Mehrwertsteuer bei Entschädigungszahlungen: Leistungsentgelt oder Schadenersatz?

Jan Ole Luuk
Rechtsanwalt, LL.M.,
MWST-Experte FH,
Walder Wyss & Partner, Zürich

Zugleich eine kritische Würdigung ausgewählter Erkenntnisse des Europäischen Gerichtshofs und der nationalen (Finanz-)Gerichtsbarkeit sowie der Verwaltungspraxis der Eidg. Steuerverwaltung zu Entschädigungszahlungen anlässlich einer vorzeitigen Vertragsauflösung.

I Einleitung

Nach Art. 5 Buchstabe a und b MWSTG unterliegen der Mehrwertsteuer Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die durch steuerpflichtige Personen im Inland gegen Entgelt erbracht werden[1]. Diese grundsätzliche Regelung des Schweizer MWSTG entspricht im Kern Art. 2 Abs. 1 Buchstabe a und c der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG[2]. Danach unterliegen der Mehrwertsteuer Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats[3] gegen Entgelt ausführt.

Nicht ohne Weiteres aus diesem allgemeinen Grundsatz abzuleiten, ist die Antwort auf die praktisch wichtige und häufig auftretende Frage, ob eine Leistung gegen Entgelt im Sinne des vorstehenden Besteuerungsgrundsatzes vorliegt, wenn es nicht oder nicht ohne Einschränkung zu der vereinbarten Leistung kommt oder wenn eine für einen bestimmten Zeitraum vereinbarte (Dauer-)Leistung einvernehmlich gegen Entschädigungszahlung vorzeitig beendet wird. Ausgangspunkt der mehrwertsteuerlichen Beurteilung im Einzelfall ist die Abgrenzung zwischen steuerbarem Leistungsentgelt und nicht steuerbarem Schadenersatz.

1 Sofern diese nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen sind.

2 Vormals: Art. 2 Nr. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG

3 Vormals: «im Inland».

4 So auch *Friedrich Klenk,* in: *Sölch/Ringleb,* Umsatzsteuergesetz, München (Loseblattwerk [Stand: 1. April 2007]), § 1 Rz. 60.

5 So auch *Suse Martin,* Umsatzsteuer bei «Leistungsstörungen», Umsatzsteuer-Rundschau (UR) 2006, 56 (56).

6 Vgl. hierzu EuGH, Urteil v. 18.12.1997 – Rs. C-129/96 *(Inter-Environnement Wallonie),* Slg. 1997, I-7411, Rz. 40.

7 Vgl. EuGH, Urteil v. 4.10.2001 – Rs. C-326/99 *(Goed Wonen),* Slg. 2001, I-6831, Rz. 47 u. 49 und Urteil v. 16.1.2003 – Rs. C-315/00 *(Maierhofer),* Slg. 2003, I-563, Rz. 25f.

8 Vgl. infra Abschnitt III.B, 845. Grundlegend dazu in der Schweizer Mehrwertsteuerliteratur *Ivo Baumgartner,* Die Entgeltlichkeit bei der schweizerischen Mehrwertsteuer, SteuerRevue (StR) 1996, 255 (258-269).

II Zivilrechtliche Ausgangslage

A Bezeichnung der (Entschädigungs-) Zahlung durch die Parteien

Klar dürfte sein, dass es für die mehrwertsteuerliche Beurteilung einer Entschädigungszahlung als Entgelt für eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung oder als nicht steuerbarer Schadenersatz nicht darauf ankommen kann, wie die Beteiligten die Zahlung oder die der Zahlung zugrunde liegende Forderung bezeichnen[4]. Derartige Bezeichnungen haben allenfalls die Bedeutung eines unverbindlichen «Subsumtionsvorschlags», welcher im Einzelfall zutreffend sein kann (oder eben auch nicht)[5].

B Einordnung der (Entschädigungs-) Zahlung durch das Zivilrecht

Auch die zivilrechtliche Begründung einer Entschädigungszahlung ist nach der hier vertretenen Auffassung für Zwecke der Mehrwertsteuer nicht ausschlaggebend. Sie kann es im Rahmen des Gemeinschaftsrechts schon deshalb nicht sein, weil die Frage, ob es sich beim entscheidungserheblichen Sachverhalt um ein steuerbares Leistungsentgelt oder um einen nicht steuerbaren Schadenersatz handelt, in allen Mitgliedstaaten gleich, und zwar nach mehrwertsteuerlichen Kriterien zu beurteilen ist. Dies ist Ausfluss des Gebots der richtlinienkonformen Auslegung[6], die nach ständiger Rechtsprechung des EuGH einem Rückgriff auf nationalrechtliche Besonderheiten der zivilrechtlichen Anspruchsgrundlagen für Entschädigungszahlungen entgegensteht[7]. Aber auch im Hinblick auf das Schweizer MWSTG kann dem Zivilrecht eine allenfalls eingeschränkte Bedeutung beigemessen werden, weil der mehrwertsteuerliche Leistungsbegriff[8] nicht dem des Zivilrechts ent-

Inhaltsübersicht

I Einleitung
II Zivilrechtliche Ausgangslage
A Bezeichnung der (Entschädigungs-) Zahlung durch die Parteien
B Einordnung der (Entschädigungs-) Zahlung durch das Zivilrecht
III Mehrwertsteuerrechtliche Grundsätze
A Begriffliches
B Abgrenzungskriterium «Leistung»
C Abgrenzungskriterium «gegen Entgelt» (Leistungsaustausch)
D Grenzfälle unter dem Gesichtspunkt des verbrauchbaren Nutzens
a) Verbrauchssteuerteleologischer Ausgangspunkt
b) «Leistungsbereitschaft» als Leistungsgegenstand
aa) Allgemeine Bereitschaft zur Vertragserfüllung
bb) Leistungsbereitschaft als Vertragsinhalt
c) «Verzicht» auf eine Rechtsposition als Leistungsgegenstand
aa) Verzicht des zur Sachleistung Berechtigten
bb) Verzicht des zur Sachleistung Verpflichteten
IV Anwendung der Grundsätze in der Praxis
A Entschädigungszahlungen bei vorzeitiger Auflösung eines Dauerschuldverhältnisses
a) EuGH-Urteil v. 15.12.1993 – Rs. C-63/92 (*Lubbock Fine*)
aa) Ausgangssachverhalt
bb) Antwort des EuGH
cc) Stellungnahme
b) SRK-Entscheid v. 14.6.2005 (SRK 2003-124)
aa) Ausgangssachverhalt
bb) Würdigung der SRK
cc) Stellungnahme
c) BFH-Urteil v. 7.7.2005 (V R 34/03)
aa) Ausgangssachverhalt
bb) Würdigung des BFH
cc) Stellungnahme
B Stornogebühren bei Rücktritt von Beherbergungsverträgen (Reservierungen)
a) EuGH-Urteil v. 18.7.2007 – Rs. C-277/05 (*Société thermale*)
aa) Ausgangssachverhalt
bb) Erklärungen der Mitgliedstaaten sowie der Kommission
cc) Schlussanträge des EuGH-Generalanwalts
dd) Antwort des EuGH
ee) Stellungnahme
V Fazit

spricht und das ZGB die Leistung weder definiert noch einen einheitlichen Begriff der Leistung im Auge hat. Vor allem aber sind die im hier behandelten Problemkomplex vorzunehmenden Abgrenzungen am verbrauchssteuerlichen Telos der Mehrwertsteuer auszurichten[9]. Das Zivilrecht kann jedoch dann hilfreich sein, wenn es um die Bestimmung des Inhalts der Leistung geht[10].

