

Lohn und Gehalt

1. Ausfallhonorar eines Architekten: Entgelt oder Schadensersatz?

Wird ein Architektenvertrag gekündigt und ein Ausfallhonorar für noch nicht erbrachte Leistungen vereinbart, stellt sich die Frage, ob insoweit ein umsatzsteuerpflichtiger Umsatz vorliegt.

Hintergrund

Der Kläger A war selbstständiger Landschaftsarchitekt. Er übernahm für den X-Kreis die Gestaltung der Außenanlagen von 2 Schulen. Nach dem Architektenvertrag sollte A als Auftragnehmer bei einer Kündigung aus einem nicht von ihm zu vertretenden Grund die vereinbarte Vergütung unter Anrechnung der ersparten Aufwendungen für die nicht erbrachten Leistungen erhalten.

Später konnte X das Projekt aus finanziellen Gründen nicht mehr realisieren. Daraufhin einigten sich A und X darauf, dass A für tatsächlich erbrachte Leistungen ein Honorar von 22.000 EUR und darüber für die noch nicht erbrachten Leistungen ein "Ausfallhonorar von 52.000 EUR (ohne Umsatzsteuer)" erhält.

A behandelte nur das Honorar für die bereits erbrachten Leistungen als umsatzsteuerpflichtigen Umsatz, nicht jedoch das Ausfallhonorar. Das Finanzamt vertrat dagegen die Auffassung, dass es sich bei der als Ausfallhonorar bezeichneten Leistung um die Gegenleistung für den Verzicht des A auf die Erfüllung des Architektenvertrags handelte. Aus der Gegenleistung ist deshalb die Umsatzsteuer herauszurechnen. Dem folgte das Finanzgericht und wies die Klage ab.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof hob das Finanzgerichtsurteil auf und verwies die Sache an das Finanzgericht zurück.

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 einen Vorteil erhalten, der zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts führt. Demgegenüber sind Entschädigungen grundsätzlich kein Entgelt im Sinne des Umsatzsteuerrechts, wenn die Zahlung nicht für eine Lieferung oder sonstige Leistung erfolgt, sondern weil der Zahlende für einen Schaden und seine Folgen einzustehen hat. In diesen Fällen besteht kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Zahlung und der Leistung. Die Abgrenzung bestimmt sich in erster Linie nach dem der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis.

Die Vergütung, die der Unternehmer nach Auflösung eines Werklieferungsvertrags vereinnahmt, ohne das teilweise vollendete Werk geliefert zu haben, ist kein Entgelt. Es liegt nur insoweit ein steuerbarer Umsatz vor, als die Vergütung auf schon erbrachte Leistungsteile entfällt.

Die Vereinbarung zwischen A und X betrifft ein Honorar für "tatsächlich erbrachte Planungsleistungen" und daneben ein "Ausfallhonorar". Hier ist zum einen fraglich, weshalb die Beteiligten mit dem "Ausfallhonorar" eine weitere Gegenleistung für eine steuerbare Leistung vereinbart haben sollen. Zum anderen könnte die Aufteilung der Zahlung in 2 Bestandteile zum Zweck der Verhinderung der Umsatzsteuer erfolgt sein. Die Vereinbarung wäre dann nicht ernsthaft gewollt und würde zur Einbeziehung des vollen Betrags in die Gegenleistung führen.

Ein entgeltlicher Leistungsaustausch kann auch vorliegen, wenn ein Steuerpflichtiger auf eine ihm zustehende Rechtsposition gegen Entgelt verzichtet. Im Streitfall bestehen insoweit aber Zweifel, wenn A den Architektenvertrag bereits vor der Aufhebungsvereinbarung gekündigt hat. In diesem Falle verfügte er im Zeitpunkt der Besprechung über die Vertragsaufhebung und das Ausfallhonorar möglicherweise über keine Rechtsposition aus dem Architektenvertrag mehr, auf die er gegen Entgelt hätte verzichten können.

Zur weiteren Aufklärung dieser fraglichen Umstände verwies der Bundesfinanzhof die Sache an das Finanzgericht zurück.

2. Steuervergünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG: Verbrauch auch bei fehlerhafter Berücksichtigung?

Die Steuervergünstigung des § 34 Abs. 3 EStG für außerordentliche Einkünfte kann ein Steuerpflichtiger nur einmal im Leben in Anspruch nehmen. Ein Verbrauch tritt auch dann ein, wenn das Finanzamt die Vergünstigung zu Unrecht gewährt hat.

Hintergrund

X schied im Jahr 2016 aus der Gemeinschaftspraxis aus, an der er beteiligt war. Für den Veräußerungsgewinn beantragte er den ermäßigten Steuersatz nach § 34 Abs. 3 EStG. Das Finanzamt lehnte dies ab, da X die Ermäßigung bereits im Jahr 2006 gewährt worden war. Das Finanzamt berücksichtigte lediglich die Steuerermäßigung nach § 34 Abs. 1 EStG (Fünftelregelung).

