

Urteil vom 15. April 2015, V R 46/13

Vorsteuerabzug eines Generalmieters und steuerfreie Entschädigung für die Ablösung einer Mietgarantie

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 4 Nr 8 Buchst g, UStG § 4 Nr 12 Buchst a, UStG § 9, UStG § 14c Abs 1, UStG § 15 Abs 1, UStG § 15 Abs 2, UStG § 15 Abs 4, EGRL 112/2006 Art 135 Abs 1 Buchst c, EGRL 112/2006 Art 168, EWGRL 388/77 Art 13 Teil B Buchst b, EWGRL 388/77 Art 17

vorgehend FG Hamburg, 23. September 2013, Az: 1 K 194/11

Leitsätze

1. Der Vorsteuerabzug eines Generalmieters aus seinen Mietaufwendungen richtet sich nach § 15 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 9 UStG und ist damit nur insoweit zulässig, als der Vermieter wirksam zur Umsatzsteuer optiert hat. Wird darüber hinausgehend Umsatzsteuer in Rechnung gestellt, liegt ein unrichtiger Steuerausweis vor, der kein Recht zum Vorsteuerabzug begründet.
2. Der umsatzsteuerbare Verzicht auf eine Mietgarantie ist steuerfrei, wenn die Einräumung der Mietgarantie nach § 4 Nr. 8 Buchst. g UStG steuerfrei ist oder --bei Entgeltlichkeit-- steuerfrei wäre.

Tenor

1. Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 24. September 2013 1 K 194/11 und die Einspruchsentscheidung des Finanzamts vom 21. Juli 2011 aufgehoben, soweit diese die Umsatzsteuer 2008 betreffen.
2. Die Umsatzsteuer 2008 wird unter Abänderung des Umsatzsteuerbescheids des Finanzamts vom 20. Juli 2010 auf 705,45 € herabgesetzt; im Übrigen wird die Klage abgewiesen.
3. Die Klägerin hat die Kosten des Klageverfahrens zu 3 % und die des Revisionsverfahrens zu 5 % zu tragen; im Übrigen fallen die Kosten dem Finanzamt zur Last.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die Höhe des Vorsteuerabzugs aus Aufwendungen der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) für die Anmietung der R-Passage sowie um die Steuerpflicht einer von der Vermieterin an sie gezahlten Entschädigung.
- 2 Die Klägerin ist eine Personengesellschaft in der Rechtsform einer GbR, die mit Generalmietvertrag vom 26./29. August 2006 von der A-KG die R-Passage mietete. Mietgegenstand waren nach einer Aufstellung vom 1. Juni 2006 sämtliche Mietflächen (2.833,40 qm zzgl. 65 Stellplätze), ausgenommen von der Vermietung war lediglich die "Mietfläche AD". Das Mietverhältnis begann am 1. September 2006 und endete zum 31. August 2011, wobei der Klägerin die Möglichkeit der Verlängerung bis zum 31. August 2016 eingeräumt war.
- 3 Die Nettomiete betrug nach § 5 des Mietvertrags pauschal 33.861,91 €, zzgl. Betriebskostenvorauszahlungen (4.117,08 €) und Heizkostenvorauszahlungen (2.003,13 €), insgesamt also 39.982,12 €. Hinzu kam die --auf die umsatzsteuerpflichtig vermieteten Grundstücksteile (28.305,73 €) berechnete-- Umsatzsteuer von 5.378,09 €; dadurch erhöhte sich die Gesamtmiete auf 45.360,21 €.
- 4 Die dem Mietvertrag als Anlage 1 beigefügte Aufstellung enthält Angaben aller zum 1. August 2006 bestehenden

Mietverhältnisse einschließlich der vermieteten Flächen, Kaltmiete, Nebenkostenvorauszahlungen, Umsatzsteuer, der Netto- und der Bruttomiete. Leerflächen sind ohne weitere Angaben mit 265,93 qm angeführt. Für alle bestehenden Mietverhältnisse ergibt sich daraus eine Nettomiete von 37.357,95 €, wobei auf nicht umsatzsteuerpflichtig vermietete Einheiten 11.637,28 € und auf die steuerpflichtig vermieteten Einheiten 25.720,67 € entfallen.