III Mehrwertsteuerrechtliche Grundsätze

A Begriffliches

Herkömmlicherweise wird bei Entschädigungszahlungen zwischen «echtem» und «unechtem» Schadenersatz unterschieden[11]. Beim echten Schadenersatz fehle es an einer Leistung gegen Entgelt, während in den Fällen des unechten Schadenersatzes die etwaige Schadenersatzpflicht von einem Leistungsaustausch überlagert werde[12]. Diese begriffliche Abgrenzung mag in der Praxis wegen der schlagwortartigen Verkürzung der komplexen Thematik nützlich erscheinen. Wer sie verwendet, sollte sich jedoch stets klarmachen, dass diese Begrifflichkeit keinerlei Erkenntnisgewinn bringt[13] und weder das Schweizer MWSTG noch das Gemeinschaftsrecht den Begriff des Schadenersatzes kennt[14].

Umso bedenklicher ist es, wenn sich in Bezug auf die Verwaltungspraxis (auch) der Eidg. Steuerverwaltung gelegentlich der Eindruck aufdrängen muss, die vorerwähnte Begrifflichkeit diene allein der Scheinrechtfertigung (pro-) fiskalischer Begehrlichkeiten – namentlich im Bereich der Entschädigungszahlungen im Zusammenhang mit vorzeitig beendeten Leis-

9 Vgl. infra Abschnitt III.D.a), 846.

10 Vgl. infra Abschnitt III.D.b)bb), 846f.

11 So auch die ESTV, welche im Merkblatt (MB) Nr. 04 (Schadenersatzleistungen) dieser begrifflichen Differenzierung bis in die Systematik der Darstellung ihrer Verwaltungspraxis hinein folgt.

12 Vgl. *Wolfram Birkenfeld,* Umsatzsteuer-Handbuch, Köln (Loseblattwerk [Stand: Juni 2007]), I Rz. 484.

13 Die Begriffe «echter» und «unechter» Schadenersatz bringen das Ergebnis einer mehrwertsteuerlichen Würdigung zum Ausdruck und sind daher als Begründungsansatz vollkommen untauglich.

14 Kritisch auch *Otto-Gerd Lippross,* Umsatzsteuer, 21. Aufl., Achim bei Bremen 2005, Abschnitt 2.2.6.1., 91; *Hans Georg Ruppe,* Umsatzsteuergesetz, 3. Aufl., Wien 2005, § 1 Rz. 160.

15 Vgl. ESTV, MB Nr. 04, Ziff. 3.1 und Entwurf MB Nr. 04 v. 31.7.2007, Ziff. 3.1 n.F.

16 So auch *Holger Stadie,* Umsatzsteuerrecht, 1. Aufl., Köln 2005, Ziff. 2.21.

17 Dies ergibt sich für das Schweizer MWSTG aus Art. 7 Abs. 1, wo für Dienstleistungen festgestellt wird, dass jede «Leistung» als Dienstleistung gilt, die keine Lieferung ist.

18 Dies kann, wie Art. 7 Abs. 2 Buchstabe b MWSTG in Übereinstimmung mit Art. 6 Abs. 1 Satz 2 Lemma 2 der 6. MWST-Richtlinie [neu: Art. 25 Buchstabe b der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG] klarstellt, auch in einem Dulden oder Unterlassen bestehen.

19 Vgl. *Franz Giesberts*, Ableitungen aus dem Leistungsbegriff für die Beurteilung des Kommissionsgeschäfts im Umsatzsteuerrecht, Umsatzsteuer-Rundschau (UR) 1988, 137 (140).

20 Vgl. EuGH, Urteil v. 29.2.1996 – Rs. C-215/94 *(Jürgen Mohr),* Slg. 1996, I-959, Rz. 20-22 und Urteil v. 18.12.1997– Rs. C-384/95 *(Landboden-Agrardienste),* Slg. 1997, I-7387, Rz. 23.

21 Ausser es handelt sich nicht um Geld als Zahlungsmittel, sondern als Sammlerstück.

22 Vgl. *David Hummel,* Umsatzsteuerrechtliche Behandlung einer Wertminderungsentschädigung, Umsatzsteuer-Rundschau (UR) 2006, 614 (616).

23 Vgl. FN 18.

24 Vormals: Art. 2 Nr. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG.

tungsverhältnissen[15] – und Begründungsersatz.
Nach dem eingangs zitierten Besteuerungsgrundsatz des Schweizer MWSTG und des Gemeinschaftsrechts ist primär danach zu fragen, ob der Entschädigungszahlung, wie auch immer sie im Einzelfall bezeichnet sein mag, eine Leistung des Zahlungsempfängers gegenübersteht oder nicht[16].

B Abgrenzungskriterium «Leistung»

Anders als die begriffliche Abgrenzung zwischen «echtem» und «unechtem» Schadenersatz sind die Merkmale des mehrwertsteuerlichen Leistungsbegriffs als gemeinsame Kriterien der Lieferung und Dienstleistung für die Abgrenzung von elementarer Bedeutung.
Von dieser Frage, ob also eine *«Leistung» (Lieferung oder Dienstleistung)* im Sinne des Mehrwertsteuerrechts vorliegt, ist die nachrangige Frage zu unterscheiden, ob ein Leistungsaustausch, d. h. eine Lieferung oder Dienstleistung *«gegen Entgelt»* gegeben ist. Auch und gerade weil dies in der Praxis der Eidg. Steuerverwaltung gelegentlich vernachlässigt wird – der Steuerinspektor ‹sieht› häufig nur den Zahlungsfluss und ‹unterstellt› eine steuerpflichtige Leistung, bis vom Steuerpflichtigen deren Nichtvorliegen bewiesen ist – sei hervorgehoben:
Die Frage, ob eine (Entschädigungs-)Zahlung als steuerbares (Leistungs-)«Entgelt» anzusehen ist, ergibt sich nur, wenn zuvor eine «Lieferung oder Dienstleistung» des Zahlungsempfängers festgestellt wurde.
Im Hinblick auf das Verständnis der Mehrwertsteuer als allgemeiner Verbrauchssteuer, welches in Art. 1 Abs. 1 MWSTG ebenso zum Ausdruck kommt wie in Art. 2 Abs. 1 der 1. MWST-Richtlinie und Art. 1 Abs. 2 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG, ist unter Leistung als Oberbegriff[17] der Lieferung und Dienstleistung

- jedes Verhalten[18] eines Steuerpflichtigen zu verstehen, das Gegenstand eines Schuldverhältnisses sein kann und durch das
- einem individualisierbaren Leistungsempfänger
- *ein wirtschaftlicher Vorteil im Sinne des wirtschaftlichen Gehalts eines konkreten, verkehrsfähigen Wirtschaftsguts zugewendet wird,*
- *der beim Leistungsempfänger (oder ggf. am Ende der Unternehmerkette) einen Verbrauch im Sinne des Mehrwertsteuersystems ermöglicht und*
- sich nicht in einer Entgeltsentrichtung oder Rückgängigmachung einer Leistung erschöpft[19].

