

# Urteil vom 11. February 2010, V R 2/09

## Änderung der Bemessungsgrundlage beim Verkauf einer Gewerbeimmobilie

BFH V. Senat

UStG § 10 Abs 1, UStG § 17 Abs 1, EWGRL 388/77 Art 11 Teil A Abs 1 Buchst a

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 25. November 2008, Az: 4 K 38/07

## Leitsätze

1. Die Minderung der Bemessungsgrundlage setzt einen unmittelbaren Zusammenhang einer Zahlung mit der erbrachten Leistung voraus .
2. Hat der Verkäufer einer vermieteten Gewerbeimmobilie dem Käufer im Kaufvertrag aus den bereits abgeschlossenen Mietverträgen Mieterträge garantiert, deren Höhe durch die tatsächlich erzielten Mieten nicht erreicht werden, und zahlt er hierfür an den Käufer einen Ausgleich, steht diese Zahlung in unmittelbarem Zusammenhang mit der Lieferung der Immobilie und mindert deren Bemessungsgrundlage .

## Tatbestand

- I.
  - 1 Streitig ist, ob die von der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) an die Beigeladene erfolgte Zahlung von 605.000 € zur Minderung der Bemessungsgrundlage für den Verkauf eines Grundstücks führt.
  - 2 Klägerin ist die am 3. Oktober 1986 gegründete Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR). Diese erwarb ein in X belegenes Grundstück, um darauf ein Einkaufszentrum zu errichten. Noch vor dessen Fertigstellung verkaufte sie das Grundstück mit notariellem Kaufvertrag vom 6. November 1987 für ... Mio. DM einschließlich Umsatzsteuer an die Beigeladene. Während des Beurkundungstermins wurde --ohne Änderung des Kaufpreises-- der maschinenschriftlich vorbereitete Text des Vertrags in § 3 Abs. 3 ("Der Verkäufer garantiert, dass das Gebäude an die in Anlage 3 aufgeführten Mieter vermietet ist und das Mietaufkommen jährlich mindestens ... DM netto beträgt ...") handschriftlich dahingehend abgeändert, dass "... das Mietaufkommen ... garantiert wird aus den abgeschlossenen Mietverträgen".
  - 3 Nachdem sich herausgestellt hatte, dass die tatsächlichen Mieteinnahmen erheblich geringer waren, verklagte die Beigeladene die Klägerin auf Schadensersatz aus Mietgarantie in Höhe von ... Mio. DM. Ein Oberlandesgericht (OLG) entschied, dass die Klägerin gegenüber der Beigeladenen eine Mietgarantie übernommen habe und daher verpflichtet sei, eine etwaige Differenz zwischen den tatsächlich erzielten Mieteinnahmen und der Sollmiete zu ersetzen. Zur Entscheidung über die Höhe des Anspruchs wies das OLG die Sache an das erstinstanzliche Gericht zurück. Im Rahmen dieses Verfahrens schlossen die Beteiligten am 13. September 2004 einen Vergleich. Darin verpflichtete sich die Klägerin als Gesamtschuldnerin, an die Beigeladene bis zum 30. September 2004 Schadensersatz in Höhe von 605.000 € zu zahlen. Mit der Erfüllung dieses Vergleichs sollten alle gegenseitigen Ansprüche der Parteien aus diesem Klageverfahren und dem ihm zugrunde liegenden Sachverhalt erledigt sein.
  - 4 In ihrer Umsatzsteuer-Jahreserklärung für das Streitjahr (2004) machte die Klägerin die Zahlung als nachträgliche Minderung des Kaufpreises für die Immobilie geltend. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ging dagegen im Umsatzsteuerbescheid vom 22. Dezember 2005 davon aus, dass es sich bei der Zahlung um einen "echten" Schadensersatz handele. Den dagegen eingelegten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 30. Januar 2007 als unbegründet zurück.
  - 5 Die hiergegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit dem in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2009, 443 veröffentlichten Urteil als unbegründet zurück. Die Zahlung hänge zwar wirtschaftlich mit dem Kaufvertrag