In dem Einkommensteuer-Bescheid 2006 hatte das Finanzamt bei den Einkünften des X einen "Veräußerungsgewinn" von 40.000 EUR erfasst und für diesen die Tarifbegünstigung gem. § 34 Abs. 3 EStG gewährt, was zu einer Steuerminderung von rund 8.000 EUR führte. Bei dem Betrag von 40.000 EUR handelte es sich allerdings nicht um einen Veräußerungsgewinn des X, sondern um Nachzahlungen der Kassenärztlichen Vereinigung an die Gemeinschaftspraxis, die dem X anteilig als laufende tarifbegünstigte Einkünfte zugerechnet worden waren. Das Finanzamt hatte die Mitteilung über die anteiligen Einkünfte an der Gemeinschaftspraxis 2006 fehlerhaft ausgewertet und X die Tarifbegünstigung gem. § 34 Abs. 3 EStG für diese Einkünfte gewährt, obwohl X weder einen entsprechenden Veräußerungsgewinn erzielt noch einen Antrag auf Gewährung der Tarifbegünstigung gestellt hatte.

Das Finanzgericht gab der Klage gegen die Versagung des ermäßigten Steuersatzes nach § 34 Abs. 3 EStG für 2016 statt, da der ermäßigte Steuersatz durch die fehlerhafte Gewährung im Jahr 2006 nicht verbraucht war.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof hob das Finanzgerichtsurteil auf und wies die Klage ab.

Der Verbrauch der Steuersatzermäßigung gilt selbst dann, wenn das Finanzamt die Vergünstigung ohne Antrag des Steuerpflichtigen gewährt und ein Betrag begünstigt besteuert wird, bei dem es sich tatsächlich nicht um einen Veräußerungsgewinn handelt.

Die Steuersatzermäßigung kann der Steuerpflichtige nur einmal im Leben in Anspruch nehmen. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist eine antragsgebundene Steuervergünstigung, die dem Steuerpflichtigen nur einmal gewährt werden kann, für die Zukunft auch dann "verbraucht", wenn die Vergünstigung vom Finanzamt zu Unrecht gewährt worden ist, insbesondere ein erforderlicher Antrag nicht gestellt wurde. Entscheidend ist allein, dass sich die Vergünstigung auf die frühere

Steuerfestsetzung ausgewirkt hat und sie dort nicht mehr rückgängig gemacht werden kann. Wenn der Steuerpflichtige sich die Möglichkeit vorbehalten will, die Vergünstigung in einem späteren Jahr in Anspruch zu nehmen, muss er die Steuerfestsetzung anfechten, in der ihm die Vergünstigung zu Unrecht gewährt worden ist.

Etwas anderes gilt nach den Grundsätzen von Treu und Glauben nur dann, wenn für den Steuerpflichtigen angesichts der geringen Höhe der Vergünstigung und des Fehlens eines Hinweises im Bescheid nicht erkennbar war, dass das Finanzamt die Vergünstigung ohne den erforderlichen Antrag gewährt hat. Ein Verbrauch tritt daher auch dann ein, wenn überhaupt kein begünstigungsfähiger Veräußerungsgewinn vorgelegen hat und auch kein entsprechender Antrag gestellt wurde. Entscheidend ist allein, dass der Steuerpflichtige den ihn begünstigenden Irrtum des Finanzamts erkennt und billigt.

Dem Gesetzeswortlaut ist nicht zu entnehmen, dass der Verbrauch nur eintritt, wenn die Tarifiermäßigung für einen tatsächlich erzielten Veräußerungsgewinn in Anspruch genommen wird. Aus dem Wortlaut ist auch nicht herzuleiten, dass eine zum Verbrauch führende "Inanspruchnahme" der Vergünstigung nur vorliegt, wenn der Steuerpflichtige einen entsprechenden Antrag gestellt hat. Die Formulierung "in Anspruch nehmen" verdeutlicht zwar, dass dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zusteht, zwingt aber nicht zu der Annahme, für eine Inanspruchnahme sei ein aktives Handeln des Steuerpflichtigen erforderlich.

Die Steuersatzermäßigung soll nicht mehrfach ("nur einmal im Leben") gewährt werden. Dies wäre jedoch der Fall, wenn eine zu Unrecht gewährte, vom Steuerpflichtigen gebilligte Ermäßigung gem. § 34 Abs. 3 EStG, die sich endgültig mindernd auf die Steuerfestsetzung ausgewirkt hat, nicht zu deren Verbrauch führen würde.

Vorliegend hatte X die unzutreffende Behandlung der Einkünfte erkannt und gebilligt. Durch einen Einspruch hätte er den Verbrauch der Vergünstigung verhindern können.