- 5** Die bei Abschluss des Mietvertrags nicht an Endmieter vermieteten Gebäudeteile (sog. Leerstandsflächen) wurden mit einer Kaltmiete von 2.684,17 € berücksichtigt. Insoweit hatten die Parteien am 28. August 2006 zusätzlich vereinbart, dass die Mieterin des Generalmietvertrags (Klägerin) aufgrund des Mietvertrags nur verpflichtet sei, während der fünfjährigen Laufzeit die Mieten für diejenigen Flächen zu zahlen, die nach Anlage 1 zum Mietvertrag am 1. September 2006 bereits vermietet waren. Für die zu diesem Zeitpunkt leer stehenden Flächen bestand eine Verpflichtung zur Mietzahlung nur insoweit, als diese Flächen zukünftig vermietet werden konnten.
- 6** Diese Zusatzvereinbarung wurde am 19. Dezember 2007 mit Wirkung zum 28. Dezember 2007 aufgehoben. Dafür erhielt die Klägerin von der Vermieterin eine dieser im Juni 2008 in Rechnung gestellte Ausgleichszahlung in Höhe von 115.000 € zzgl. Umsatzsteuer von 21.850 €. Die Klägerin berücksichtigte diesen Vorgang in ihrer Umsatzsteuererklärung des Streitjahres als regelbesteuerten Umsatz.
- 7** Die --ihre Umsätze nach vereinbarten Entgelten (§§ 16, 18 des Umsatzsteuergesetzes 2008 --UStG--) versteuernde-- Klägerin machte in der Umsatzsteuererklärung des Streitjahres Vorsteuerbeträge aus der Anmietung der R-Passage in Höhe der von der Vermieterin ausgewiesenen Umsatzsteuer (5.378,09 €) geltend. Bei steuerfreien Umsätzen von 11.637,28 € und steuerpflichtigen Umsätzen (einschließlich Leerflächen) von 28.305,73 € entspricht dies einem Vorsteuerabzug aus den Mietaufwendungen von 70,88 %.
- 8** Eine die Jahre 2007 und 2008 betreffende Umsatzsteuer-Sonderprüfung führte zur Kürzung der geltend gemachten Vorsteuerbeträge. Unter Hinweis auf den seit 1. Januar 2004 in § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG angeordneten Vorrang des Flächenschlüssels kam der Prüfer zu dem Ergebnis, dass lediglich 61,04 % der Vorsteuern abzugsfähig seien, wobei er leer stehende Flächen entsprechend ihrer vorherigen Nutzung den steuerpflichtig bzw. steuerfrei vermieteten Flächen zuordnete. Dies führte zu einer Kürzung der im Streitjahr aus der Anmietung der R-Passage geltend gemachten Vorsteuern von 64.612,05 € um 8.968,45 € auf 55.643,60 € (Anlage 2 zum Betriebsprüfungsbericht). Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte den Ergebnissen der Sonderprüfung und erließ den nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderten Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 20. Juli 2010. Der dagegen eingelegte Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 21. Juli 2011 zurückgewiesen.
- 9** Die dagegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 230 veröffentlichten Urteil als unbegründet ab. Eine direkte und unmittelbare Zuordnung der Mietaufwendungen zu den zum Mietobjekt gehörenden Einzelflächen sei nicht möglich. Vielmehr seien die Mietaufwendungen sowohl umsatzsteuerfreien als auch umsatzsteuerpflichtigen Ausgangsumsätzen zuzuordnen und daher gemäß § 15 Abs. 4 UStG aufzuteilen. Die Aufteilung unter Anwendung eines Flächenschlüssels auf der Grundlage der Berechnungen der Umsatzsteuer-Sonderprüfung sei nicht zu beanstanden. Das gelte auch für die Zuordnung der nicht vermieteten Flächen (Leerstandsflächen) nach der vorherigen Verwendung.
- 10** Die hilfsweise begehrte teilweise Besteuerung der Leistung aus der Rechnung über 115.000 € sei nicht möglich: Es könne offenbleiben, ob die Zahlung für eine umsatzsteuerpflichtige sonstige Leistung --wie den Verzicht auf die Mietzinsbeschränkung gemäß der Vereinbarung vom 28. August 2006-- zu zahlen gewesen sei. Denn die Klägerin habe den Betrag nebst Umsatzsteuer in Rechnung gestellt und schulde daher die ausgewiesene Umsatzsteuer jedenfalls nach § 14c UStG.
- 11** Die Klägerin begründet ihre Revision mit der Verletzung materiellen Rechts:
- 12** Das FG habe § 15 Abs. 4 UStG falsch angewendet, weil im Streitfall jeder einzelne Leistungsbezug (Anmietung) auch jeder einzelnen Ausgangsleistung (Vermietung) leicht und eindeutig zugeordnet werden könne. Somit lägen Leistungsbezüge i.S. von Abschn. 15.17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) vor, die gemäß Abschn. 15.17 Abs. 2 Sätze 3 bis 5 UStAE direkt zugeordnet werden müssten und daher für eine Aufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG nicht in Betracht kämen.
- 13** Zu Unrecht habe das FG den Generalmietvertrag als Pauschalmietvertrag interpretiert und nicht --wie es Absicht der beteiligten Vertragsparteien gewesen sei-- als Übernahme und Fortführung von Einzelmietverträgen. Darüber hinaus habe es auch nicht berücksichtigt, dass ein Gebäude und damit auch eine Einkaufspassage aus mehreren

