Urteil vom 26. August 2021, V R 13/19

Zur Abgrenzung von Schadensersatz und Entgelt bei Zahlungen nach Aufhebung eines Architektenvertrages

ECLI:DE:BFH:2021:U.260821.VR13.19.0

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 10 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 2 Abs 1 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 2 Abs 1 Buchst c, BGB § 133, BGB § 157, BGB § 649 S 2, UStAE Abschn 1.3 Abs 5, UStG VZ 2017

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 27. Februar 2019, Az: 5 K 214/18

Leitsätze

Die nach Kündigung eines Architektenvertrages zu zahlende Vergütung ist nur insoweit Entgelt i.S. von § 10 Abs. 1 UStG, als sie auf schon erbrachte Leistungsteile entfällt.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 28.02.2019 - 5 K 214/18 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist selbständiger Landschaftsarchitekt. Mit Architektenvertrag vom 23.02.2012 und 02.04.2012 übernahm der Kläger für den X-Kreis die Gestaltung der Freianlagen der V-Schule und B-Schule in A. Dabei ging es nach Ziff. 1.2.1. des Vertrages um mehrere Bauabschnitte im Zeitraum 2012 bis 2015. Gemäß § 4 des Vertrages umfasste die Leistung des Auftragnehmers die Grundlagenermittlung, die Vorplanung, die Entwurfsplanung, die Genehmigungsplanung, die Ausführungsplanung, die Vorbereitung der Vergabe und die Objektbetreuung und Dokumentation. Nach § 7 des Vertrages bestimmte sich das Honorar nach den §§ 4, 6 und 37 der Honorarordnung für Architekten und Ingenieure (HOAI) und sollte je nach Bauabschnitt getrennt ermittelt werden. Gemäß Ziff. 7.3 des Architektenvertrages wurden als Stundensätze für den Auftragnehmer 69 €, für weitere Architekten als Mitarbeiter 59 € und für technische Zeichner als Mitarbeiter 49 € vereinbart. Nach den in Ziff. 2.3 des Vertrages in Bezug genommenen "Allgemeinen Vertragsbestimmungen für Architekten- und Ingenieurleistungen" konnten Auftraggeber und Auftragnehmer den Vertrag nur aus wichtigem Grund schriftlich kündigen. Ein wichtiger Grund lag vor, wenn die Baumaßnahme nicht durchgeführt oder nicht weitergeführt wird.

2 Ziff. 8.2. der Allgemeinen Vertragsbestimmungen für Architekten- und Ingenieurleistungen bestimmte:

"Wird aus einem Grund gekündigt, den der Auftragnehmer nicht zu vertreten hat, erhält er für die ihm übertragenen Leistungen die vereinbarte Vergütung nach Maßgabe des § 649 Satz 2 BGB. Die ersparten Aufwendungen für die nicht erbrachten vertraglichen Leistungen werden für die Leistungen der Leistungsphasen 1-7 im Sinne von § 3 Abs. 4 HOAI auf 40 %, die Leistungen der Leistungsphasen 8 und 9 im Sinne von § 3 Abs. 4 HOAI sowie der örtlichen Bauüberwachung im Sinne von 2.8.8 der Anlage 2 zur HOAI auf 60 % der vereinbarten Vergütung festgelegt, es sei denn, es werden geringere oder höhere ersparte Aufwendungen oder sonstige vergütungsmindernde Umstände von einer Vertragspartei nachgewiesen."

3 Am 16.08.2016 teilte der X-Kreis dem Kläger mit, dass das Projekt Umbau V-Schule aus finanziellen Gründen nicht mehr realisiert wird und bat den Kläger, eine Schlussrechnung zu erstellen. Der Kläger erteilte am 02.01.2017 eine Schlussrechnung, in der er eine Gesamtvergütung erbrachter und nicht erbrachter Leistungen von 309.491,96 € ermittelte. Nach Abzug bereits geleisteter Abschlagszahlungen verblieb danach ein Betrag in Höhe von 276.701,60 €. Am 28.02.2017 wurde die Kündigung des Architektenvertrages ausgesprochen.