Verbrauchssteuerrechtlich zugespitzt heisst dies, dass eine Leistung im Sinne der Mehrwertsteuer die V*erschaffung eines verbrauchbaren Vorteils* voraussetzt[20], für den im Wirtschaftsleben ein Entgelt erwartet wird, dessen Wert mithin in Geld ausgedrückt werden kann.
Ein nicht verbrauchbarer Vorteil liegt danach insbesondere in der Erlangung von Geld, da Geld nicht selbst verbrauchbar ist[21]. Pointiert ausgedrückt, bewirkt eine Geldzahlung lediglich die Möglichkeit, sich damit einen verbrauchbaren Nutzen zu verschaffen, ohne selbst einer zu sein[22]. Wohl aber kann beispielsweise auch ein Dulden oder Unterlassen[23] sowie – in Ausnahmefällen (!) – auch die blosse Leistungsbereitschaft oder der Verzicht auf eine Rechtsposition Gegenstand einer Leistung im Sinne eines verbrauchbaren Vorteils sein.

C Abgrenzungskriterium «gegen Entgelt» (Leistungsaustausch)

Ein Umsatz setzt nach dem Grundtatbestand des Art. 5 Buchstabe a und b MWSTG sowie des Art. 2 Abs. 1 Buchstabe a und c der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG[24] ferner voraus,

dass eine Lieferung oder Dienstleistung «gegen Entgelt», d.h. im sog. Leistungsaustausch[25], erfolgt. Dies entspricht dem verbrauchssteuerlichen Gesichtspunkt einer Steuer auf die Einkommensverwendung: Die Steuerbarkeit einer Leistung ist danach nur gerechtfertigt, wenn für sie etwas aufzuwenden ist; der Leistung muss eine Gegenleistung (in Geld oder zumindest in Geld ausdrückbar) gegenüberstehen.
Im Regelfall entspricht dieses Tatbestandsmerkmal dem zivilrechtlichen Synallagma, wenn sich also zwei Leistungen im gegenseitigen Vertrag wechselbezüglich nach dem Prinzip des *«do ut des»* (ich gebe, damit du gibst) gegenüberstehen, d. h. ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Leistung und dem empfangenen Gegenwert besteht[26].

D Grenzfälle unter dem Gesichtspunkt des verbrauchbaren Nutzens

a) Verbrauchssteuerteleologischer Ausgangspunkt

Eine sachgerechte Lösung der nachfolgend erörterten Grenzfälle der Leistungsbereitschaft als mehrwertsteuerlichem Anknüpfungspunkt sowie des Verzichts auf Vertragserfüllung oder Entlassung aus einem Vertrag kann nur erarbeitet werden, wenn die Erkenntnis, dass die Mehrwertsteuer eine Verbrauchsteuer ist, ins Zentrum der mehrwertsteuerlichen Beurteilung gestellt wird. Gerade die – im Schweizer MWSTG wie auch im Gemeinschaftsrecht – vorausgesetzte Überwälzbarkeit der Mehrwertsteuer auf den (End-)Verbraucher und die Entlastung des Steuerpflichtigen über den Vorsteuerabzug zeigen, dass der Steuerpflichtige nur «Steuereinsammler» des Staates ist, nicht aber der materielle Träger der Mehrwertsteuer[27]. Die Anknüpfung an die Leistung (Lieferung oder Dienstleistung) ist insoweit nur das technische Mittel, um den Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen nach Massgabe des dafür aufgewendeten Vermögens zu besteuern[28]. Folglich fällt unter den Leistungsbegriff – wie vorstehend bereits hervorgehoben – nur die *Verschaffung eines verbrauchbaren Nutzens*[29].

b) «Leistungsbereitschaft» als Leistungsgegenstand

Hinsichtlich des mehrwertsteuerlichen Anknüpfungspunktes muss zwischen der allgemeinen Bereitschaft zur Vertragserfüllung und Leistungsbereitschaft als Vertragsinhalt unterschieden werden.

aa) Allgemeine Bereitschaft zur Vertragserfüllung
Die schuldrechtliche Begründung einer Verpflichtung zur Erbringung einer Lieferung oder Dienstleistung sowie die allgemeine Bereitschaft zur Vertragserfüllung ist in der Regel keine Leistung im wirtschaftlichen Sinne und mehrwertsteuerlich irrelevant[30]; der mehrwertsteuerlich relevante Anknüpfungspunkt liegt grundsätzlich erst in der Erfüllung der Verpflichtung, d. h. in der Erfüllungshandlung bzw. im Leistungserfolg[31].

bb) Leistungsbereitschaft als Vertragsinhalt
In Ausnahmefällen kann aber auch die blosse Leistungsbereitschaft bereits eine Leistung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts sein, wenn sie als solche Vertragsinhalt ist. Dies setzt allerdings voraus, dass ein Steuerpflichtiger seine Arbeitskraft und/oder sachlichen Mittel zum jederzeitigen vertragsmässigen Abruf für einen anderen bereitstellt[32]. Hier ist die blosse Leistungsbereitschaft mehrwertsteuerlich der Ausführung der Leistung gleichzustellen, weil über das blosse Verpflichtungsgeschäft hinaus dem anderen Teil zugleich die Leistung derart angeboten

wird, dass dieser über den Nutzen der Leistung nunmehr disponieren kann. Ob die abrufbare Leistung tatsächlich in Anspruch genommen wird, ist in diesem Fall unbeachtlich[33].
Die vorstehende Ausnahme ist auf Kaufgeschäfte und sonstige auf einen einmaligen Vorgang gerichtete Austauschverhältnisse jedoch nicht übertragbar, da bei solchen der Steuerpflichtige über den Einsatz seiner Arbeitskraft und seiner Betriebsmittel verfügt[34].

c) «Verzicht» auf eine Rechtsposition als Leistungsgegenstand

Der blosse Rechtsverzicht ist grundsätzlich keine Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne, der eine Entschädigungszahlung als Entgelt zugeordnet werden könnte[35]. Allerdings ist unbestritten, dass – je nach der Ausgestaltung des Einzelfalls – bei einvernehmlicher vorzeitiger Vertragsaufhebung gegen Entschädigungszahlung ein Leistungsaustausch in Betracht zu ziehen ist, d. h. die Entschädigungszahlung ausnahmsweise als steuerbares Leistungsentgelt angesehen werden *kann*.
Dass ein steuerbarer Leistungsaustausch im Einzellfall in Betracht kommen kann, und in der Verwaltungspraxis – namentlich der Eidg. Steuerverwaltung – auch regelmässig angenommen wird, rührt schon daher, dass in den hier zu besprechenden Fallkonstellationen eine willentliche Einigung der Parteien hinsichtlich der Vertragsauflösung in Rede steht und daher die Annahme eines nicht steuerbaren Schadenersatzes scheinbar begrifflich ausgeschlossen ist.

