Urteil vom 04. Mai 2011, XI R 35/10

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Leistungen an Mitglieder einer Seniorenwohngemeinschaft - Trennung von Vermietungsleistungen und Pflegeleistungen - Wirksamkeit der Revisionseinlegung bei unterbrochenem Klageverfahren - Anwendungsbereich des § 249 Abs. 3 ZPO

BFH XI. Senat

UStG § 4 Nr 12 Buchst a, UStG § 4 Nr 16 Buchst e, FGO § 104 Abs 2, ZPO § 240, ZPO § 249 Abs 3, InsO § 179 Abs 1, InsO § 180 Abs 2, UStG § 4 Nr 12 Buchst a, UStG § 4 Nr 16 Buchst e, FGO § 155, UStG § 3 Abs 9, UStG § 3 Abs 9

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 19. August 2010, Az: 16 K 259/09

Leitsätze

Vermietungsleistungen und individuell angepasste Pflegeleistungen, die ein Unternehmer aufgrund getrennter Verträge gegenüber Senioren im Rahmen einer Seniorenwohngemeinschaft erbringt, sind umsatzsteuerrechtlich nicht als einheitliche (steuerpflichtige) Leistung zu qualifizieren, sondern unterliegen als eigenständige, selbständige Leistungen der gesonderten Beurteilung .

Tatbestand

I.

1 Der Kläger betrieb seit 1997 selbständig einen ambulanten Pflegedienst mit Namen "V" in M.

2 Im März 2004 eröffnete er in F in einem von ihm 2003 erworbenen und behindertengerecht umgebauten Einfamilienhaus eine Seniorenwohngemeinschaft, die hauptsächlich für demenzkranke Menschen gedacht war. Das Gebäude verfügte über eine Gesamtwohnfläche von mehr als 340 qm mit sieben einzeln vermietbaren Zimmern und verschiedenen Gemeinschaftsräumen, u.a. Wohnzimmer und Küche. Der Kläger warb damit, dass das gesamte Jahr über täglich eine 24-stündige Betreuung und eine umfangreiche hauswirtschaftliche Hilfe geleistet sowie, wenn nötig, gute Pflege und eine Begleitung bei den Aktivitäten angeboten werde. Die Kosten für Pflege, Hauswirtschaft und Betreuung würden bei Pflegebedürftigkeit ganz oder teilweise von der Kranken- und Pflegeversicherung getragen. Kosten für Miete, Nebenkosten und Verpflegung gingen dagegen zu Lasten der Bewohner.

3 Nach Fertigstellung des Umbaus schloss der Kläger mit sieben Senioren jeweils einen Mietvertrag über ein ausschließlich eigengenutztes Zimmer und im Einzelnen benannte Gemeinschaftsräume wie Wohnzimmer, Küche, Garten usw. Außerdem schloss er mit den Senioren jeweils entsprechend ihren individuellen Bedürfnissen eine schriftliche "Pflegevereinbarung" ab; darin wurden auch bestimmte Betreuungs- und Verpflegungsleistungen vereinbart. Eine rechtliche Verknüpfung zwischen dem Mietvertrag und der Pflegevereinbarung bestand nicht. Eine Anerkennung bzw. Anzeige der Einrichtung als Heim im Sinne des Heimgesetzes (HeimG) lag nicht vor.

4 Die Kosten der vom Kläger gegenüber den Senioren in der Wohngemeinschaft F in den Jahren 2004 bis 2006 (Streitjahre) neben den Vermietungs-, Betreuungs- und Verpflegungsleistungen erbrachten Pflegeleistungen --Behandlungspflege als häusliche Krankenpflege nach § 37 Abs. 2 des Sozialgesetzbuchs Fünftes Buch sowie Grundpflege und hauswirtschaftliche Versorgung nach § 37 des Sozialgesetzbuchs Elftes Buch-- wurden in der überwiegenden Zahl der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe getragen.

5 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) ging im Anschluss an eine Außenprüfung und eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung davon aus, dass für die gegenüber den Senioren in der Wohngemeinschaft F erbrachten und vom Kläger als umsatzsteuerfrei angesehenen Leistungen weder die Steuerbefreiung für Wohnraumvermietung (§ 4 Nr. 12 des Umsatzsteuergesetzes 1999 --UStG--) noch die Befreiung für ambulante Pflegedienstumsätze (§ 4 Nr. 16 Buchst. e UStG) anwendbar sei. Es handele sich bei der vom Kläger erbrachten Tätigkeit um eine einheitliche Leistung eigener Art, die aus den Elementen der Wohnraumüberlassung, der

Haushaltsführung und der Pflegeleistung bestehe. § 4 Nr. 16 Buchst. d UStG sei nicht einschlägig, da die Einrichtung kein nach dem HeimG anerkanntes Heim sei.