Einheiten bestehen. In Anlage 1 des Mietvertrags seien die einzelnen Gebäudeteile mit Angabe von Quadratmeter und Mietzins (als Eingangsleistung) klar und deutlich zu erkennen und somit auch den Ausgangsumsätzen klar und deutlich zuzuordnen.

- 14** Der Hilfsantrag auf nur anteilige Berücksichtigung der Umsatzsteuer auf die Entschädigungsleistung von 115.000 € beruhe darauf, dass die Betriebsprüfung den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Anteil mit 61,04 % ermittelt habe. Die Klägerin werde eine entsprechend berichtigte Rechnung vorlegen, sodass die Begründung des FG, wonach die ausgewiesene Umsatzsteuer gemäß § 14c UStG geschuldet werde, nicht mehr greifen könne. Es müsse auch die Frage aufgeworfen werden, ob es sich um einen echten Schadensersatz handele.
- 15** Die Klägerin beantragt, das angefochtene Urteil, soweit es die Umsatzsteuer des Jahres 2008 betrifft, aufzuheben und die abziehbaren Vorsteuern für das Jahr 2008 um 8.968,45 € höher auf insgesamt 68.661,88 € festzusetzen.
- 16** Hilfsweise beantragt die Klägerin sinngemäß, die Entschädigungsleistung über 115.000 € nur zu 61,04 % (13.337,24 €) als umsatzsteuerpflichtig anzusetzen.
- 17** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 18** Das angefochtene Urteil stehe im Einklang mit dem Gesetz. Der Flächenschlüssel sei nach der überzeugenden Begründung des FG in aller Regel der präzisere Maßstab zur Aufteilung der Vorsteuern aus der Miete für ein gemischtgenutztes Gebäude.

Entscheidungsgründe

II.

- 19** Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur ganz überwiegenden Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Klägerin hat zwar keinen Anspruch auf Abzug eines höheren Vorsteuerbetrages aus der Anmietung der R-Passage, die Vergütung für die Entschädigungsleistung wurde aber zu Unrecht im Streitjahr der Umsatzsteuer unterworfen.
- 20** 1. Das FG hat der Klägerin im Ergebnis zu Recht den begehrten Vorsteuerabzug aus den Mietaufwendungen versagt. Dies ergibt sich allerdings nicht --wie vom FG entschieden-- aus der vorrangigen Anwendung des Flächenschlüssels nach § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG, sondern folgt bereits aus § 15 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 9 UStG. Danach hängt die Höhe des Vorsteuerabzugs eines Zwischenmieters davon ab, in welchem Umfang er durch Option steuerpflichtige Eingangsleistungen von seinem Vermieter bezogen hat. Einem darüber hinausgehenden Vorsteuerabzug steht § 14c Abs. 1 UStG entgegen.
- 21** a) Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist u.a. die Steuer für sonstige Leistungen, die der Unternehmer zur Ausführung von steuerfreien Umsätzen verwendet (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG).
- 22** Diese Vorschriften beruhen auf Art. 168 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (--MwStSystRL--; vor dem 1. Januar 2007: Art. 17 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern --Richtlinie 77/388/EWG--) und sind entsprechend dieser Bestimmung richtlinienkonform auszulegen (vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofes --BFH-- vom 3. Juli 2008 V R 51/06, BFHE 222, 128, BStBl II 2009, 213). Soweit der Steuerpflichtige (Unternehmer) Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, ist er nach dieser Bestimmung befugt, die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden, von der von ihm geschuldeten Steuer abzuziehen.
- 23** b) Umsatzsteuerfrei ist gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken. Allerdings kann der Unternehmer gemäß § 9 UStG auf die Steuerfreiheit verzichten, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird (§ 9 Abs. 1 UStG). Der Verzicht auf die Steuerbefreiung ist bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken allerdings nur zulässig, soweit der

Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen (§ 9 Abs. 2 Satz 1 UStG).

- 24** Soweit das Grundstück --wie im Streitfall-- nicht ausschließlich für Umsätze genutzt wird, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, lässt § 9 Abs. 2 Satz 1 UStG einen nur teilweisen Verzicht im Umfang der Verwendung für Umsätze zu, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Das richtet sich nach der Verwendung des Mietgegenstandes, dessen Überlassung ohne den Verzicht nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfrei wäre. Da es Wesensmerkmal der (steuerfreien) Vermietung ist, dem Vertragspartner auf bestimmte Zeit gegen Vergütung das Recht einzuräumen, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als wäre er dessen Eigentümer und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen, kommt es beim Verzicht nach § 9 Abs. 2 Satz 1 UStG auf die Verwendung der Grundstücksflächen an. Der teilweise Verzicht bezieht sich somit auf Teilflächen des Mietgegenstandes, soweit diese Teilflächen eindeutig bestimmbar sind. Bei einem gemischtgenutzten Gebäude kann der Verzicht daher bspw. auf die Vermietung von Ladeneinheiten beschränkt werden, die der Mieter für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen (BFH-Urteil vom 24. April 2014 V R 27/13, BFHE 245, 404, BStBl II 2014, 732).
- 25** c) Einem darüber hinausgehenden Vorsteuerabzug steht entgegen, dass wegen der insoweit fehlgeschlagenen Option keine steuerpflichtigen, sondern steuerfreie Vermietungsleistungen erbracht wurden. Stellt der Vermieter auch für diese Leistungen Umsatzsteuer gesondert in Rechnung, handelt es sich um keine gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer, sondern um eine Rechnung mit unrichtigem Steuerausweis (§ 14c Abs. 1 UStG), die kein Recht zum Vorsteuerabzug begründet (vgl. Senatsurteil vom 19. Dezember 2013 V R 6/12, BFHE 245, 71, Rz 16 f., m.w.N.).
- 26** d) Im Streitfall hat die Klägerin ein Objekt (R-Passage) angemietet, das sie sowohl für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen (Agentur für Arbeit, Kreisverwaltung, Ärzte) als auch für solche, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen (Café, Friseur, Bäckerei etc.). Der Vorsteuerabzug aus der Anmietung der R-Passage richtet sich daher danach, inwieweit der Vermieter zulässigerweise zur Umsatzsteuer optiert hat.
- 27** aa) Eine Teiloption des Vermieters ist nach den o.g. Grundsätzen nur insoweit zulässig, als Teilflächen eindeutig bestimmbar sind und diese entweder steuerpflichtig weitervermietet wurden oder aber die Absicht der steuerpflichtigen Weitervermietung bestand.
- 28** (1) Weitervermietung
- 29** Aus der Anlage 1 zum Mietvertrag ergibt sich zwar, dass die jeweiligen Teilflächen des Mietobjekts nach Quadratmeter und Verwendungszweck eindeutig bestimmt waren. Nach den unstrittigen Feststellungen der Umsatzsteuer-Sonderprüfung wurden jedoch bei einer Nutzfläche von insgesamt 2.854,47 qm lediglich 1.571,49 qm steuerpflichtig vermietet (Tz. 16 des Betriebsprüfungsberichts i.V.m. Anlage 4 des Betriebsprüfungsberichts).
- 30** (2) Leerstandsflächen
- 31** (a) Beim Leerstand von Vermietungsflächen kann der Vermieter zur Umsatzsteuer optieren, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen (§ 9 Abs. 2 Satz 1 UStG). Maßgeblich ist somit die durch objektive Anhaltspunkte belegte Verwendungsabsicht des Leistungsempfängers.
- 32** (b) Im Streitfall hat das FG zu Recht entschieden, dass der Leistungsempfänger (Klägerin) eine steuerpflichtige Verwendung der angemieteten Grundstücksflächen nur insoweit beabsichtigte, als diese Flächen zuvor steuerpflichtig vermietet waren (173,40 qm von 291 qm). War eine Fläche vor dem Leerstand gewerblich genutzt, indiziert dies wegen der auf diese Verwendung zugeschnittenen Bauweise und Ausstattung im Regelfall die weitere Verwendungsabsicht. Einwände gegen diese Zuordnung hat die Klägerin nicht erhoben. Das FG konnte daher in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgehen, dass die vom FA auf der Grundlage der Anlage 4 zum Betriebsprüfungsbericht vorgenommene und vom FG gebilligte Aufteilung der Leerstandsflächen (173,40 qm steuerpflichtige Verwendung, 117,60 qm steuerfreie Verwendung) der Verwendungsabsicht der Klägerin entspricht.
- 33** bb) Vorliegend optierte die Vermieterin nicht auf der Grundlage der steuerpflichtig oder steuerfrei vermieteten Teilflächen. Ausweislich des Mietvertrags wurde die Umsatzsteuer auf die Summe der steuerpflichtigen Umsätze (28.305,73 €) berechnet. Davon entfallen 25.621,56 € auf steuerpflichtig vermietete Flächen und 2.684,17 € auf sog. Leerstandsflächen.
- 34** Unter Berücksichtigung der o.g. Grundsätze ist die Option zur Steuerpflicht dagegen auf die mit diesen Flächen erzielten Umsätze in Höhe von 24.405,09 € begrenzt. Die hierfür gesetzlich geschuldete und offen auszuweisende

