

Urteil vom 30. November 2016, V R 18/16

Steuerfreie Übernahme von Verbindlichkeiten

ECLI:DE:BFH:2016:U.301116.VR18.16.0

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 8 Buchst g, EGRL 112/2006 Art 135 Abs 1 Buchst c, UStG VZ 2007

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 03. November 2015, Az: 7 K 7351/13

Leitsätze

Verpflichtet sich der Unternehmer gegen Entgelt, ein Mietverhältnis einzugehen, ist die Leistung nach § 4 Nr. 8 Buchst. g UStG steuerfrei.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 4. November 2015 7 K 7351/13 aufgehoben und der Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 14. August 2012 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 15. Mai 2013 und der Einspruchsentscheidung vom 9. September 2013 dahingehend geändert, dass die Umsatzsteuer um 143.697,57 € gemindert auf ... festgesetzt wird.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die A-KG (KG) war Eigentümer eines mit einem Gewerbegebäude bebauten Grundstücks (Grundstück), das zum Teil vermietet war und im Übrigen leer stand. Die KG beabsichtigte, das Grundstück zu veräußern. Der Kaufinteressent wollte das Objekt nur unter der Bedingung erwerben, dass ein bestimmter Anteil der Leerstandsfläche zusätzlich für einen Zeitraum von fünf Jahren vermietet wurde. Die KG und die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine Immobilienverwaltungsgesellschaft mbH, vereinbarten daher am 19. Februar 2007, dass die Klägerin "unmittelbar gegenüber dem Käufer des Grundstücks" Mieterverpflichtungen gemäß dem Entwurf eines Mietvertrages übernehmen sollte. Für die Übernahme dieser Mieterverpflichtung sollte die Klägerin von der KG eine einmalige Vergütung in Höhe von 900.000 € erhalten. Der Betrag war nach Eingang des Grundstückskaufpreises bei der KG zu zahlen. Die KG und Klägerin schlossen noch am selben Tag den Mietvertrag ab. Das Mietverhältnis sollte am 1. April 2007 beginnen und fünf Jahre dauern. Die Monatsmiete betrug 15.000 € zuzüglich Umsatzsteuer. Unter Berücksichtigung von Betriebs- und Nebenkostenvorauszahlungen belief sich der monatliche Gesamtmietzins auf 23.737,53 € (darin enthalten Umsatzsteuer in Höhe von 3.790,03 €).
- 2 Die KG veräußerte das Grundstück mit notariellem Vertrag vom 19. Februar 2007 an den Erwerber. Der Erwerber trat in das zwischen der Klägerin und der KG begründete Mietverhältnis ein. Die Klägerin erhielt im Streitjahr 2007 von der KG die vereinbarte Vergütung von 900.000 € und legte den Betrag als Festgeld bei einer Bank an, die die vertraglich vorgesehene Bürgschaft zugunsten des Vermieters ausreichte.
- 3 Im Anschluss an eine Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--), davon aus, dass die Klägerin aufgrund der Vereinbarung vom 19. Februar 2007 eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung erbracht habe. Das FA erhöhte die zum Regelsteuersatz steuerpflichtigen Umsätze um das sich aus der Gegenleistung von 900.000 € errechnete Entgelt von 756.303 € und die Umsatzsteuer um 143.697,57 €.
- 4 Einspruch und Klage zum Finanzgericht (FG) hatten keinen Erfolg. Nach dem in Entscheidungen der Finanzgerichte

(EFG) 2016, 1112 veröffentlichten Urteil des FG erbrachte die Klägerin eine steuerbare Leistung. Die KG habe durch die Bereitschaft der Klägerin, den Mietvertrag gemäß den Vorgaben der KG abzuschließen, einen Vorteil mit wirtschaftlichem Gehalt erlangt, da der Erwerber des Grundstücks ein Interesse an einer möglichst hohen Vermietungsquote geäußert hatte. Der Mietvertrag mit der Klägerin sollte die geforderte Vermietungsquote herstellen, ohne dass ein Interesse an der Vermietung bestimmter Gebäudeteile bestanden habe. Unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) zur Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) habe die KG nicht dafür gezahlt, dass die Klägerin mit ihr für die Laufzeit des Mietvertrages ein Mietverhältnis unterhielt, sondern dafür, dass die Klägerin sich bereit erklärte, ein solches Mietverhältnis über die vereinbarte Laufzeit unter Stellung einer Mietsicherheit mit dem Erwerber durchzuführen, obwohl die Klägerin an der Anmietung von Fläche nicht interessiert gewesen sei. Dadurch sei der KG ein verbrauchbarer Vorteil zugeflossen, da sie nunmehr den Kaufvertrag mit dem Erwerber abschließen konnte. Die Leistung der Klägerin sei auch nicht gemäß § 4 Nr. 8 Buchst. g des Umsatzsteuergesetzes (UStG) steuerfrei. Die dort vorgesehene Steuerfreiheit für die Übernahme von Verbindlichkeiten, von Bürgschaften und anderen Sicherheiten sowie die Vermittlung dieser Umsätze erfasse nicht die Eingehung gegenseitiger Verträge. Die Leistung habe auch nicht den Charakter eines Finanzgeschäfts, da das Eingehen eines Mietvertrags kein banktypisches Geschäft sei und sich nicht im Hin- und Herbewegen von Kapital erschöpfe.