6 Das FA unterwarf dementsprechend in den Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 2004 bis 2006 vom 6. Dezember 2007 die vom Kläger in der Wohngemeinschaft F erzielten Mieterlöse, die Zahlungen der Patienten für Verpflegung und Betreuung sowie die von den Krankenkassen übernommenen Beträge für Grundpflege und hauswirtschaftliche Versorgung dem Regelsteuersatz und beließ nur --was unstreitig ist-- die Umsätze aus der (medizinischen) Behandlungspflege gemäß § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei.

7 Dagegen behandelte das FA die Leistungen, die der Kläger gegenüber den Senioren in einer weiteren im Jahr 2006 in W eröffneten Wohngemeinschaft erbracht hatte, bei der aber den Senioren die Räume nicht vom Kläger, sondern von der R-GmbH zur Verfügung gestellt worden waren, (insgesamt) als umsatzsteuerfrei.

8 Das Finanzgericht (FG) gab der nach erfolglosem Einspruch (Einspruchsentscheidung vom 26. Juni 2009) erhobenen Klage überwiegend statt (vgl. Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 591). Es führte zur Begründung aus, der Kläger habe mit der Vermietung der Räume an Senioren und den ambulanten Pflegeleistungen jeweils umsatzsteuerfreie Hauptleistungen sowie umsatzsteuerpflichtige Betreuungs- und Verpflegungsleistungen erbracht. Bei diesen Leistungen handele es sich jeweils um eigenständige, selbständige Leistungen und nicht um eine einheitliche Leistung eigener Art. Die Vermietungsumsätze seien nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG und die Pflegeumsätze seien gemäß § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG als Umsätze einer Einrichtung zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen umsatzsteuerfrei. Hinsichtlich der Betreuung und Verpflegung der Senioren greife dagegen keine Steuerbefreiung ein.

9 Nach der mündlichen Verhandlung vor dem FG am 19. August 2010 und vor Zustellung des Urteils gemäß § 104 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) an die Beteiligten am 13. September 2010 war am 1. September 2010 das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Klägers eröffnet worden. Der Insolvenzverwalter (Revisionsbeklagter) nahm auf Anfrage des FG den Rechtsstreit zwecks Bekanntgabe des Urteils auf. Daraufhin wurde ihm das Urteil vom 19. August 2010 am 12. Oktober 2010 zugestellt.

10 Das FA rügt mit seiner vom FG zugelassenen Revision, die Vorentscheidung sei unter Verstoß gegen § 155 FGO i.V.m. § 240 der Zivilprozessordnung (ZPO) nicht wirksam zugestellt worden, weil die vom Insolvenzverwalter gegenüber dem FG erklärte Aufnahme des Verfahrens erst nach --seinerzeit noch ausstehender-- Anmeldung der streitigen Forderung zur Insolvenztabelle hätte erfolgen dürfen (Hinweis auf den Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30. September 2004 IV B 42/03, BFH/NV 2005, 365).

11 In materiell-rechtlicher Hinsicht macht das FA geltend, die Vorentscheidung verletze § 3 Abs. 9 UStG. Das FG habe zwar die Grundsätze hinsichtlich der Frage, ob mehrere Leistungen umsatzsteuerrechtlich als getrennt zu betrachtende selbständige Leistungen oder als einheitliche Leistung zu beurteilen sind, zutreffend dargelegt. Es habe aber im Streitfall zu Unrecht entscheidend darauf abgestellt, dass die Leistungen in getrennten Verträgen mit jeweils gesonderten Entgeltregelungen vereinbart worden seien, ohne die Interessenlage der Beteiligten zu erforschen und zu würdigen. Im Streitfall sei für die dementen Bewohner die Koppelung von Unterbringung, Haushaltsführung, Aufsicht, Pflege und medizinischer Versorgung von entscheidender Bedeutung gewesen. Diese gleichberechtigt nebeneinander stehenden Bestandteile seien derart miteinander verbunden, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Einheit gebildet hätten. Es handele sich um eine Leistung besonderer Art, für die eine Steuerbefreiung nicht in Betracht komme.

