

Urteil vom 16. Januar 2014, V R 22/13

Leistungsaustausch oder Schadensersatz

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 3a Abs 4 Nr 9

vorgehend FG München, 19. Februar 2013, Az: 3 K 1620/12

Leitsätze

1. NV: Ob die Voraussetzungen für einen Leistungsaustausch vorliegen, ist nicht nach zivilrechtlichen, sondern ausschließlich nach den vom Unionsrecht geprägten umsatzsteuerrechtlichen Maßstäben zu beurteilen.
2. NV: Entschädigungen oder Schadensersatzzahlungen sind 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 einzustehen hat.
3. NV: Ob eine Leistung des Unternehmers vorliegt, die derart mit der Zahlung verknüpft ist, dass sie sich auf die Erlangung einer Gegenleistung richtet, bestimmt sich in erster Linie nach dem der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis. Deshalb sind bei Leistungen aufgrund eines gegenseitigen Vertrages die Voraussetzungen eines Leistungsaustausches regelmäßig erfüllt.
4. NV: Die Voraussetzungen für einen entgeltlichen Leistungsaustausch liegen vor, wenn ein Steuerpflichtiger auf eine ihm, sei es auf gesetzlicher Grundlage oder vertraglicher Grundlage, zustehende Rechtsposition gegen Entgelt verzichtet.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, ist seit August 2008 Tochtergesellschaft der B-Holding GmbH, die als Arbeitsgemeinschaft gemäß § 219 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch im Rahmen der gesetzlichen Krankenversicherung für ihre Gesellschafter, insbesondere Betriebskrankenkassen (BKK), IT-Dienstleistungen erbringt. Zu diesem Zweck betreibt die Klägerin ein Service-Zentrum und bietet den BKK Hard- und Softwarelösungen an.
- 2 Die Klägerin erbrachte auf der Grundlage einer im Jahr 1998 abgeschlossenen Verwaltungsvereinbarung (folgend: IT-Dienstleistungsvertrag) gegenüber ihrem Gesellschafter und Kunden, der B-BKK, Dienstleistungen der elektronischen Datenverarbeitung. Die Leistungen wurden auf Selbstkostenbasis abgerechnet. Der IT-Dienstleistungsvertrag wurde ab dem 1. Januar 1999 zunächst für die Dauer von drei Jahren geschlossen. Er konnte unter Wahrung einer Kündigungsfrist von neun Monaten zum Jahresende, erstmals zum 31. Dezember 2001 gekündigt werden. Erfolgte keine Kündigung, verlängerte er sich um jeweils ein Jahr, wobei die Vergütung neu festzulegen war.
- 3 Mit Schreiben vom 16. Oktober 2002 kündigte die B-BKK den IT-Dienstleistungsvertrag zum Ablauf des 31. Dezember 2003. Gleichzeitig erklärte sie, dass sie bereits mit Ablauf des 31. Dezember 2002 keine Dienstleistungen, Nutzungen von Hard- und Software und sonstige Tätigkeiten oder Aufwendungen der Klägerin in Anspruch nehmen werde.
- 4 Hintergrund der Kündigung war die im September 2002 beschlossene Fusion der B-BKK und der V-BKK zur D-BKK zum 1. Januar 2003, das damit verbundene Ausscheiden der B-BKK als Gesellschafterin der Klägerin und die in diesem Zusammenhang getroffene Entscheidung, dass die D-BKK künftig nur noch das bisher von der V-BKK genutzte Rechenzentrum eines Konkurrenzunternehmens der Klägerin, der I-GmbH, nutzen werde.
- 5 Am 20. Dezember 2002 schlossen die Klägerin und die B-BKK eine "Vergleichsweise Vereinbarung" (folgend: Vergleich) mit im Wesentlichen folgendem Inhalt:

6 "Vorbemerkung

Die ... (Klägerin) erbringt DV-Dienstleistungen aufgrund einer Verwaltungsvereinbarung und verschiedener weiterer Verträge für die ... (B-BKK). Die ... (B-BKK) hat gemäß Schreiben vom 16.10.2002 erklärt, sie kündige alle Verträge mit der ... (Klägerin) zum 31.12.2003 und nehme bereits ab 31.12.2002 keinerlei Dienstleistungen der ... (Klägerin) mehr in Anspruch. Über die Wirksamkeit und Folgen dieser Erklärungen bestehen unterschiedliche Auffassungen unter den Parteien. Die ... (Klägerin) macht Vergütung, Aufwendungs- und Schadensersatz geltend.