Umsatzsteuer beträgt lediglich 4.636,97 €.

- 35** cc) Die im Mietvertrag gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer von mtl. 5.378,09 € überschreitet die aufgrund der Teiloption zulässigerweise nach dem Flächenschlüssel auszuweisende Umsatzsteuer (4.636,97 €). In Höhe der Differenz liegt ein unrichtiger Steuerausweis vor. Die Vermieterin schuldet diese Umsatzsteuer zwar nach § 14c Abs. 1 UStG, hieraus steht der Klägerin aber kein Recht auf Vorsteuerabzug zu, da es sich insoweit um keine gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer handelt.
- 36** e) Die zwischen den Beteiligten umstrittene Frage einer Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG ist im Streitfall nicht entscheidungserheblich. Der Vorsteuerabzug eines Zwischenmieters aus seinen Mietaufwendungen richtet sich nach Maßgabe des gesetzessystematisch vorrangigen § 15 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 9 UStG (vgl. BFH-Beschluss vom 25. Januar 2013 V B 95/12, nicht veröffentlicht). Da der Umfang des Optionsrechts des Vermieters dem Vorsteuerabzugsrecht des Mieters entspricht, ist dieser in Höhe der Umsatzsteuer, die auf die nach Option steuerpflichtigen Umsätze entfällt, zum Vorsteuerabzug berechtigt. Der Senat ist daher durch den --die Auslegung von § 15 Abs. 4 UStG betreffenden-- Vorlagebeschluss des XI. Senats vom 5. Juni 2014 XI R 31/09 (BFHE 245, 447) nicht an einer Entscheidung gehindert.
- 37** 2. Das FG hat die Vergütung für den Mietgarantieverzicht (Entschädigungszahlung) zu Unrecht im Streitjahr der Umsatzbesteuerung unterworfen. Der steuerbare Verzicht auf die Mietgarantie ist zwar steuerfrei, die Klägerin hat jedoch wirksam zur Steuerpflicht optiert, sodass die Verzichtsleistung nicht im Streitjahr, sondern bereits in 2007 der Besteuerung unterliegt.
- 38** a) Der Garantieverzicht der Klägerin ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG steuerbar. Danach unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.
- 39** aa) Die Besteuerung einer Lieferung oder sonstigen Leistung 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 Kennemer Golf & Country Club vom 21. März 2002 C-174/00, EU:C:2002:200, Slg. 2002, I-3293; BFH-Urteil vom 20. März 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 (BFH-Urteil vom 11. Februar 2010 V R 2/09, BFHE 228, 467, BStBl II 2010, 765).
- 40** 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 EU:C:2002:200, Slg. 2002, I-3293; BFH-Urteil in BFHE 241, 191, BStBl II 2014, 206). 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).
- 41** 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-Urteile vom 16. Januar 2014 V R 22/13, BFH/NV 2014, 736, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2014, 431, sowie in BFHE 211, 59, BStBl II 2007, 66).
- 42** bb) Im Streitfall war die Klägerin aufgrund der Vereinbarung vom 28. August 2006 nur zur Mietzahlung für die Flächen verpflichtet, die nach Anlage 1 des Mietvertrags bereits am 1. September 2006 vermietet waren. Für die zu diesem Zeitpunkt leer stehenden Flächen bestand eine Verpflichtung zur Mietzahlung nur insoweit, als diese Flächen zukünftig vermietet werden konnten. Auf diese Rechtsposition (Nichtzahlung von Miete für ihr zur Verfügung gestellte Mietflächen) verzichtete die Klägerin durch den gegenseitigen Vertrag vom 19. Dezember 2007

