 2015, 636, Rz 21; vom 19. Februar 2014 XI R 1/12, BFH/NV 2014, 1398, Rz 23). Diese Rechtsprechung wird, worauf der Senat im Urteil in BFH/NV 2010, 473 ebenfalls hingewiesen hat, durch das EuGH-Urteil vom 12. Februar 1998 C-346/95 (Elisabeth Blasi, EU:C:1998:51, Rz 17 ff.) bestätigt.
- 15** Soweit die Finanzverwaltung in Abschn. 4.12.1 Abs. 6 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) noch in der Fassung vom 31. Oktober 2013 unter Hinweis auf zwei Entscheidungen des Reichsfinanzhofs aus den Jahren 1939 und 1940 (Urteile vom 5. Mai 1939 V 498/38, RStBl 1939, 806, und vom 23. Februar 1940 V 303/38, RStBl 1940, 448) von anderen Grundsätzen ausging und nunmehr in Abschn. 4.12.1 Abs. 6 UStAE i.d.F. vom 22. Juli 2014 "in der Regel" von anderen Grundsätzen ausgeht, folgt der Senat dem nicht.
- 16** 4. Leistungen, die für die Nutzung einer gemieteten Immobilie nützlich oder sogar notwendig sind, können im Einzelfall entweder unabhängig von der Vermietung der Immobilie bestehen, Nebenleistungen darstellen oder von der Vermietung untrennbar sein und mit dieser eine einheitliche Leistung bilden (EuGH-Urteil *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, EU:C:2015:229, Rz 36).
- 17** a) Zwar weist das FA zutreffend darauf hin, dass die gesonderte Entgeltvereinbarung bei Leistungen, die auch von Dritten erbracht werden können, ein Indiz für das Vorliegen selbständiger Leistungen ist (EuGH-Urteil vom 11. Juni 2009 C-572/07, *Tellmer Property*, EU:C:2009:365, Rz 22, 24). Eine entscheidende Bedeutung kommt der gesonderten Rechnungsstellung und eigenständigen Bildung des Leistungspreises für das Vorliegen selbständiger Leistungen hingegen nicht zu (EuGH-Urteil vom 17. Januar 2013 C-224/11, *BGŻ Leasing*, EU:C:2013:15, Rz 44). Auch dass für die Pächterin ggf. die Möglichkeit bestand, Inventar von Dritten zu pachten oder zu mieten, spricht nicht entscheidend gegen eine einheitliche Leistung (vgl. EuGH-Urteile *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, EU:C:2015:229 Rz 41; *Field Fisher Waterhouse*, EU:C:2012:597, Rz 26). Bildet hingegen ein zur Miete angebotenes Gebäude mit begleitenden Leistungen in wirtschaftlicher Hinsicht objektiv eine Gesamtheit, kann davon ausgegangen werden, dass diese Leistungen mit der Vermietung eine einheitliche Leistung bilden (EuGH-Urteil *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, EU:C:2015:229, Rz 42).
- 18** b) Ausgehend von diesen Grundsätzen obliegt die Feststellung, ob im konkreten Fall eine einheitliche Leistung vorliegt, den nationalen Gerichten, die dabei die notwendigen Bewertungen unter Berücksichtigung der Gesamtumstände, unter denen die Vermietung und die sie begleitenden Leistungen abgewickelt werden, vorzunehmen haben (EuGH-Urteile *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, EU:C:2015:229, Rz 46; vom 10. März 2011 C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, *Bog u.a.*, EU:C:2011:135, Rz 55; *Field Fisher Waterhouse*, EU:C:2012:597, Rz 20; vom 17. Januar 2013 C-224/11, *BGŻ Leasing*, EU:C:2013:15, Rz 33). Diese Gesamtbetrachtung ist im Wesentlichen das Ergebnis einer tatsächlichen Würdigung durch das FG, die den BFH grundsätzlich gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindet (z.B. BFH-Urteile vom 13. November 2013 XI R 24/11, BFHE 243, 471, Rz 42; in BFHE 240, 380, BStBl II 2013, 352, Rz 29; vom 13. Januar 2011 V R 63/09, BFHE 233, 64, BStBl II 2011, 461, Rz 23).
- 19** c) Ausgehend hiervon ist die Würdigung des FG auch vor dem Hintergrund des EuGH-Urteils *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, EU:C:2015:229 nicht zu beanstanden. Denn Leistungen, die für die Nutzung einer gemieteten Immobilie nützlich oder notwendig sind, können entweder unabhängig von der Vermietung der Immobilie bestehen, Nebenleistungen darstellen oder mit der Vermietung eine einheitliche Leistung bilden (EuGH-Urteil *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, EU:C:2015:229, Rz 36). Allerdings sind insbesondere Mietnebenkosten zugrunde liegende Leistungen wie die Zurverfügungstellung von Wasser, Elektrizität oder Wärme, über deren Verbrauch der Mieter entscheiden kann und die durch die Anbringung von individuellen Zählern kontrolliert und in Abhängigkeit des Verbrauchs abgerechnet werden, grundsätzlich als von der Vermietung getrennt anzusehen (EuGH-Urteil *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, EU:C:2015:229, Rz 39). Hiermit ist der vorliegende Fall aber nicht vergleichbar, denn die Klägerin hat der Pächterin ein betriebs- und benutzungsfähiges Seniorenpflegeheim zur Verfügung gestellt, weil es sich bei dem mitverpachteten Inventar ganz

überwiegend um speziell abgestimmte, zum Betrieb eines Seniorenheims zwingend erforderliche Ausstattungselemente gehandelt hat. Die Würdigung, dass unter den konkreten Umständen des Einzelfalles die Überlassung des Mobiliars nur dazu gedient habe, die vertragsmäßige Nutzung des als Seniorenpflegeheim vermieteten Gebäudes unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen, ist möglich, verfahrensrechtlich einwandfrei zustande gekommen und verstößt weder gegen allgemeine Erfahrungssätze noch gegen Denkgesetze. Das wird im Übrigen durch den Vortrag des FA, wonach das Inventar für den Betrieb des Seniorenwohnheims benötigt worden sei und die Pächterin sich das Inventar, wenn es nicht mitverpachtet worden wäre, auf andere Weise habe beschaffen müssen, ausdrücklich bestätigt.

**20** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)