4 Am 27.03.2017 fand ein Gespräch zwischen dem Kläger und dem X-Kreis statt, in dem die vom Kläger erstellte Schlussrechnung diskutiert wurde. Die Vertragsbeteiligten einigten sich darauf, dass der Kläger für tatsächlich erbrachte Planungsleistungen noch ein Honorar in Höhe von 22.747,66 € erhält (Ziff. 2 der Vereinbarung) und der X-Kreis dem Kläger darüber hinaus "ein Ausfallhonorar in Höhe von 52.252,34 € (ohne Umsatzsteuer)" zahlt (Ziff. 3 der Vereinbarung). Damit sollten sämtliche Ansprüche aus dem Architektenvertrag abgegolten sein. Diese Vereinbarung wurde vom X-Kreis und dem Kläger am 27.03.2017 und 04.04.2017 unterzeichnet.

5 Der Kläger behandelte das Honorar für die bereits erbrachten Leistungen als steuerbaren und steuerpflichtigen Umsatz zum Regelsteuersatz von 19 %. Das Ausfallhonorar sah er hingegen als nicht steuerbar an. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ging im Anschluss an eine Umsatzsteuersonderprüfung davon aus, dass es sich bei der als Ausfallhonorar bezeichneten Leistung um die Gegenleistung für den Verzicht des Klägers auf die Erfüllung des Architektenvertrages handele. Es behandelte den Betrag von 52.252,34 € als Gegenleistung, aus der die Umsatzsteuer herauszurechnen sei.

6 Das Finanzgericht (FG) wies nach erfolglosem Einspruchsverfahren die Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 1627 veröffentlichten Urteil ab. Nach dem Urteil des FG habe bereits der ursprüngliche Vertrag auf § 649 Satz 2 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) in der im Streitjahr (2017) geltenden Fassung --a.F.--) Bezug genommen. Der Streitfall weise lediglich die Besonderheit auf, dass die ersparten Aufwendungen pauschaliert worden seien. Die Vertragsparteien hätten sich nicht auf die Zahlung eines Schadensersatzes geeinigt, sondern das dem Kläger bereits nach dem ursprünglichen Vertrag für den Fall der vorzeitigen Beendigung des Auftrags zustehende Honorar zahlenmäßig erstmals konkretisiert. Die bloße Kürzung des Honoraranspruchs um pauschalierte Abschläge für nicht realisierte Leistungsphasen ändere nichts daran, dass insgesamt eine Gegenleistung für erbrachte Architektenleistungen vorliege.

7 Hiergegen wendet sich der Kläger mit der Revision, mit der er eine Verletzung materiellen Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes --UStG--) geltend macht. Der Entschädigungsanspruch nach § 649 Satz 2 BGB a.F. sei kein vertraglicher, sondern ein gesetzlicher Anspruch. Deshalb stehe er nicht in einem Gegenseitigkeitsverhältnis. Das folge auch aus dem Urteil des Bundesgerichtshofs (BGH) vom 22.11.2007 - VII ZR 83/05 (BGHZ 174, 267), wonach es sich bei dem Anspruch aus § 649 BGB a.F. nicht um die Vergütung für einen Leistungsaustausch handele.

8 Der Kläger beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Umsatzsteuer 2017 unter Abänderung des Umsatzsteuerbescheides 2017 vom 28.12.2018 und der Einspruchsentscheidung vom 31.07.2018 um 8.342,81 € herabzusetzen.

9 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

10 Es vertritt die Auffassung, dass es sich bei dem am 27.03.2017 geschlossenen Vergleich um eine neue Vertragsgrundlage mit dem Inhalt eines entgeltlichen Leistungsaustausches gehandelt habe.

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Revision des Klägers ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Feststellungen, die Würdigung und die Vertragsauslegung durch das FG reichen nicht aus, um beurteilen zu können, ob --wie das FG entschieden hat-- die gesamte Zahlung des X-Kreises Entgelt für eine steuerpflichtige Leistung des Klägers ist und damit der Umsatzsteuer unterliegt.

12 1. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Unionsrechtlich beruht dies

auf Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL).