mit Wirkung zum 28. Dezember 2007. Damit liegen die Voraussetzungen für einen entgeltlichen Leistungsaustausch vor.

- 43** b) Diese steuerbare Leistung ist zwar nicht nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG, aber nach § 4 Nr. 8 Buchst. g UStG steuerfrei.
- 44** aa) Eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG setzt die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken voraus. Bei richtlinienkonformer Auslegung liegt eine Vermietung vor, wenn der Vermieter dem Mieter das Recht einräumt, einen Gegenstand auf bestimmte Zeit gegen Vergütung so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (BFH-Urteile vom 8. August 2013 V R 7/13, BFH/NV 2013, 1952, und vom 8. November 2012 V R 15/12, BFHE 239, 509, BStBl II 2013, 455).
- 45** (1) Nach den Feststellungen der Umsatzsteuer-Sonderprüfung vermietete die Klägerin zwar 61,04 % der angemieteten Flächen steuerpflichtig, daraus ergibt sich aber nicht, dass auch nur 61,04 % der Entschädigungszahlung steuerpflichtig wären. Denn diese Zahlung beruht nicht auf einer Gebrauchsüberlassung, sondern auf einem vertraglichen Rechtsverzicht und damit auf einem anderen Rechtsgrund.
- 46** (2) Eine Steuerfreiheit der Entschädigungsleistung ergibt sich auch nicht aus dem EuGH-Urteil Lubbock Fine vom 15. Dezember 1993 C-63/92 (EU:C:1993:929, Slg. 1993, I-6665, BStBl II 1995, 480). Der Vermietung eines Grundstücks ist danach der Verzicht auf Rechte aus dem Mietvertrag gegen eine Abstandszahlung gleichzusetzen. Diese Rechtsfolge betrifft allerdings nur den Sonderfall, dass der auf seine Rechte aus dem Mietvertrag verzichtende Mieter das Grundstück gegen eine Abfindung an die Person zurückgibt, von der er seine Rechte ableitet. Der Vermieter erhält damit vorzeitig den Besitz an der Mietsache zurück, zu deren wirtschaftlichen Nutzung allein der Mieter berechtigt war. Der Mieter verzichtet in diesem Fall nicht nur auf einen schuldrechtlichen Erfüllungsanspruch, sondern auf den Besitz an der Mietsache. Die Steuerfreiheit des Ausgangsumsatzes (Vermietung) führt auch zur Steuerfreiheit des entsprechenden Umsatzes des Mieters (Verzicht), da eine Aufspaltung ein und desselben Mietvertrags nicht möglich ist (EuGH-Urteil Lubbock Fine, EU:C:1993:929, Rz 12, Slg. 1993, I-6665, BStBl II 1995, 480). Im Streitfall war mit der Zahlung der Entschädigung jedoch keine Rückgabe der Mietsache verbunden, sodass eine Steuerfreiheit der Abstandszahlung nach Art. 13 Teil B Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG ausscheidet.
- 47** bb) Die Steuerfreiheit der Leistung ergibt sich aber aus § 4 Nr. 8 Buchst. g UStG. Steuerfrei sind danach "die Übernahme von Verbindlichkeiten, von Bürgschaften und anderen Sicherheiten sowie die Vermittlung dieser Umsätze". Diese Steuerbefreiung beruht auf Art. 135 Abs. 1 Buchst. c der MwStSystRL. Die Mitgliedstaaten befreien danach folgende Umsätze von der Steuer: "c) die Vermittlung und Übernahme von Verbindlichkeiten, Bürgschaften und anderen Sicherheiten und Garantien sowie die Verwaltung von Kreditsicherheiten durch die Kreditgeber".