- 5 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Revision, die sie auf Verletzung materiellen Rechts stützt. Sie habe bereits keine Leistung ausgeführt, die über die Zahlung des Mietzinses hinausgehe. Sie habe insbesondere keine Werbeleistung als Prestigemieter erbracht. Ein Vorteil habe sich im Streitfall nur aus der Zahlung der Miete ergeben. Selbst wenn eine Leistung vorläge, sei diese zumindest steuerfrei. Dem stehe die Rechtsprechung zur Übernahme bestehender Verträge nicht entgegen. Mit der Mietzahlung habe sie eine Geldverbindlichkeit übernommen.
- 6 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das Urteil des FG aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 14. August 2012 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 15. Mai 2013 und der Einspruchsentscheidung vom 9. September 2013 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer um 143.697,57 € gemindert auf ... festgesetzt wird.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 8 Die Leistung der Klägerin sei steuerbar und nicht steuerfrei.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision der Klägerin ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und der Klage stattzugeben (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Senat hat bereits Zweifel, ob die durch die Klägerin erbrachte Leistung überhaupt steuerbar ist. Sie ist jedenfalls nach § 4 Nr. 8 Buchst. g UStG steuerfrei.
- 10 1. Die Übernahme von Verbindlichkeiten, von Bürgschaften und anderen Sicherheiten sowie die Vermittlung dieser Umsätze ist steuerfrei (§ 4 Nr. 8 Buchst. g UStG).
- 11 a) § 4 Nr. 8 Buchst. g UStG erfasst nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) z.B. die entgeltliche Übernahme einer Ausbietungsgarantie (Urteil vom 22. Oktober 1992 V R 53/89, BFHE 169, 551, BStBl II 1993, 318, Leitsatz). Steuerfrei ist auch der steuerbare Verzicht auf eine Mietgarantie, wenn die Einräumung der Mietgarantie nach § 4 Nr. 8 Buchst. g UStG steuerfrei ist oder --bei Entgeltlichkeit-- steuerfrei wäre (BFH-Urteil vom 15. April 2015 V R 46/13, BFHE 250, 253, BStBl II 2015, 947, Leitsatz 2).
- 12 b) Unionsrechtlich beruht die Steuerfreiheit auf Art. 135 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) (zuvor: Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 2 der Richtlinie 77/388/EWG). Steuerfrei ist danach die Vermittlung und Übernahme von Verbindlichkeiten, Bürgschaften und anderen Sicherheiten und Garantien sowie die Verwaltung von Kreditsicherheiten durch die Kreditgeber. Diese Steuerfreiheit bezieht sich auf Finanzdienstleistungen (EuGH-Urteil Velvet & Steel Immobilien vom 19. April 2007 C-455/05, EU:C:2007:232, Rz 21 zu Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 2 der Richtlinie 77/388/EWG).

Hierzu gehört nicht die Übernahme der Verpflichtung, eine Immobilie zu renovieren, da es sich der Art nach nicht um ein Finanzgeschäft handelt (EuGH-Urteil Velvet & Steel Immobilien, EU:C:2007:232, Rz 23). Der EuGH hat dies insbesondere damit begründet, dass die Befreiung von Finanzgeschäften bezwecke, Schwierigkeiten zu beseitigen, die mit der Bestimmung der Bemessungsgrundlage verbunden sind (EuGH-Urteil Velvet & Steel Immobilien, EU:C:2007:232, Rz 24). Der Begriff der "Übernahme von Verbindlichkeiten" i.S. von Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 2 der Richtlinie 77/388/EWG schließt somit andere als Geldverbindlichkeiten, wie die Verpflichtung, eine Immobilie zu renovieren, von der Steuerfreiheit aus (EuGH-Urteil Velvet & Steel Immobilien, EU:C:2007:232, Rz 26).