13 a) Die Besteuerung einer Lieferung oder sonstigen Leistung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG setzt das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der erbrachten Leistung und dem empfangenen Gegenwert voraus. Der Leistungsempfänger muss identifizierbar sein; er muss einen Vorteil erhalten, der zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts führt (vgl. z.B. Senatsurteile vom 16.01.2014 - V R 22/13, BFH/NV 2014, 736, und vom 07.07.2005 - V R 34/03, BFHE 211, 59, BStBl II 2007, 66, unter II.1., m.w.N. aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH--).

14 b) Demgegenüber sind Entschädigungen oder Schadensersatzzahlungen grundsätzlich kein Entgelt im Sinne des Umsatzsteuerrechts, wenn die Zahlung nicht für eine Lieferung oder sonstige Leistung an den Zahlenden erfolgt, sondern weil der Zahlende nach Gesetz oder Vertrag für einen Schaden und seine Folgen einzustehen hat (vgl. z.B. EuGH-Urteil Kennemer Golf vom 21.03.2002 - C-174/00, EU:C:2002:200; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20.03.2013 - XI R 6/11, BFHE 241, 191, BStBl II 2014, 206). In diesen Fällen besteht kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Zahlung und der Leistung (Senatsurteile in BFH/NV 2014, 736, und vom 11.02.2010 - V R 2/09, BFHE 228, 467, BStBl II 2010, 765). Ob eine Leistung des Unternehmers vorliegt, die derart mit der Zahlung verknüpft ist, dass sie sich auf die Erlangung einer Gegenleistung (Zahlung) richtet, bestimmt sich in erster Linie nach dem der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis (vgl. z.B. EuGH-Urteil Kennemer Golf, EU:C:2002:200; BFH-Urteil in BFHE 241, 191, BStBl II 2014, 206).

15 2. Nach dem Senatsurteil vom 27.08.1970 - V R 159/66 (BFHE 100, 259, BStBl II 1971, 6) ist die Vergütung, die der Unternehmer nach Kündigung oder vertraglicher Auflösung eines Werklieferungsvertrages vereinnahmt, ohne an den Besteller die bereitgestellten Werkstoffe oder das teilweise vollendete Werk geliefert zu haben, kein Entgelt. Dem folgen Finanzverwaltung (Abschn. 1.3 Abs. 5 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses) und Kommentarliteratur (vgl. z.B. Nieskens in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 1 Rz 894; Probst in Hartmann/Metzenmacher, Umsatzsteuergesetz, § 1 Rz 172, sowie Robisch in Bunjes, UStG, 20. Aufl., § 1 Rz 16). In Übereinstimmung hiermit geht der BGH in seinem Urteil in BGHZ 174, 267 davon aus, dass die gemäß § 649 Satz 2 BGB a.F. oder § 8 Nr. 1 Abs. 2 der Vergabe- und Vertragsordnung für Bauleistungen nach Kündigung eines Bauvertrages zu zahlende Vergütung nur insoweit Entgelt i.S. von § 10 Abs. 1 UStG und damit Bemessungsgrundlage für den gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbaren Umsatz ist, als sie auf schon erbrachte Leistungsteile entfällt.

16 3. Die Feststellungen des FG lassen eine Beurteilung, ob der gesamte vom X-Kreis gezahlte Betrag auf der Grundlage der vorstehenden Rechtsprechung als Gegenleistung anzusehen ist, nicht zu.

17 a) Die Auslegung sowohl des Architektenvertrages vom 23.02./02.04.2012 als auch der Vereinbarung vom 27.03./04.04.2017 durch das FG ist für den Senat nicht bindend, weil sie nicht alle Begleitumstände berücksichtigt; es sind weitere Feststellungen zu treffen.

18 aa) Die Auslegung von Verträgen und Willenserklärungen gehört zwar zum Bereich der tatsächlichen Feststellungen und bindet den BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO, wenn sie den Grundsätzen der §§ 133, 157 BGB entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt (z.B. BFH-Urteile vom 17.06.2020 - I R 56/17, BFH/NV 2021, 547, Rz 13; vom 25.07.2019 - IV R 49/16, BFH/NV 2020, 15). Der BFH ist aber als Revisionsgericht nicht gehindert, die Auslegung des FG daraufhin zu prüfen, ob die gesetzlichen Auslegungsregeln (§§ 133, 157 BGB) sowie die Denkgesetze und Erfahrungssätze zutreffend angewandt worden sind und ob das FG die für die Vertragsauslegung bedeutsamen Begleitumstände erforscht und rechtlich zutreffend gewürdigt hat (BFH-Urteile in BFH/NV 2021, 547, Rz 18; vom 08.11.2018 - IV R 38/16, BFH/NV 2019, 551, und vom 09.05.2017 - VIII R 1/14, BFH/NV 2017, 1418, Rz 38 f.).