...

B. Vereinbarung

I. Fortsetzung aller Verträge bzgl. Netzwerkdienstleistungen

Die Parteien sind sich im Vergleichswege einig, dass die Kündigung aller Verträge, welche als Leistungsgegenstand Netzwerkdienstleistungen haben, gegenstandslos ist. Die Verträge werden diesbezüglich mit folgenden Änderungen, Ergänzungen und Klarstellungen wieder in Kraft gesetzt.

...

II. Vergleich bzgl. der übrigen Dienstleistungen

1. Vergleichsweise Beendigung der Verträge zum 31.12.2002

Die Parteien sind sich im Wege gegenseitigen Nachgebens einig, dass alle bestehenden Verträge, welche nicht die in Ziff. I. behandelte Netzwerkdienstleistung und –vergütung betreffen, mit Ablauf des 31.12.2002 beendet sind. Die ... (Klägerin) stellt die Vertragsleistungen bis zum Beendigungszeitpunkt zur Verfügung.

...

2. Höhe des Vergleichsbetrages

Die Parteien legen im Wege gegenseitigen Nachgebens als Vergleichsbetrag, welchen die ... (B-BKK) ... der ... (Klägerin) als Vergütung für nicht erbrachte Leistung bzw. Schadensersatz - also über die Vergütung für Netzwerkdienstleistungen gem. Ziff. I hinausgehend - schuldet, fest auf ... € (Ohne MWSt.).

...

V. Abgeltung von Ansprüchen

Mit diesem Vergleich sind alle wechselseitigen Ansprüche der Parteien aus der bestehenden Verwaltungsvereinbarung und den dazu weiter abgeschlossenen Verträgen, gleich ob für Vergangenheit, Gegenwart oder Zukunft endgültig abgegolten, soweit sie vorstehend nicht ausdrücklich aufrechterhalten wurden. ... (Die Klägerin) verzichtet auf jedwede rechtliche Einwendung gegen die Entscheidung der ... (B-BKK) und der ... BKK bezüglich der einheitlichen Weiterführung der unter Ziff. II. als 'übrige Dienstleistungen' bezeichneten Tätigkeiten des ...

..."

7 Die zum 1. Januar 2003 fällige erste Rate des Vergleichsbetrages wurde von der Klägerin weder in der Steuererklärung vom 9. April 2003 für das Streitjahr (2002) noch in der Steuererklärung vom 30. März 2004 für 2003 der Umsatzsteuer unterworfen.

8 Im Anschluss an eine bei der Klägerin durchgeführte steuerliche Außenprüfung hob der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) mit Bescheid vom 2. Februar 2006 den Vorbehalt der Nachprüfung bei der Umsatzsteuerfestsetzung für 2002 auf und unterwarf die erste Rate des Vergleichsbetrages im Umsatzsteuerbescheid für 2003 der Umsatzsteuer. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage nach erfolglosem Einspruchsverfahren statt (3 K 1520/08), weil die Steuer für eine etwaige sonstige Leistung bereits am 31. Dezember 2002 entstanden sei.