12 Das FA hat den Rechtsstreit gemäß § 179 Abs. 1, § 180 Abs. 2 der Insolvenzordnung aufgenommen.

13 Es beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufheben und die Klage abzuweisen.

14 Der Revisionsbeklagte hält die Ausführungen des FG für zutreffend. Er hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

15 Die Revision des FA ist zulässig, aber unbegründet.

16 A. Die Revision ist zulässig. Durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Klägers am 1.

September 2010 wurde zwar das zu diesem Zeitpunkt mangels Zustellung des Urteils (§ 104 Abs. 2 FGO) noch nicht abgeschlossene Klageverfahren nach § 155 FGO i.V.m. § 240 Satz 1 ZPO unterbrochen. Gleichwohl war die Einlegung der Revision durch das FA wirksam (vgl. Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 29. März 1990 III ZB 39/89, BGHZ 111, 104).

17 B. Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

18 I. Entgegen der Auffassung des FA wurde das Urteil des FG wirksam erlassen und bekanntgemacht.

19 Denn nach § 249 Abs. 3 ZPO wird die Verkündung der aufgrund einer mündlichen Verhandlung zu erlassenden Entscheidung nicht durch die nach dem Schluss dieser Verhandlung eintretende Unterbrechung gehindert. Diese Vorschrift ist entsprechend anwendbar, wenn das Gericht im Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung entscheidet und die Entscheidung zuzustellen ist (vgl. BFH-Beschluss vom 28. Februar 1991 V R 117/85, BFHE 163, 410, BStBl II 1991, 466). Dasselbe gilt, wenn im Zeitpunkt der Unterbrechung des Verfahrens --wie hier am 1. September 2010-- keine Fristen mehr liefen und keine Prozesshandlungen zur wirksamen Wahrnehmung der Interessen des Beteiligten mehr erforderlich waren (vgl. BFH-Beschluss vom 21. November 2002 VII B 58/02, BFH/NV 2003, 485).

20 Insofern unterscheidet sich der Streitfall von dem Sachverhalt, der dem BFH-Beschluss in BFH/NV 2005, 365 zugrunde lag. Dort war die Unterbrechung des Verfahrens vor der mündlichen Verhandlung eingetreten.

21 II. Die Entscheidung des FG, der (damalige) Kläger habe mit der Vermietung der Räume an Senioren und den von den Kassen erstatteten ambulanten Pflegeleistungen (Grundpflege und hauswirtschaftliche Versorgung) jeweils umsatzsteuerfreie Hauptleistungen erbracht, hält revisionsrechtlicher Prüfung stand.

22 1. Die langfristige Vermietung möblierter Räume ist nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG umsatzsteuerfrei (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 20. August 2009 V R 21/08, BFH/NV 2010, 473).

23 Steuerfrei sind nach § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG ferner u.a. die mit dem Betrieb der Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen eng verbundenen Umsätze, wenn --wie im Streitfall-- im vorangegangenen Kalenderjahr die Pflegekosten in mindestens 40 % der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen worden sind (vgl. dazu z.B. BFH-Urteil vom 30. Juli 2008 XI R 61/07, BFHE 222, 134, BStBl II 2009, 68).

24 2. Das FG hat zu Recht entschieden, dass diese Vorschriften, deren Voraussetzungen unstreitig vorliegen, anwendbar sind. Seine Beurteilung, im Streitfall eine einheitliche Leistung zu verneinen, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

25 a) Das FG hat seiner Entscheidung --wie das FA einräumt-- die maßgeblichen Abgrenzungsgrundsätze für die Frage, unter welchen Bedingungen mehrere zusammenhängende Leistungen als eine Gesamtleistung zu behandeln sind, zugrunde gelegt (vgl. dazu z.B. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- vom 11. Juni 2009 Rs. C-572/07 --RLRE Tellmer Property--, Slg. 2009, I-4983, BFH/NV 2009, 1368, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2009, 1260, Rz 17 ff.; BFH-Urteile vom 17. April 2008 V R 39/05, BFH/NV 2008, 1712, unter II.2.b, m.w.N; vom 25. Juni 2009 V R 25/07, BFHE 226, 407, BStBl II 2010, 239, unter II.2.b; vom 10. Februar 2010 XI R 49/07, BFHE 228, 456, BStBl 2010, 1109, unter II.3.a).

26 b) Das FG hat davon ausgehend in nicht zu beanstandender Weise entschieden, bei der Überlassung des Wohnraums und den Pflegeleistungen handele es sich jeweils um Hauptleistungen, die gesonderten Zwecken gedient hätten.