---

25 Der Begriff des «Leistungsaustauschs» ist begriffsdogmatisch missverständlich, soweit die Gegenleistung in Geld entrichtet wird, da die Zahlung von Geld mehrwertsteuerlich keine Leistung ist (vgl. supra Abschnitt III.B, 845).

26 In diesem Sinne bereits EuGH, Urteil v. 5.2.1981 – Rs. 154/80 *(Coöperative Aardappelenbewaarplaats),* Slg. 1981, 445, Rz. 12 und Urteil v. 8.3.1988 – Rs. 102/86 *(Apple and Pear),* Slg. 1988, 1443, Rz. 11f. Nach seinem Urteil v. 3.3.1994 – Rs. C-16/93 *(Tolsma)*, Slg. 1994, I-743, Rz. 14 verlangt der EuGH für die Entgeltlichkeit einer Dienstleistung, dass zwischen dem Leistungserbringer und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistungserbringer empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet. Allerdings versteht der EuGH seine Entscheidung in *Tolsma* nicht in dem Sinne, dass in jedem Fall ein synallagmatischer Austauschvertrag oder eine rechtlich durchsetzbare Verbindlichkeit bestehen müsse (vgl. EuGH, Urteil v. 17.9.2002 – Rs. C-498/99 *[Town & County],* Slg. 2002, I-7173, Rz. 24: eine «unvollkommene» Verbindlichkeit im Sinne einer Ehrenschuld kann ausreichen). Vgl. aus der Schweizer Rechtsprechung insbesondere BGer, Urteil v. 25.8.2000, BGE 126 II 443 (450–457), E. 6.

27 Vgl. *Stadie* (FN 16), Ziff. 1.15.

28 Ebenda, Ziff. 1.15.

29 Ebenda, Ziff. 2.4.

30 Vgl. *Eberhard Husmann,* in: *Rau/Dürrwächter,* Umsatzsteuergesetz, Köln (Loseblattwerk [Stand: Mai 2007]), § 1 Rz. 560 – Stichwort «Leistungsbereitschaft»; Klenk (FN 4), § 1 Rz. 13.

31 Vgl. Bundesfinanzhof (Deutschland), Urteil v. 27.8.1970 (V R 159/66), Bundessteuerblatt (BStBl.) II 1971, 6; *Husmann* (FN 30), § 1 Rz. 108; *Ruppe* (FN 14), § 1 Rz. 25; *Baumgartner,* (FN 8), 255 (261).

32 Vgl. Bundesfinanzhof (Deutschland), Urteil v. 27.8.1970 (V R 159/66), Bundessteuerblatt (BStBl.) II 1971, 6.

33 Vgl. Reichsfinanzhof (Deutschland), Urteil v. 10.11.1921 (V A 102/21), Slg. 7, 273; im Ergebnis auch EuGH, Urteil v. 21.3.2002 – Rs. C-174/00 *(Kennemer Golf),* Slg. 2002, I-3293, Rz. 42.

34 So auch *Husmann* (FN 30), § 1 Rz. 560 – Stichwort «Leistungsbereitschaft».

35 Ebenda, § 1 Rz. 418.

Allerdings ist bereits problematisch, welches Sachverhaltselement die «Leistung» verkörpern soll, für welche das «Entgelt» gezahlt wird. Theoretisch könnte in den hier einschlägigen Fallkonstellationen nämlich sowohl an die «Verzichtserklärung» (des Zahlungsempfängers) selbst oder an die sog. Leistungsbereitschaft angeknüpft werden. Hinsichtlich Letzterer kann auf die vorstehenden Ausführungen verwiesen werden[36], während in Bezug auf eine etwaige «Verzichtsleistung» vor dem Hintergrund der verbrauchssteuerteleologischen Ausgangserwägungen danach zu differenzieren ist, wer die Vertragsauflösung anstrebt bzw. die Entschädigungszahlung zu leisten hat.

aa) Verzicht des zur Sachleistung Berechtigten

Verzichtet der Gläubiger des Sachleistungsanspruchs (= Leistungsempfänger des aufgelösten Leistungsverhältnisses) gegen Entschädigungszahlung auf die Erbringung der ihm gegenüber geschuldeten Sachleistung, d. h. der zur Leistung Verpflichtete wird gegen Entgelt aus dem Vertrag entlassen, so liegt ein steuerbarer Leistungsaustausch vor. Denn mit dem Verzicht auf die Erbringung der Sachleistung verzichtet der Gläubiger auf ein Rechtsgut des Wirtschaftsverkehrs, nämlich den Anspruch auf Lieferung oder Dienstleistung. Dieser Anspruch ist verkehrsfähig und ein verbrauchbarer Vorteil.

Bei der vorzeitigen Auflösung eines Vertrages über die Nutzung einer bereits übergebenen Sache oder eines Rechts, welche im Interesse des zur Nutzungsüberlassung Verpflichteten erfolgt, kann der verbrauchbare Nutzen auch darin gesehen werden, dass er den Gegenstand oder das Recht selbst (wieder) nutzen oder anderweitig verwerten kann[37].

Daher ist in *Lubbock Fine* durch den EuGH zu Recht entschieden worden, dass die vom Vermieter an den Mieter gezahlte Entschädigung für die vorzeitige Räumung der Mieträume als Entgelt für eine Leistung des Mieters anzusehen ist[38].

bb) Verzicht des zur Sachleistung Verpflichteten

«Verzichtet» hingegen der Schuldner des Sachleistungsanspruchs (= Leistungserbringer des aufgelösten Leistungsverhältnisses) auf die Erbringung der Sachleistung und erhält anstelle der vereinbarten Gegenleistung (Entgelt) vom Gläubiger der Sachleistung eine Entschädigungszahlung, ist dies mehrwertsteuerlich irrelevant. Mangels einer verbrauchbaren Leistung im Sinne der Mehrwertsteuer liegt kein Leistungsaustausch vor[39]. Der Schuldner der Sachleistung hat diese nicht erbracht. So wenig wie der Abschluss eines schuldrechtlichen Vertrages bereits eine Leistung im Sinne der Mehrwertsteuer ist (Ausnahme: «Leistungsbereitschaft» als Vertragsinhalt[40]), kann es die Aufhebung der Verpflichtung zur Leistung sein.

Sofern hier – was theoretisch denkbar ist – angeknüpft wird an den «Verzicht» des Schuldners auf Erfüllung der Abnahmeverpflichtung durch den Gläubiger der Sachleistung, wird offensichtlich nicht auf ein verbrauchsfähiges Rechtsgut des Wirtschaftsverkehrs verzichtet. Denn ein derartiger Verzicht bezöge sich lediglich auf die künftige Abnahme der eigenen noch zu erbringenden Leistung[41]. Der Abnahmeanspruch ist aber kein Rechtsgut des Wirtschaftsverkehrs, da er nicht verkehrsfähig ist.