- 13** Zudem ist Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 2 der Richtlinie 77/388/EWG eng auszulegen und definiert die danach steuerfreien Umsätze durch die Art der erbrachten Dienstleistungen und nicht durch den Erbringer oder Empfänger der Leistung (EuGH-Urteil Swiss Re vom 22. Oktober 2009 C-242/08, EU:C:2009:647, Rz 44). Dabei ist die entgeltliche Übertragung eines Bestands von Lebensrückversicherungsverträgen eine einheitliche Leistung, die nicht künstlich in zwei Leistungen, die Übernahme von Verbindlichkeiten i.S. von Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 2 der Richtlinie 77/388/EWG und einen Umsatz im Geschäft mit Forderungen i.S. von Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 3 der Richtlinie 77/388/EWG, aufgespalten werden kann (EuGH-Urteil Swiss Re, EU:C:2009:647, Rz 52).
- 14** 2. Im Streitfall hat die Klägerin eine steuerfreie Leistung erbracht. Verpflichtet sich der Unternehmer gegen Entgelt, als Mieter ein Mietverhältnis einzugehen, ist die Leistung nach § 4 Nr. 8 Buchst. g UStG steuerfrei.
- 15** a) Gegenstand der von der Klägerin aufgrund des Vertrages vom 19. Februar 2007 erbrachten Leistung ist es, ein Mietverhältnis als Mieter einzugehen. Die Klägerin wurde hierdurch gemäß § 535 Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs als Mieter verpflichtet, dem Vermieter die vereinbarte Miete zu entrichten. Mit ihrer Leistung gegen Entgelt, einen Mietvertrag als Mieter abzuschließen, hat die Klägerin somit i.S. von § 4 Nr. 8 Buchst. g UStG eine Verbindlichkeit begründet und entsprechend der EuGH-Rechtsprechung (Urteil Velvet & Steel Immobilien, EU:C:2007:232, Rz 26) eine Geldverbindlichkeit übernommen. Sie unterscheidet sich von den durch ihre Erfüllung begründeten Verbindlichkeiten aus dem Mietvertrag.
- 16** b) Da sich die Steuerfreiheit bei richtlinienkonformer Auslegung nach Art der erbrachten Dienstleistungen und nicht durch den Erbringer oder Empfänger der Leistung definiert (EuGH-Urteil Swiss Re, EU:C:2009:647, Rz 44), kommt es nicht darauf an, ob der Leistende eine bereits bestehende Verbindlichkeit übernimmt oder erstmals eine Verbindlichkeit begründet. Eine Einschränkung dergestalt, dass es sich um die Leistung an eine Person handeln muss, zu deren Lasten bereits eine Verpflichtung besteht, ist auch bei enger Auslegung des Befreiungstatbestands nicht erforderlich und würde zu einem Verstoß gegen das Neutralitätsprinzip führen. Danach müssen die Wirtschaftsteilnehmer in der Lage sein, das Organisationsmodell zu wählen, das ihnen am besten zusagt, ohne Gefahr zu laufen, dass ihre Umsätze von der Steuerbefreiung nach der Richtlinie ausgeschlossen werden (EuGH-Urteile GfBk vom 7. März 2013 C-275/11, EU:C:2013:141, Leitsatz 3, sowie Rz 30 und 31, sowie Abbey National vom 22. Februar 2001 C-408/98, EU:C:2001:110, sowie Ludwig vom 21. Juni 2007 C-453/05, EU:C:2007:369, Rz 35; vgl. auch BFH-Urteil vom 22. Juni 2016 V R 46/15, BFHE 254, 272, unter II.2.b bb (4)). Somit ist nicht danach zu differenzieren, ob die Klägerin die Verpflichtungen aus einem bereits zuvor abgeschlossenen Mietvertrag von einem Mieter übernimmt oder sich selbst unmittelbar zum Eingehen eines Mietverhältnisses verpflichtet. Die Leistung der Klägerin ist daher ebenso steuerfrei, wie wenn der Grundstückseigentümer den Mietvertrag zunächst mit einem Dritten geschlossen hätte und sich die Klägerin zur Vertragsübernahme gegen Entgelt verpflichtet hätte.
- 17** c) Zudem sprechen auch die Schwierigkeiten bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage (vgl. EuGH-Urteil Velvet & Steel Immobilien, EU:C:2007:232, Rz 24) für eine Steuerfreiheit. Denn im Streitfall hat die Klägerin für die Verpflichtung zur Eingehung eines Mietverhältnisses eine Zahlung in Höhe der von ihr aus dem Mietverhältnis insgesamt geschuldeten Nettomieten erhalten. Bei wirtschaftlicher Betrachtung liegt ihr Vorteil mithin darin, dass sie Mieten über eine Laufzeit von fünf Jahren zu zahlen hat, während sie die Gesamtsumme dieser Nettomieten bereits beim Vertragsschluss erhalten hat. Damit erlangt sie nur einen Zinsvorteil aus ihrer Leistung. Es würde daher nicht zu einer zutreffenden Besteuerung führen, die von ihr im Streitjahr vereinnahmte Zahlung entsprechend § 10 Abs. 1 UStG in voller Höhe als Gegenleistung bestehend aus Entgelt und Umsatzsteuer zu behandeln.
- 18** 3. Danach ist das Urteil des FG aufzuheben und der Klage stattzugeben. Das FG hat bei seiner Entscheidung nicht hinreichend berücksichtigt, dass das von ihm angenommene "Hin- und Herbewegen von Kapital" durchaus den Charakter eines "Finanzgeschäfts" (EuGH-Urteil Velvet & Steel Immobilien, EU:C:2007:232, Rz 24) hatte. Zudem hat das FG nicht erkannt, dass Gegenstand der von der Klägerin erbrachten Leistung nicht das bloße "Eingehen eines Mietvertrages" durch Abschluss eines Mietvertrages war, sondern die hiervon gesondert eingegangene Verpflichtung, sich als Mieter zu Geldzahlungen zu verpflichten.

19 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de