- 9 Daraufhin änderte das FA die Umsatzsteuerfestsetzung 2002 mit Bescheid vom 17. November 2011 gemäß § 174 Abs. 4 der Abgabenordnung (AO). Der gegen diesen Bescheid eingelegte Einspruch blieb in der Einspruchsentscheidung vom 13. April 2012 erfolglos. Das FG gab der Klage statt; das Urteil ist in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2013, 1169 veröffentlicht.
- 10 Das FG begründet seine Entscheidung im Wesentlichen wie folgt:
- 11 Zwar habe das FA den Umsatzsteuerbescheid 2002 gemäß § 174 Abs. 4 AO ändern dürfen, weil die an eine Änderungsmöglichkeit geknüpften Voraussetzungen vorgelegen hätten.
- 12 Das FA sei aber zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Klägerin auf der Grundlage des Vergleichs Leistungen gegen Entgelt erbracht habe. Zwar nehme der Bundesfinanzhof (BFH) in ständiger Rechtsprechung an, dass eine sonstige Leistung gegen Entgelt auch dann vorliege, wenn der zur Ausführung einer Dauerleistung Verpflichtete die Leistung im Interesse des Leistungsempfängers gegen Zahlung eines Geldbetrages unterlasse. Dem sei aber nicht zu folgen, denn der --nach dem ursprünglich abgeschlossenen und später einvernehmlich beendeten Vertrag-- zur Leistung Verpflichtete erbringe durch das Unterlassen seiner Leistung keine sonstige Leistung an den Leistungsempfänger. Der Leistende verzichte vielmehr lediglich auf das volle ursprünglich vereinbarte Entgelt; darin aber sei keine Leistung zu sehen.
- 13 Im Übrigen fehle es im Streitfall auch deshalb an einem Entgelt, weil der Vergleichsbetrag eine Entschädigung darstelle, die die Leistungsempfängerin auch ohne Abschluss des Vergleichs von Gesetzes wegen geschuldet habe.
- 14 Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision, mit der es Verletzung materiellen Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes --UStG--) geltend macht. Zur Begründung der Revision trägt das FA im Wesentlichen vor, die vorzeitige Beendigung des IT-Dienstleistungsvertrages zum 31. Dezember 2002 gegen Zahlung einer Geldsumme stelle einen umsatzsteuerbaren und umsatzsteuerpflichtigen Leistungsaustausch dar, weil der entgeltliche Verzicht, eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit auszuüben, als sonstige Leistung anzusehen sei. Das gelte auch für den Verzicht durch den Verpflichteten eines Dauerschuldverhältnisses. Da die auf Selbstkostenbasis zu ermittelnde Zahlungspflicht in dem IT-Dienstleistungsvertrag durch die Inanspruchnahme der Leistung bedingt gewesen sei und der Klägerin durch die Anschaffung einer neuen Rechnergeneration erhebliche Investitionsaufwendungen entstanden seien, habe eine besondere Treuepflicht des Dienstleistungsberechtigten bestanden. Die Leistung sei der Klägerin auch nicht unmöglich geworden; es habe lediglich der Wille zur Inanspruchnahme seitens des Dienstleistungsberechtigten gefehlt.
- 15 Das FA beantragt sinngemäß, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 16 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 17 Sie macht sich die Gründe der Vorentscheidung zu eigen. Es sei Unmöglichkeit eingetreten, weil die Leistungserbringung durch die Gegenseite verhindert worden sei; die Verarbeitung der Daten sei technisch gar nicht mehr möglich gewesen. Damit liege ein geradezu klassischer Fall eines zum Schadensersatz verpflichtenden Sachverhalts vor.

Entscheidungsgründe

- 18 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht eine Leistung gegen Entgelt verneint.
- 19 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.
- 20 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 Sinn des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts führt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 7. Juli 2005 V R 34/03, BFHE 211, 59, BStBl II 2007, 66, mit Nachweisen aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH--). 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 (z.B. EuGH-Urteil vom 21. März 2002 C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, Slg. 2002, I-3293; BFH-Urteil vom 20. März 2013 XI R 6/11, BFHE 241, 191, BFH/NV 2013, 1509). In diesen Fällen besteht kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Zahlung und der Leistung (BFH-Urteil vom 11. Februar 2010 V R 2/09, BFHE 228, 467, BStBl II 2010, 765).