Wird hingegen (alternativ) an den «Verzicht» auf den Anspruch auf die Gegenleistung angeknüpft, so kann für den Verzicht auf die Gegenleistung – sofern diese in Geld besteht – nichts anderes gelten wie für die Zahlung von Geld selbst[42]. Denn bei wirtschaftlicher Betrachtung stellen die dem zur Sachleistung Berechtigten ersparten Aufwendungen keinen verbrauch-

baren (geldwerten) Vorteil des Zahlungsempfängers dar, der lediglich von einer Geldzahlungsverpflichtung befreit wird[43].
Aus diesen Gründen ist die namentlich in der deutschen Verwaltungspraxis vertretene Auffassung verfehlt, (auch) Abstandszahlungen des Mieters an den Vermieter für die vorzeitige Auflösung des noch laufenden Mietvertrages seien kein Schadenersatz, sondern Leistungsentgelt[44].

IV Anwendung der Grundsätze in der Praxis

A Entschädigungszahlungen bei vorzeitiger Auflösung eines Dauerschuldverhältnisses

Sowohl die Eidg. Steuerrekurskommission als auch der deutsche Bundesfinanzhof hatten sich jüngst mit der mehrwertsteuerlichen Beurteilung des entgeltlichen Verzichts auf die Ausübung einer auf Dauer angelegten Dienstleistung zu befassen, wobei vorab aus Gründen der Abgrenzung auf das EuGH-Urteil in der Rechtssache C-63/92 *(Lubbock Fine)* zu Abfindungszahlungen für die vorzeitige Auflösung eines langfristigen Mietvertrages eingegangen wird.

a) EuGH-Urteil v. 15.12.1993 – Rs. C-63/92 (Lubbock Fine)[45]

aa) Ausgangssachverhalt
Die Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft Lubbock Fine & Co *(«Lubbock Fine»)* hatte im Jahr 1971 ein der Esso Pension Trust Ltd gehörendes Gebäude für 25 Jahre und drei Monate gemietet. Das Eigentum an diesem Gebäude ging später auf die Guildhall Properties Ltd über. Im Jahr 1990 schlossen die Guildhall Properties Ltd und *Lubbock Fine* eine Vereinbarung, nach der *Lubbock Fine* mit Wirkung vom 1. Juli 1990 für den verbleibenden Mietzeitraum auf die Rechte aus dem Mietvertrag verzichtete und das Mietobjekt an die Guildhall Properties Ltd zurückgab. Als Gegenleistung zahlte ihr Guildhall Properties Ltd eine Abfindung in Höhe von GBP 850 000.
Zwischen *Lubbock Fine* und der britischen Steuerverwaltung war streitig, ob die Abfindung, welche *Lubbock Fine* aufgrund der vorzeitigen Auflösung des Mietvertrages erhielt, der Mehrwertsteuer unterliegt. Letztere vertrat die Ansicht, dass diese Abfindung nach den britischen Rechtsvorschriften der Mehrwertsteuer unterliege, und verlangte deshalb von *Lubbock Fine* den Betrag von GBP 110 869.56 als Nachsteuer. Nach den einschlägigen nationalen Rechtsvorschriften sei zwar die Übertragung eines Anteils oder Rechts an einem Grundstück oder eines

36 Vgl. supra Abschnitt III.D.b), 846f.
37 Vgl. *Stadie* (FN 16), Ziff. 2.24.
38 Vgl. infra Abschnitt IV.A.a),849ff. Zustimmend auch *Hermann-Josef Tehler,* in: Reiss/Kräusel/Langer, Umsatzsteuergesetz, Köln (Loseblattwerk [Juni 2007]), § 1 Rz. 275 – Stichwort «Mietvertrag»; *Martin* (FN 5), 56 (60); *Wolfram Reiss,* Umsatzsteuerrecht, 8. Aufl., Münster 2003, 77; Umsatzsteuer-Richtlinien 2005 (Deutschland), Abschnitt 3 Abs. 5 Satz 1.
39 So auch *Eduard Forster,* Schadensersatz ungleich Schadensersatz?, Umsatzsteuer-Rundschau (UR) 2001, 199 (200).
40 Vgl. supra Abschnitt III.D.b)bb), 846f.
41 So auch *Uwe Pell,* Störungen des Synallagmas zivilrechtlicher Verträge im Umsatzsteuerrecht, Umsatzsteuer-Rundschau (UR) 1988, 365 (369).
42 So auch *Reiss* (FN 38), 78.
43 So auch *Stadie* (FN 16), Ziff. 2.27; *Pell,* (FN 41), 365 (369); *Forster* (FN 39), 199 (200).
44 Vgl. Umsatzsteuer-Richtlinien 2005 (Deutschland), Abschnitt 3 Abs. 5 Satz 1 und Abschnitt 76 Abs. 1 Satz 5; zustimmend *Birkenfeld* (FN 12), I Rz. 488.
45 EuGH, Urteil v. 15.12.1993 – Rs. C-63/92 *(Lubbock Fine),* Slg. 1993, I-6665.

Rechts zum Besitz von Grundeigentum von der Mehrwertsteuer (unecht) steuerbefreit. Der Verzicht auf die Rechte aus einem Mietvertrag zugunsten der Person, von welcher der Mieter seine Rechte ableite, sei jedoch von dieser Befreiung ausgenommen. *Lubbock Fine* machte hingegen geltend, dass die nationale Bestimmung, nach welcher der Verzicht auf die Rechte aus dem Mietvertrag von der Steuerbefreiung ausgenommen sei, gegen Art. 13 Teil B Buchstabe b der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG[46] verstosse. Das von *Lubbock Fine* angerufene britische Value Added Tax Tribunal setzte das Verfahren aus und legte dem EuGH u.a. folgende Fragen zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG vor:

«Ist der Verzicht auf die Rechte aus einem Mietvertrag über ein Grundstück gegen eine dem Mieter vom Vermieter gezahlte Abfindung eine Lieferung in Form einer «Vermietung und Verpachtung von Grundstücken» im Sinne von Art. 13 Teil B Buchstabe b der 6. MWST-Richtlinie?

Falls Frage 1 zu bejahen ist: Kann ein Mitgliedstaat einen solchen Verzicht aufgrund des letzten Satzes von Art. 13 Teil B Buchstabe b der 6. MWST-Richtlinie von der Steuerbefreiung ausnehmen und ihn folglich besteuern?»

bb) Antwort des EuGH

Zur Beantwortung der ersten Vorlagefrage führt der EuGH aus, dass, wenn ein bestimmter Umsatz, der – wie die Vermietung eines Grundstücks – unter eine in der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG vorgesehene Steuerbefreiung falle, eine Änderung des Mietvertrages – wie dessen vertragliche Auflösung gegen Abfindung – ebenfalls von dieser Befreiung erfasst werde.