zusammen; der Entgeltsanspruch der Klägerin und der Anspruch der Beigeladenen beruhten jedoch auf verschiedenen Gründen. Da die Beigeladene die Klägerin nicht aus Gewährleistung (Minderung des Kaufpreises), sondern aus einer versicherungsähnlichen Mietgarantie in Anspruch genommen habe, sei der Erfüllungsanspruch der Klägerin bestehen geblieben. Der Anspruch auf Ausgleich eines Mietausfalls sei wirtschaftlich auch nicht vergleichbar mit einer Minderung des Kaufpreises, da der Anspruch aus der Mietgarantie unabhängig von dem Wert des Grundstücks bestanden habe. Die Höhe der Zahlung habe sich nicht nach einem Minderwert des Kaufobjekts gerichtet, sondern nach dem entstandenen Mietausfall. Gegen eine Minderung der Bemessungsgrundlage spreche auch, dass der Bundesfinanzhof (BFH) die Zahlung aufgrund einer Mietgarantie beim Empfänger als nicht steuerbaren echten Schadensersatz gewertet habe (BFH-Urteil vom 10. Februar 1988 X R 16/82, BFHE 153, 150, BStBl II 1988, 640).

- 6** Mit ihrer Revision macht die Klägerin im Wesentlichen geltend:
- 7** Es könne dahinstehen, ob es sich bei der Klausel in § 3 des Kaufvertrags zivilrechtlich um einen selbständigen oder einen unselbständigen Garantievertrag handele. Durch den Vergleich vom 13. September 2004 sei ein neues Rechtsverhältnis begründet worden mit der Folge, dass alle gegenseitigen Ansprüche aus dem ursprünglichen Kaufvertrag erloschen seien. Da die Zahlung unmittelbar auf dem Vergleich beruhe, sei ein Rückgriff auf das streitbefangene Rechtsverhältnis nicht mehr möglich.
- 8** Ob eine Zahlung als Entgelt für eine Leistung anzusehen sei, richte sich nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Leistung. Im Streitfall ergebe sich der wirtschaftliche Zusammenhang der Mietgarantieklausel mit dem Grundstückskaufvertrag sowohl aus dem Geschehensablauf als auch der Entstehungsgeschichte des Kaufvertrags. Zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses hätten hinsichtlich der Stabilität und Nachhaltigkeit der dem Kaufvertrag zugrunde liegenden Mietverträge keinerlei Erfahrungen vorgelegen. Bei der Bemessung des Kaufpreises sei von jährlichen Mieteinnahmen von ... DM netto und einem damals üblichen Vervielfältiger von 13,6 ausgegangen worden. Die Mietgarantie sei erst kurz vor der endgültigen Einigung auf Drängen der Beigeladenen in das ausgehandelte Vertragswerk aufgenommen worden, da zur Marktakzeptanz der Immobilie keinerlei Erfahrungen vorgelegen hätten. Die Ertragsfähigkeit einer Gewerbeimmobilie habe nach dem damals geltenden Schuldrecht keinen Sachmangel dargestellt, so dass für den Fall einer etwaigen Erfolglosigkeit eine rechtliche Aufgriffsmöglichkeit geschaffen worden sei. Preisbildend seien nur die letztlich erzielbaren Mieten gewesen. Bei der Mietgarantie habe es sich daher wirtschaftlich um einen Bestandteil des Kaufvertrags gehandelt.
- 9** Einer Minderung der Bemessungsgrundlage ständen schließlich die Ausführungen des BFH in BFHE 153, 150, BStBl II 1988, 640 nicht entgegen. Das Urteil betreffe eine typische Bauherrenkonstruktion mit einer auch formal eigenständigen Mietgarantie, enthalte aber keine Ausführungen zur Frage eines wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen einer Zahlung und einem Kaufvertrag.
- 10** Die Klägerin beantragt,  
  
das Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG vom 26. November 2008 4 K 38/07 aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 22. Dezember 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30. Januar 2007 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer auf ./... € festgesetzt wird.
- 11** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 12** Die Mietgarantieklausel sei als eigenständige, unabhängig vom Kaufvertrag einklagbare Verpflichtung zu würdigen. Der Kaufpreis für das Immobilienobjekt habe, als die Klausel auf Drängen der Beigeladenen in den Vertragstext aufgenommen wurde, bereits festgestanden und sei aufgrund der Mietgarantieklausel auch nicht geändert worden. Das von der Klägerin zusätzlich übernommene Risiko habe somit nach dem Willen der Vertragsparteien keinen Niederschlag in der Bemessung des Kaufpreises gefunden. Zudem habe die Beigeladene nicht auf Kaufpreisminderung geklagt, sondern auf Schadensersatz aus nicht erfüllter Mietgarantie, d.h. auf Ersatz entgangener Mieteinnahmen. Dieser Anspruch lasse den zuvor durch Erfüllung der beiderseitigen Hauptleistungspflichten vollzogenen Leistungsaustausch unberührt. Er hänge zwar wirtschaftlich mit diesem zusammen, beruhe aber auf eigenem Rechtsgrund. Die Zahlung der Klägerin müsse daher als außerhalb des Leistungsverhältnisses stehende Zahlung aufgrund einer Rechtsverletzung und nicht als Minderung des vereinbarten Kaufpreises beurteilt werden.
- 13** Den vom FG herangezogenen Urteilen lasse sich darüber hinaus entnehmen, dass einer Mietgarantie eigenständiges Gewicht zukomme. Die Zahlung des Garantiegebers sei lediglich Erfüllung des Garantievertrags, so dass es an einer

den Leistungsaustausch kennzeichnenden inneren Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung (zwischen dem schädigenden Ereignis und der Ersatzleistung) fehle.

- 14** Die Beigeladene hat keinen Antrag gestellt.
- 15** Sie schließt sich den Ausführungen des FA an und führt ergänzend aus: Bei dem im Zivilgerichtsverfahren geltend gemachten Anspruch habe es sich um eine selbständige Garantie gehandelt. Mit ihr sei ein selbständiges Interesse verfolgt worden, das nicht unbedingt mit der Höhe des Kaufpreises einhergehe. Bei der Vermietung größerer Objekte würden oft nicht werthaltige Mietverträge abgeschlossen und vorgelegt. Die Klausel habe Straf- bzw. Schadensersatzcharakter und lasse den Kaufpreisanspruch unberührt. Die Vermietungssituation und die Vermietbarkeit stellten keinen Mangel der Kaufsache dar.

## Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision der Klägerin ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Umsatzsteuer antragsgemäß herabzusetzen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die an die Beigeladene im Streitjahr erfolgte Zahlung von 605.000 € führt entgegen der Ansicht des FG zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage für den Verkauf der Immobilie.
- 17** 1. Ändert sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz, hat der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag und der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug zu berichtigen (§ 17 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes 1999 --UStG--).
- 18** Bemessungsgrundlage i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG ist bei Lieferungen und sonstigen Leistungen gemäß § 10 Abs. 1 Satz 1 UStG das Entgelt. Entgelt ist nach § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer. Maßgebend sind hierfür die zwischen Leistenden und Leistungsempfänger bestehenden Vereinbarungen. Dabei kann die zunächst vereinbarte Bemessungsgrundlage durch eine nachträgliche Vereinbarung und Rückzahlung mit umsatzsteuerrechtlicher Wirkung erhöht oder ermäßigt werden, so dass die Leistung des Unternehmers "letztendlich" nur mit der Bemessungsgrundlage besteuert wird, die sich aufgrund der von ihm wirklich vereinnahmten Gegenleistung ergibt (vgl. BFH-Urteile vom 28. September 2000 V R 37/98, BFH/NV 2001, 491; vom 16. Januar 2003 V R 72/01, BFHE 201, 335, BStBl II 2003, 620, unter II.1.a; vom 18. September 2008 V R 56/06, BFHE 222, 162, BStBl II 2009, 250, unter II.1.a).
- 19** Damit übereinstimmend ist nach Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG Besteuerungsgrundlage bei der Lieferung von Gegenständen und bei Dienstleistungen alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger erhält oder erhalten soll. Besteuerungsgrundlage ist danach die tatsächlich erhaltene Gegenleistung für die erbrachte Leistung (vgl. BFH-Urteile vom 16. März 2000 V R 16/99, BFHE 191, 94, BStBl II 2000, 360, m.w.N.; in BFHE 201, 335, BStBl II 2003, 620, unter II.1.b, und in BFHE 222, 162, BStBl II 2009, 250, unter II.1.b).
- 20** 2. Das FG hat zu Unrecht eine Minderung der Bemessungsgrundlage abgelehnt und die Zahlung der 605.000 € als ("echten") Schadensersatz beurteilt. Zahlungen sind nur dann als Schadensersatz für die Höhe des Entgelts einer erbrachten Leistung ohne Bedeutung, wenn zwischen der Zahlung und der Leistung kein unmittelbarer Zusammenhang besteht (vgl. BFH-Urteil vom 16. Januar 2003 V R 36/01, BFH/NV 2003, 667, unter II.2.a; Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 14. März 2007 VIII ZR 68/06, BFH/NV Beilage 2007, 316, unter II.1.). Dementsprechend hat eine Berichtigung der Bemessungsgrundlage zu erfolgen, wenn die Zahlung im unmittelbaren Zusammenhang mit der erbrachten Leistung steht.
- 21** a) Im Streitfall liegt ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Zahlung der Klägerin und der Lieferung der Immobilie an die Beigeladene vor. Die Zahlung gleicht den Minderwert der Immobilie aus, der darauf beruht, dass die tatsächlich erzielte Miete hinter der vertraglich vereinbarten (garantierten) Sollmiete zurückblieb.