27 Hierzu hat es zutreffend u.a. ausgeführt, die Leistungen hätten zwar insofern in einem Zusammenhang gestanden, dass der Kläger beide Leistungen erbracht und diese in einem für die Leistungsempfänger vorteilhaften räumlichen und organisatorischen Zusammenhang angeboten habe. Es könne jedoch dahingestellt bleiben, ob die Senioren faktisch alle vom Kläger angebotenen Leistungen in Anspruch genommen hätten. Rechtlich seien über beide Leistungen --Miete und ambulante Pflege-- gesonderte Verträge abgeschlossen worden, die keine Verknüpfungen der Leistungen enthalten hätten. Beide Leistungen hätten wesentlich unterschiedliche Leistungen zum Gegenstand und seien klar voneinander getrennt. Die Mieter seien nicht verpflichtet gewesen, auch die Pflege- oder andere Leistungen des Klägers in Anspruch zu nehmen. Besonders deutlich werde dies an den unterschiedlichen Kündigungsfristen. Ferner sei das Entgelt jeweils ausschließlich auf den jeweiligen Leistungsgegenstand bezogen gewesen und habe in keiner Abhängigkeit oder Verbindung zu dem jeweils anderen Entgelt gestanden. Maßgeblich sei insofern die vertragliche Trennung mit gesonderten Entgeltvereinbarungen. Dies folge auch aus dem Urteil des

EuGH --RLRE Tellmer Property-- in Slg. 2009, I-4983, BFH/NV 2009, 1368, DStR 2009, 1260, wonach bei Anwendung von Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern die Vermietung eines Grundstücks und die Dienstleistung der Reinigung seiner Gemeinschaftsräume als selbständige, voneinander trennbare Umsätze anzusehen seien, so dass die Reinigung nicht steuerfrei sei, was insbesondere darauf beruhe, dass für die Reinigungsleistung eine eigenständige Preisvereinbarung vorgelegen habe.

28 Nicht zu beanstanden ist auch die Würdigung des FG, nach den festgestellten tatsächlichen Verhältnissen sei das Wohnen der Mieter Hauptzweck der Mietleistung und nicht gegenüber den Pflegeleistungen von untergeordneter Bedeutung.

29 c) Aus diesen zutreffenden Ausführungen des FG folgt, dass die Vermietungsleistung und die Pflegeleistungen jeweils als eigenständige, selbständige Leistungen zu betrachten sind und weder im Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung standen (vgl. dazu z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 2008, 1712, unter II.3.) noch so eng miteinander verbunden waren, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bildeten, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (vgl. dazu z.B. EuGH-Urteile vom 27. Oktober 2005 Rs. C-41/04 --Levob--, Slg. 2005, I-9433, BFH/NV Beilage 2006, 38, Rz 22 bis 25; vom 29. März 2007 Rs. C-111/05 --Aktiebolaget NN--, Slg. 2007, I-2697, BFH/NV Beilage 2007, 293, Rz 23 bis 26; vom 19. November 2009 Rs. C-461/08 --Don Bosco--, Slg. 2009, I-11079, BFH/NV 2010, 144, Rz 38 bis 41).

30 d) Soweit das FA einwendet, das FG habe im Streitfall zu Unrecht entscheidend auf die vertragliche Trennung der Leistung mit gesonderten Entgeltvereinbarungen abgestellt, steht die vom FG vorgenommene Mitberücksichtigung der Vertragsgestaltung im Einklang mit dem von ihm insoweit herangezogenen EuGH-Urteil --RLRE Tellmer Property--, Slg. 2009, I-4983, BFH/NV 2009, 1368, DStR 2009, 1260.

31 e) Soweit das FA ferner geltend macht, für die dementen Bewohner sei die Koppelung von Unterbringung, Haushaltsführung, Aufsicht, Pflege und medizinischer Versorgung von entscheidender Bedeutung gewesen, diese gleichberechtigt nebeneinander stehenden Bestandteile seien derart miteinander verbunden, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Einheit gebildet hätten, greift es lediglich die nach den Umständen des Streitfalls und rechtlich nicht zu beanstandende Würdigung des FG an.

32 Revisionsrechtlich beachtliche Verstöße gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze hat das FA damit nicht vorgebracht (vgl. auch BFH-Urteile vom 24. Januar 2008 V R 12/05, BFHE 221, 310, BStBl II 2009, 60, unter II.2.c bb; in BFHE 226, 407, BStBl II, 2010, 239, unter II.3.c).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de