Zur zweiten Vorlagefrage führt der EuGH aus, dass nach Art. 13 Teil B der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG die Mitgliedstaaten bestimmte Arten von Mietverträgen von den Steuerbefreiungen ausnehmen und somit der Steuer unterwerfen könnten. Dagegen sei diese Vorschrift nicht als Ermächtigung auszulegen, einen Vorgang zur Vertragsbeendigung der Mehrwertsteuerpflicht zu unterwerfen, wenn der Abschluss des betreffenden Mietvertrags von Rechts wegen steuerfrei ist. Ein und derselbe Mietvertrag könne nämlich nicht einer geteilten Regelung unterliegen.

cc) Stellungnahme

Weder der EuGH noch *Lubbock Fine* hatten offenbar Zweifel an dem Bestehen eines Leistungsaustauschs, d. h. daran, dass die Zustimmung von *Lubbock Fine* zur vorzeitigen Auflösung des langfristigen Mietvertrages für den Vermieter einen verbrauchbaren Vorteil darstellte, wobei die von *Lubbock Fine* empfangene Abfindung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Vermieter gegenüber erbrachte (Verzichts-)Leistung bildete. Zweifel bestanden lediglich hinsichtlich der Frage, ob diese grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegende Leistung unter den Begriff der *«Vermietung von Grundstücken»* fällt und unter diesem Gesichtspunkt von der Steuer ausgenommen war.

Wir haben es hier mit dem vorstehend erörterten Grenzfall der einvernehmlichen Vertragsauflösung gegen Entschädigungszahlung zu tun[47], wobei vorliegend von Seiten des *Vermieters* eine Abfindungszahlung für die vorzeitige Auflösung eines langfristigen Mietvertrages gezahlt wurde. Nach der hier unter verbrauchssteuerteleologischen Gesichtspunkten befürworteten Differenzierung danach, wer die Vertragsauflösung anstrebt und die Entschädigungszahlung leistet[48], und eingedenk des entscheidungserheblichen Umstandes, dass vorliegend die *Mieterin als zur Nutzungsüberlassung Berechtigte* zugunsten des zur Nutzungsüberlassung verpflichteten Vermieters der vorzeitigen Vertragsauflösung zustimmte[49], ist der (impliziten)

Beurteilung der Entschädigungszahlung als Leistungsentgelt durch den EuGH zuzustimmen[50].

b) SRK-Entscheid v. 14.6.2005 (SRK 2003-124)

aa) Ausgangssachverhalt

Die X. Corp., eine mit der Beschaffung und Aufbereitung von Informationen befasste Aktiengesellschaft, schloss am 2. Februar 2000 mit der Schweizerischen Post («Post») einen sog. Eckdaten-Contentvertrag. Inhalt des Vertrages war die Beschaffung publizistischer Inhalte (Contents) durch die X. Corp. für das Internetportal der Post. Der Vertrag verpflichtete die Post zu monatlichen Pauschalvergütungen von CHF 1 313 000 und wurde für eine Dauer von fünf Jahren fest abgeschlossen.

Aufgrund geänderter Marktbedingungen im Bereich E-Commerce und Internet drängte die Post auf eine Auflösung des Contentvertrages vor Ablauf der regulären Laufzeit und schloss am 6. Dezember 2001 mit der X. Corp. eine entsprechende Aufhebungsvereinbarung. Danach beendeten die Vertragsparteien den Eckdaten-Contentvertrag einvernehmlich zum 15. Dezember 2001, wobei die X. Corp. vereinbarungsgemäss von der Post einen einmaligen Betrag in Höhe von CHF 5 Mio. erhielt. In der Annahme, es handele sich um nichtsteuerbaren Schadenersatz, unterliess es die X. Corp. in der Folge, den Betrag in ihrer Mehrwertsteuer-Abrechnung für das 4. Quartal 2001 zu berücksichtigen.

Die Eidg. Steuerverwaltung folgte dieser mehrwertsteuerlichen Würdigung im Anschluss an eine Kontrolle bei der X. Corp. nicht und forderte für die Steuerperioden 1.–4. Quartal 2001 mit Ergänzungsabrechnung vom 16. März 2002 Mehrwertsteuern im Umfang von CHF 268 347 (zzgl. 5% Verzugszins) nach.

bb) Würdigung der SRK

Die Eidg. Steuerrekurskommission hält zunächst fest, dass nach Art. 5 MWSTG Lieferungen und Dienstleistungen der Mehrwertsteuer unterliegen, wenn sie gegen Entgelt erbracht werden. Bei der Frage, ob ein Vorgang der Mehrwertsteuer unterliege, sei bestimmend, ob ein mehrwertsteuerlich relevanter Leistungsaustausch vorliege.

Strittig sei vorliegend, ob die von der Post an die X. Corp. geleistete Entschädigung als nichtsteuerbarer «echter» oder steuerbarer «unechter» Schadenersatz zu qualifizieren sei. Auch diese Abgrenzung habe prinzipiell über die Frage des Vorliegens eines Leistungsaustausches zu erfolgen. Werde die Schadenersatzleistung aufgewendet, um eine mehrwertsteuerlich relevante Leistung zu erhalten oder abzugelten, seien ein Leistungsaustausch und die Steuerbarkeit zu bejahen. Die Unterscheidung zwischen echtem und unechtem Schadenersatz durch die Verwaltungspraxis sei folglich nicht zu beanstanden, soweit als Abgrenzungskriterium das Vorliegen eines Leistungsaustausches verwendet werde. Ein Leistungsaustausch bedinge insbesondere, dass eine Leistung erbracht werde, der eine Gegenleistung (Entgelt) gegenüberstehe.

Als Erstes prüft die Eidg. Steuerrekurskommission daher, ob überhaupt eine Leistung der X. Corp. im Sinne des Mehrwertsteuerrechts vor-

46 Neu: Art. 135 Abs. 1 Buchstabe l der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

47 Vgl. supra Abschnitt III.D.c), 847ff.

48 Ebenda.

49 Vgl. supra Abschnitt III.D.c)aa), 848.

50 Dies gilt im Übrigen auch für die Bejahung der Anwendbarkeit der (unechten) Steuerbefreiung des Art. 13 Teil B Buchstabe b der 6. MWST-Richtlinie, wie sich aus der Parallelwertung im Fall der Rückvermietung durch den Mieter an den Vermieter ergibt.

liegt. Teilweise werde das Bestehen einer Leistung (bzw. eines Leistungsaustauschs) von einem Leistungswillen des Leistungserbringers abhängig gemacht. Eine Vermögenseinbusse, die jemand ohne seinen Willen erleidet, bewirke danach keine Leistung. Echter Schadenersatz liege vor, wenn der Empfänger der Ersatzleistung gegen seinen Willen einen Schaden erlitten habe und er eine Entschädigung erhalte, ohne dass er selbst eine Leistung erbringe. Der Schädiger leiste Schadenersatz, weil er zur Wiederherstellung des Zustandes vor dem schädigenden Ereignis verpflichtet sei und nicht, weil er eine Lieferung oder Dienstleistung des Geschädigten erhalten hat und eine solche abgelten wolle. Umgekehrt liege laut Verwaltungspraxis ein unechter Schadenersatz vor, wenn der «Geschädigte» sich den Schaden willentlich hat zufügen lassen. Diese Festlegung in der Verwaltungspraxis sei sachgerecht, denn eine Entschädigung für eine willentlich erbrachte Leistung müsse als der Mehrwertsteuer unterliegend angesehen werden.