- 22** Einer Minderung der Bemessungsgrundlage steht nicht entgegen, dass die Zahlung auf einem Vergleich (§ 779 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) beruht, der eine im Kaufvertrag vereinbarte "Mietgarantie" betraf.
- 23** aa) Der Senat hat bereits entschieden, dass die Minderung der Bemessungsgrundlage auch auf einem Vergleich beruhen kann (BFH-Urteil in BFHE 201, 335, BStBl II 2003, 620). Gemäß dem Vergleich vom 13. September 2004 sollten nach Zahlung der 605.000 € alle gegenseitigen Ansprüche der Parteien aus diesem Klageverfahren und dem ihm zugrunde liegenden Sachverhalt erledigt sein. Umsatzsteuerrechtlich folgt hieraus, dass das ursprünglich vereinbarte Entgelt für die Lieferung des Grundstücks von ... DM (... €) zuzüglich Umsatzsteuer um insgesamt 605.000 € gemindert wurde. Die Beigeladene hatte nunmehr für die ihr von der Klägerin erbrachte Leistung "letztendlich" nur noch einen entsprechend geminderten Betrag zu zahlen.
- 24** bb) Im Unterschied zu den vom BFH bislang entschiedenen Fällen in BFHE 201, 335, BStBl II 2003, 620, vom 19. April 2007 V R 44/05 (BFH/NV 2007, 1548) lag dem Vergleich zwar kein Mangel im Sinne des BGB (§§ 459 ff. bzw. §§ 635 ff. BGB in der im Zeitpunkt des Vertragsschlusses geltenden Fassung) zugrunde, sondern eine Mietgarantie. Für die Frage, ob sich die Bemessungsgrundlage für einen Umsatz geändert hat, kommt es aber nicht auf die jeweils einschlägige zivilrechtliche Anspruchsgrundlage, sondern auf das umsatzsteuerrechtliche Kriterium des unmittelbaren Zusammenhangs an (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 1548, Leitsatz 2; Martin, Umsatzsteuer-Rundschau 2006, 56 ff., 57; Wagner in Sölch/Ringleb, § 10 Rz 50). Ein Mangel im Sinne des BGB kann --über eine Wertminderung der verkauften Sache oder des erstellten Werkes-- einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Leistung und der --geminderten-- Gegenleistung indizieren, schließt einen solchen Zusammenhang aus anderen Gründen jedoch nicht aus. Im Streitfall ergibt sich der unmittelbare Zusammenhang zwischen Zahlung und Grundstückslieferung aus der Abhängigkeit des Kaufpreises von der im Kaufvertrag vereinbarten Garantie für die Höhe der Mieterträge aus den vor Verkauf abgeschlossenen Mietverträgen. Ebenso wie der Rechtsverkehr den Unternehmenswert im Wesentlichen nach seinem finanziellen Zukunftsertrag beurteilt (vgl. BGH-Urteil vom 18. April 2002 IX ZR 72/99, BGHZ 150, 319 ff. Rz 60, m.w.N.), bestimmt sich der Wert für Gewerbeimmobilien insbesondere anhand der nachhaltig erzielbaren Mieteinkünfte (vgl. z.B. Brandenburgisches OLG, Urteil vom 13. Januar 2010 7 U 32/08, juris; Hanseatisches OLG, Urteil vom 26. August 2009 6 U 221/08, juris).
- 25** Die in der Abweichung der Ist- von der Sollmiete liegende Leistungsstörung im weiteren Sinne konnte im Jahr des Vertragsschlusses nur deshalb keine Mängelansprüche i.S. des § 459 BGB in der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses geltenden Fassung begründen, weil nach der Rechtsprechung zu § 459 BGB Umsatz- und Ertragsangaben grundsätzlich keine zusicherungsfähigen Eigenschaften eines Unternehmens darstellten, wenn sie sich nicht über einen längeren, mehrjährigen Zeitraum erstrecken und deshalb keinen verlässlichen Anhalt für die Bewertung der Ertragsfähigkeit und damit für die Ermittlung des Wertes des Unternehmens geben (vgl. BGH-Urteile vom 30. März 1990 V ZR 13/89, Neue Juristische Wochenschrift 1990, 1658, unter II., sowie vom 5. Oktober 1988 VIII ZR 222/87, Wertpapier-Mitteilungen/Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht 1988, 1700, 1702). Die Vereinbarung einer Mietgarantie diente somit lediglich als zivilrechtliches Mittel, um sich gegen eine Wertminderung des verkauften Objekts durch den Kaufpreis bestimmende, nicht werthaltige Mietverträge abzusichern. Im Streitfall hatte die Höhe der Mieterträge direkte und unmittelbare Auswirkungen auf den Wert der Gewerbeimmobilie und damit auf den für sie erzielbaren Kaufpreis. Es wäre daher von vornherein ein niedrigerer Kaufpreis erzielt worden, wenn die Beteiligten nicht eine Jahresmiete von ... DM, sondern eine niedrigere Jahresmiete zugrunde gelegt hätten. Dient eine Zahlung somit zum Ausgleich eines überhöhten Kaufpreises, hat dies die Änderung der Bemessungsgrundlage zur Folge.
- 26** b) Die Ausführungen des BFH in BFHE 153, 150, BStBl II 1988, 640 stehen einer Minderung der Bemessungsgrundlage schon deswegen nicht entgegen, weil diesem ein anderer Sachverhalt zugrunde lag: Denn anders als im Streitfall erfolgten die Zahlungen aufgrund einer entgeltlichen Mietgarantie einer Baubetreuerin an einen Bauherrn, während nach den vom FG in Bezug genommenen Feststellungen des OLG vorliegend feststeht, dass für die Gewährung der Mietgarantie kein (zusätzliches) Entgelt vereinbart und gezahlt wurde. Im Übrigen bieten die Feststellungen des FG auch keinen Anhaltspunkt dafür, dass die Klägerin die Zahlung als zusätzliches Entgelt (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG) für die von der Beigeladenen an ihre Mieter erbrachten Leistungen gewährte.
- 27** Der vom FG erwähnte Widerspruch zwischen einer Minderung der Bemessungsgrundlage bei der Klägerin und der bisherigen Behandlung der Zahlung bei der Beigeladenen als nicht steuerbarer Schadensersatz entfällt durch die Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG i.V.m. § 174 Abs. 5 der Abgabenordnung.