- 48** (1) Nach der Rechtsprechung des Senats (BFH-Urteile vom 10. September 1992 V R 38/88, BFH/NV 1993, 569, und vom 22. Oktober 1992 V R 53/89, BFHE 169, 551, BStBl II 1993, 318) ist die Übernahme einer sog. Vermietungsgarantie steuerfrei. Eine solche liegt vor, wenn ein Garantiegeber (Garant) dafür einsteht, dass ein bestimmter Erfolg eintritt oder dass ein bestimmter Zustand fort dauert oder dass sich ein bestimmtes Risiko nicht verwirklicht. Dabei soll der Garant den von ihm garantierten Erfolg nicht selbst herbeiführen. Er ist lediglich gehalten, bei Nichteintritt des garantierten Erfolges den wirtschaftlichen Ausfall des anderen zu decken (Philipowski in Rau/Dürwächter, Kommentar zum UStG, § 4 Nr. 8 Rz 494).
- 49** Im Streitfall liegt ein solches Garantieverprechen vor, da die Vermieterin das wirtschaftliche Risiko der Klägerin aus dem ungewissen Ausgang ihrer Vermietungstätigkeit für die Leerstandsflächen übernahm. Die Vermieterin trägt damit das Risiko der Klägerin, dass und soweit die angemieteten Flächen nicht vermietet werden. Diese Leistung ist zwar mangels eines besonderen Entgelts nicht steuerbar, würde ein solches vereinbart, läge jedoch eine steuerfreie Garantieleistung der Vermieterin vor.
- 50** (2) Die (potentielle) Steuerfreiheit der Garantieleistung der Vermieterin hat --unter Berücksichtigung der o.g. Grundsätze des EuGH-Urteils Lubbock Fine, EU:C:1993:929, Slg. 1993, I-6665, BStBl II 1995, 480-- zur Folge, dass auch die Ablösung der Mietpreisgarantie nach § 4 Nr. 8 Buchst. g UStG steuerfrei bleibt. Der Rückgabe einer Mietsache gegen Abstandszahlung im EuGH-Urteil Lubbock Fine, EU:C:1993:929, Slg. 1993, I-6665, BStBl II 1995, 480 entspricht im Streitfall die Ablösung der Vermietergarantie gegen die Entschädigungszahlung.
- 51** c) Bei dem nach § 4 Nr. 8 Buchst. g UStG steuerfreien Verzicht auf die Vermietergarantie handelt es sich jedoch um einen optionsfähigen Umsatz i.S. von § 9 Abs. 1 UStG. Dieser Umsatz wurde an die Vermieterin und damit einen

Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt. Die Klägerin optierte zur Umsatzsteuer, indem sie ihrer Vermieterin im Juni 2008 gesondert Umsatzsteuer in Rechnung stellte. Da die Umsatzsteuerfestsetzung 2007 angefochten und somit noch änderbar war, führte die auch in zeitlicher Hinsicht wirksame Option zur Umsatzsteuerpflicht der Verzichtleistung im Jahr der Leistungserbringung (2007). Eine Besteuerung im Streitjahr scheidet damit aus.

- 52** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 1 i.V.m. § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO und berücksichtigt, dass die Klägerin bei einem Streitwert im Revisionsverfahren von 8.968,45 € mit ihrem Hilfsantrag in Höhe von 8.512,76 € und bei einem --wegen der Umsatzsteuer 2007 erhöhten-- Streitwert im Klageverfahren von 15.620 € in Höhe von 15.164,35 € obsiegt hat.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de