Vorliegend sei mit Vereinbarung vom 6. Dezember 2001 zwischen der X. Corp. und der Post geregelt worden, dass für den vorzeitigen Ausstieg der Post aus dem Contentvertrag die Post der X. Corp. einen Betrag von CHF 5 Mio. ausrichtet und damit alle betroffenen Parteien aus dem Contentvertragsverhältnis als per Saldo aller Ansprüche auseinandergesetzt seien. In dieser Vereinbarung offenbare sich der Leistungswille der X. Corp. Diese akzeptiere darin den vorzeitigen Ausstieg der Post aus dem Vertrag, mithin die daraus folgende Schadenszufügung durch die Post und verzichte auf die Rechte aus dem Dauerschuldverhältnis. Somit könne nicht gesagt werden, dass sie gegen ihren Willen einen Schaden erlitten hätte, und ein echter Schadenersatz müsse verneint werden. Die X. Corp. habe im Gegenteil eine Leistung erbracht. Eine solche setze nicht unbedingt ein tatsächliches Tätigwerden voraus, sondern als Leistung könne auch ein Tätigwerden durch Unterlassen oder Dulden gelten (Dienstleistung gemäss Art. 7 Abs. 2 Buchstabe b MWSTG). In solchen Fällen beruhe das Verhalten des leistenden Unternehmens auf einer besonderen Vereinbarung mit dem Dritten, welcher aus diesem Verhalten einen wirtschaftlichen Nutzen ziehen kann und dementsprechend bereit ist, dafür ein Entgelt zu entrichten. Die X. Corp. habe folglich eine Leistung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts erbracht, indem sie sich «willentlich» einen «Schaden» habe zufügen lassen und auf ihre Rechte aus dem Dauerschuldverhältnis verzichtet habe.

Erbringe die X. Corp. nach dem Gesagten mit der Einwilligung in die Vertragsauflösung eine Leistung an die Post und leiste Letztere dafür eine Entschädigung, sei auch das weitere Erfordernis für einen Leistungsaustausch, jenes der ursächlichen wirtschaftlichen Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung, offensichtlich gegeben. Ein Leistungsaustausch liege vor, wenn der Leistungsempfänger das Entgelt (die Entschädigung) erbringe, um die Leistung abzugelten. Anders als beim echten, nicht der Steuer unterstehenden Schadenersatz, wo gerade keine Leistung (des Geschädigten) abgegolten, sondern ein Schaden ausgeglichen wird, werde vorliegend die Entschädigung der Post im Sinne des unechten Schadenersatzes für eine Leistung der X. Corp. erbracht, nämlich für den von ihr akzeptierten Schaden bzw. den Verzicht auf Weiterführung des Vertrags und entsprechend auf die Ansprüche daraus. Diese wirtschaftliche Verknüpfung werde im Übrigen durch die Vereinbarung vom 6. Dezember 2001 klar dokumentiert.

cc) Stellungnahme

Im vorliegenden Fall hatte sich die Eidg. Steuerrekurskommission mit der Frage der Abgrenzung zwischen nicht steuerbarem Schadenersatz und steuerbarem Leistungsentgelt bei Entschädigungszahlungen anlässlich einer einver-

nehmlichen, vorzeitigen Beendigung eines langfristigen Dienstleistungsvertrages auseinanderzusetzen. Die Post hatte als Gläubigerin des Sachleistungsanspruchs für die vorzeitige Auflösung des Contentvertrages eine Entschädigung gezahlt, da ihr dies aufgrund der geänderten Marktbedingungen wirtschaftlich sinnvoller erschien, als den langfristigen Dienstleistungsvertrag mit der X. Corp. fortzusetzen. Entscheidend war hier, ob die X. Corp. als die zur Dienstleistung Verpflichtete mit dem entgeltlichen «Verzicht» auf die weitere Vertragsdurchführung ihrem Vertragspartner als dem zur Dienstleistung Berechtigten eine Leistung gegen Entgelt erbracht hatte.

Es ist dem ausführlichen Entscheid der Eidg. Steuerrekurskommission das ernsthafte Bemühen anzumerken, sich der komplexen Abgrenzungsproblematik zu stellen und die entscheidungserheblichen Abgrenzungskriterien herauszuarbeiten. Dass diese Bemühungen dennoch scheitern, dürfte massgeblich dem Umstand zuzuschreiben sein, dass sich die Eidg. Steuerrekurskommission in der methodisch unsinnigen[51] begrifflichen Abgrenzung zwischen «echtem» und «unechtem» Schadenersatz verirrt und sich dadurch den Blick für die richtige, d. h. am Telos der Mehrwertsteuer als Verbrauchssteuer ausgerichtete Fragestellung vernebelt: Diese lautet, ob der Post für die Entschädigungszahlung ein *verbrauchsfähiges Wirtschaftsgut in Form eines geldwerten Nutzens* verschafft wurde[52].

Tatsächlich ist diese Frage hier zu verneinen. Durch die Entschädigungszahlung wurde lediglich der durch die vorzeitige Auflösung des langfristigen Contentvertrages entgangene Gewinn der ursprünglich zur Leistung Verpflichteten X. Corp. abgegolten. Diesem durch die Abfindung ersetzten Vermögensschaden der X. Corp. steht kein verbrauchbarer Vorteil der die Entschädigung zahlenden Post gegenüber, denn die vorzeitige Auflösung des Contentvertrages befreite sie lediglich von einer höheren Zahlungsverpflichtung im Fall der Vertragsdurchführung bis zu dessen regulärer Beendigung[53]. Die Post sparte mithin lediglich Geld. Darin kann aber kein verbrauchsfähiger Vorteil gesehen werden[54], womit eine der Mehrwertsteuer unterliegende Leistung der X. Corp ausscheidet.

Ein *«Blick über die Grenze»* hätte hier möglicherweise mehr Klarheit schaffen können als das Studium der veröffentlichten Verwaltungspraxis der Eidg. Steuerverwaltung. Stellt doch die Lehre und Praxis in der Europäischen Gemeinschaft und ihrer Mitgliedstaaten *«eine nicht zu vernachlässigende Erkenntnisquelle und Interpretationshilfe»* für das Schweizerische Mehrwertsteuerrecht dar[55]. Namentlich in dem von der Eidg. Steuerrekurskommission grosszügig zitierten *Merkblatt Nr. 04 – Schadenersatzleistungen* sind mehrwertsteuerdogmatische Trugschlüsse zu finden, wie etwa die Formulierung, bei Entschädigungszahlungen anlässlich einer vorzeitigen Vertragsauflösung handele es sich nicht um «echten» Schadenersatz, weil der Vertragspartner die «Schadenszufügung» akzeptiere und sich «willentlich» zufügen und entgelten lasse[56]. Dass sich die Eidg. Steuerrekurskommission ausgerechnet diese verfehlte Sichtweise zu eigen macht, ist bedauerlich. Wenn es noch eines letzten Beweises bedurft