19 bb) Das FG hat die Vereinbarung vom 27.03./04.04.2017 dahingehend ausgelegt, dass die Beteiligten sich nicht auf die Zahlung eines Schadensersatzes an Stelle des vertraglich geschuldeten Honorars geeinigt, sondern das dem Kläger nach dem Architektenvertrag vom 23.02./02.04.2012 für den Fall der vorzeitigen Beendigung des Auftrags zustehende Honorar zahlenmäßig konkretisiert haben. Das lässt sich aus der Vereinbarung nicht zweifelsfrei entnehmen, weil in Ziff. 2 der Vereinbarung für "tatsächlich erbrachte Planungsleistungen" ein gesonderter Honorarposten vereinbart ist. Das wirft die Frage auf, weshalb das FG davon ausgeht, dass die Beteiligten auch in Ziff. 3 der Vereinbarung mit dem dort genannten "Ausfallhonorar" eine weitere Gegenleistung für eine steuerbare Leistung vereinbart haben sollen. Die bloße zahlenmäßige Konkretisierung ist für sich genommen ungeeignet, eine Zuordnungsentscheidung darüber zu treffen, ob eine Zahlung als Entgelt für eine teilweise erbrachte Leistung oder als Zahlung ohne Entgeltcharakter im Sinne des Senatsurteils in BFHE 100, 259, BStBl II 1971, 6 anzusehen ist.

Maßgeblich ist dabei das, was die Parteien tatsächlich vereinbaren wollten. War die Aufteilung der Zahlung in zwei Bestandteile nicht ernsthaft gewollt und sollte sie z.B. nur dazu dienen, die Entstehung einer Umsatzsteuer zu verhindern oder zu mindern, deren Zahlung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, kann der volle Betrag als Gegenleistung anzusehen sein. Hierzu hat das FG indes keine Feststellungen getroffen.

20 b) Zu berücksichtigen ist auch, wovon das FA zunächst ausgegangen ist, dass die Voraussetzungen für einen entgeltlichen Leistungsaustausch vorliegen können, wenn ein Steuerpflichtiger auf eine ihm, sei es auf gesetzlicher oder vertraglicher Grundlage, zustehende Rechtsposition gegen Entgelt verzichtet (Senatsurteile in BFH/NV 2014, 736, und in BFHE 211, 59, BStBl II 2007, 66). So wird z.B. als steuerbarer Umsatz auch die vertragliche Auflösung eines Mietvertrages gegen Abfindung beurteilt (EuGH-Urteil Lubbock Fine vom 15.12.1993 - C-63/92, EU:C:1993:929, BStBl II 1995, 480, Rz 9 und 12; Senatsurteil in BFHE 211, 59, BStBl II 2007, 66, Rz 15; Senatsbeschluss vom 23.01.2002 - V B 161/01, BFH/NV 2002, 553). Daran bestehen aber Zweifel, wenn der Kläger das Vertragsverhältnis (hier: den Architektenvertrag) bereits am 28.02.2017 (vorzeitig) gekündigt hat, wovon die Beteiligten in der gütlichen Vereinbarung vom 27.03.2017 ausgegangen sind. In diesem Falle verfügte er im Zeitpunkt der Besprechung möglicherweise über keine (vermögenswerte) Rechtsposition aus dem Architektenvertrag mehr, auf die er (gegen Entgelt) hätte verzichten können. Das FG hat in seinem Urteil lediglich festgestellt, dass die Kündigung des Architektenvertrages am 28.02.2017 ausgesprochen wurde, nicht aber von welcher Vertragspartei.

21 Hierzu hat das FG keine weiteren Feststellungen getroffen. Eine Steuerbarkeit und Steuerpflicht kommt auf dieser Grundlage nur in Betracht, wenn der Kläger eine Rechtsposition innegehabt und auf diese verzichtet hat.

22 4. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO).

23 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de