- 21** b) 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 & Country Club in Slg. 2002, I-3293; BFH-Urteil in BFHE 241, 191, BFH/NV 2013, 1509). Bei Leistungen aufgrund eines gegenseitigen Vertrages, durch den sich eine Vertragspartei zu einem Tun, Dulden oder Unterlassen und die andere sich hierfür zur Zahlung einer Gegenleistung verpflichtet, sind die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Satz 1 UStG regelmäßig erfüllt, falls der leistende Vertragspartner Unternehmer ist (BFH-Urteil vom 18. Dezember 2008 V R 38/06, BFHE 225, 155, BStBl II 2009, 749).
- 22** Ob die Voraussetzungen für einen Leistungsaustausch vorliegen, ist dabei nicht nach zivilrechtlichen, sondern ausschließlich nach den vom Unionsrecht geprägten umsatzsteuerrechtlichen Maßstäben zu beurteilen (BFH-Urteile vom 17. Dezember 2009 V R 1/09, BFH/NV 2010, 1869; in BFHE 241, 191, BFH/NV 2013, 1509; Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 18. Mai 2011 VIII ZR 260/10, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2011, 1156). Deshalb kommt es --entgegen der Auffassung des FG-- auf die Frage, ob nach deutschem Zivilrecht objektive oder subjektive Unmöglichkeit der ursprünglich geschuldeten Leistung vorliegt und ob die Zahlung zivilrechtlich als Schadensersatz bezeichnet wird, nicht an (z.B. BGH-Urteil vom 14. März 2007 VIII ZR 68/06, BFH/NV 2007, Beilage 3, 316; BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 1869).
- 23** c) Die Voraussetzungen für einen entgeltlichen Leistungsaustausch liegen insbesondere dann vor, wenn ein Steuerpflichtiger auf eine ihm, sei es auf gesetzlicher oder vertraglicher Grundlage, zustehende Rechtsposition gegen Entgelt verzichtet (BFH-Urteil in BFHE 211, 59, BStBl II 2007, 66). Auch der Verzicht, ganz oder teilweise eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit auszuüben, ist gemäß § 3a Abs. 4 Nr. 9 UStG eine sonstige Leistung (BFH-Urteil in BFHE 211, 59, BStBl II 2007, 66). Hieran hält der Senat fest.
- 24** d) Dem steht auch nicht das EuGH-Urteil vom 18. Juli 2007 C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (Slg. 2007, I-6415) entgegen. Darin hat der EuGH entschieden, dass das Angeld bei Reservierung einer Beherbergungsleistung keine Gegenleistung für eine eigenständige, bestimmbare Leistung, sondern eine Entschädigung zum Ausgleich des infolge des Vertragsrücktritts des Gastes entstandenen Schadens darstellt. Das Angeld soll ein Zeichen für den Abschluss des Beherbergungsvertrages, ein Anreiz für seine Erfüllung und eine pauschalierte Entschädigung sein (Rdnr. 31). An einer eigenständigen bestimmbaren Gegenleistung fehlt es, weil der Hotelier nur seinen sich aus dem Beherbergungsvertrag ergebenden Pflichten nachkommt und keine weitere Dienstleistung erbringt, mit der das Angeld in unmittelbarem Zusammenhang stehen könnte. Damit ist der vorliegende Sachverhalt nicht vergleichbar.
- 25** 2. Das Urteil des FG, das von anderen Grundsätzen ausgegangen ist, war aufzuheben. Im Streitfall hat die Klägerin mit dem entgeltlichen Verzicht auf ihre Rechte aus dem IT-Dienstleistungsvertrag eine steuerbare sonstige Leistung erbracht. Die B-BKK hat den IT-Dienstleistungsvertrag mit Wirkung ab 1. Januar 2004 gekündigt. Der IT-Dienstleistungsvertrag und die sich daraus ergebenden gegenseitigen Rechte und Pflichten bestanden für das Streitjahr (2002) zunächst fort. Die Klägerin hat in dem Vergleich darauf verzichtet, ihre Leistungen anzubieten und das dafür vereinbarte Entgelt einzufordern und ggf. gerichtlich geltend zu machen. Die B-BKK hat dadurch einen Vorteil erlangt, weil sie ohne weitere Streitigkeiten vorzeitig aus dem erst mit Wirkung ab 1. Januar 2004 gekündigten Vertrag entlassen worden ist. Der Vergleich stellt als vertragliche Vereinbarung einen unmittelbaren Zusammenhang der Leistung der Klägerin mit dem von ihr empfangenden Gegenwert her. Das genügt für die Annahme eines Leistungsaustausches.
- 26** 3. Zu Recht hat das FG demgegenüber entschieden, dass der geänderte Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 17. November 2011 noch ergehen durfte, weil die Änderungsvoraussetzungen des § 174 Abs. 4 AO vorgelegen haben.