51 Vgl. supra Abschnitt III.A, 844f.
52 Vgl. supra Abschnitt III.D.a), 846.
53 Vgl. supra Abschnitt III.D.c)bb), 849f.
54 Vgl. supra Abschnitt III.B, 845.
55 Vgl. BGer, Urteil v. 19.3.1998, BGE 124 II 193 (203f.), E. 6a; SRK, Entscheid v.6.1.2005 (SRK 2004-001), E. 3c.bb.; BVGer, Urteil v. 6.3.2007 (A-1339/2006), E. 2.2.8.; Urteil v. 6.3.2007 (A-1340/2006), E. 2.2.3.; Urteil v. 3.5.2007 (A-1342/2006), E. 2.3.1.
56 Vgl. ESTV, MB Nr. 04, Ziff. 1 und Entwurf MB Nr. 04 v. 31.7.2007, Ziff. 3.1 n.F.

hätte, dass eine begriffliche Unterscheidung anhand von mehrwertsteuerfremden Kategorien mehr Verwirrung stiftet als dass hieraus ein Erkenntnisgewinn zu ziehen ist, hier ist er.

c) BFH-Urteil v. 7.7.2005 (V R 34/03)[57]

aa) Ausgangssachverhalt

Eine deutsche Anwaltssozietät in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts schloss am 27. Juni 1992 mit einer ärztlichen Gemeinschaftspraxis einen Beratungsvertrag. Danach sollte die Anwaltssozietät die Gemeinschaftspraxis in sämtlichen den Geschäftsbetrieb betreffenden Rechtsangelegenheiten beraten. Als Honorar für diese Leistung wurde eine jährliche Pauschale von DEM 250 000, zahlbar in monatlichen Raten je am Monatsende, vereinbart. Der Vertrag wurde für die Dauer vom 1. Oktober 1991 bis 31. Dezember 1996 fest abgeschlossen; lediglich eine Kündigung aus wichtigem Grund blieb vorbehalten.

Da sich die Gemeinschaftspraxis wegen Differenzen zwischen ihren Gesellschaftern 1993 auflösen wollte, eröffnete sie der beauftragten Anwaltssozietät im Rahmen einer Zusammenkunft am 5. Juni 1993, dass sie den Beratungsvertrag vorzeitig kündige wolle. Trotz des Hinweises der Vertreter der Anwaltssozietät auf mögliche rechtliche Konsequenzen, nämlich Klage auf Erfüllung oder Schadenersatz, war die Ärztegemeinschaft nicht mehr bereit, weiter mit der Anwaltssozietät zusammenzuarbeiten. Nachdem den Vertretern der Anwaltssozietät angedeutet worden war, dass ein Beharren auf dem Vertrag aufgrund einer dann beabsichtigten Bekanntmachung auf dem nur kleinen «ärztlichen Markt» für sie nachteilige Folgen haben werde, kam es nach schwierigen Verhandlungen schliesslich am 24. August 1993 zu einer Auflösungsvereinbarung. Danach beendeten die Vertragsparteien *«auf dringenden Wunsch der Gemeinschaftspraxis»* den Beratungsvertrag einvernehmlich zum 30. August 1993. Für *«den entgangenen Gewinn aufgrund der Auflösung des Vertragsverhältnisses»* erhielt die Anwaltssozietät vereinbarungsgemäss im September 1993 von der Gemeinschaftspraxis *«als Schadenersatz»* einen einmaligen Betrag in Höhe von DEM 450 000. Die Anwaltssozietät liess den Betrag in der Annahme, es handele sich um nicht steuerbaren Schadenersatz, in ihrer Umsatzsteuererklärung für 1993 unberücksichtigt.

Das zuständige deutsche Finanzamt folgte dieser mehrwertsteuerlichen Würdigung im Anschluss an eine Aussenprüfung nicht. Es erliess am 26. November 1997 einen geänderten Umsatzsteuerbescheid für 1993, mit dem es den Umsatz um DEM 391 304 und die Umsatzsteuer um DEM 58 695 erhöhte. Gleichzeitig setzte das Finanzamt Verzugszinsen in Höhe von DEM 8974 fest.

bb) Würdigung des BFH

Der Bundesfinanzhof hält zunächst fest, dass nach dem Grundtatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG 1993 die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer unterliegen. Die Besteuerung einer Lieferung oder sonstigen Leistung setze danach das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der erbrachten Leistung und dem empfangenen Gegenwert voraus. Der Leistungsempfänger müsse identifizierbar sein; er müsse einen Vorteil erhalten, der zu einem Verbrauch im Sinn des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts führe[58].

Diese Voraussetzungen lägen auch vor, wenn ein Steuerpflichtiger auf eine ihm, sei es auf gesetzlicher oder vertraglicher Grundlage, zustehende Rechtsposition gegen Entgelt verzichte. So sei z. B. der entgeltliche Verzicht, ganz oder teilweise eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit

auszuüben, wie § 3a Abs. 4 Nr. 9 UStG belege, eine sonstige Leistung[59]. Als steuerbarer – aber unter die Befreiungsvorschrift für Vermietungsleistungen fallender – Umsatz werde nach der Rechtsprechung des EuGH auch die vertragliche Auflösung eines Mietvertrages gegen Abfindung beurteilt[60].

Im Streitfall habe demnach die Anwaltssozietät mit dem entgeltlichen Verzicht auf ihre Rechte aus dem Anwaltsvertrag eine steuerbare sonstige Leistung erbracht. Insoweit gehe die Vorinstanz zwar zu Recht davon aus, dass für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung die von den Beteiligten verwendete Bezeichnung – hier «Schadensersatz» – nicht entscheidend ist. Ob die angeführten Voraussetzungen für einen Leistungsaustausch vorliegen, sei allein nach umsatzsteuerrechtlichen Massstäben zu beurteilen[61]. Zu Unrecht habe die Vorinstanz aber eine steuerbare sonstige Leistung verneint.

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 verpflichten, seien die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Satz 1 UStG regelmässig erfüllt, falls der leistende Vertragspartner Unternehmer ist. Zwischen der erbrachten Leistung und dem empfangenen Gegenwert bestehe auch ein unmittelbarer Zusammenhang. Der Leistungsempfänger stehe aufgrund der vertraglichen Beziehungen zwischen dem leistenden Unternehmer und dem Leistungsempfänger fest. Ferner sei die versprochene Leistung der Vorteil, den der Leistungsempfänger erhalte. Bei Leistungen, zu deren Ausführung sich die Vertragsparteien in gegenseitigen Verträgen verpflichtet haben, liegt der erforderliche Leistungsverbrauch grundsätzlich vor; das versprochene Tun, Dulden oder Unterlassen sei der Vorteil, den der Leistungsempfänger erhält[62]. Ob der Leistungsempfänger die Leistung tatsächlich verwendet oder ggf. zu welchem Zweck, sei grundsätzlich unerheblich[63].

Abschliessend stellt der Bundesfinanzhof fest, dass die Voraussetzungen einer Leistung gegen Entgelt erfüllt seien, da die Anwaltssozietät eine aufgrund ihrer vorausgehenden wirtschaftlichen Tätigkeit erworbene Rechtsposition und die rechtliche Möglichkeit, darüber zu disponieren, zum Gegenstand eines entgeltlichen Vertrages mit einem identifizierbaren Verbraucher gemacht habe. Die Ärztegemeinschaft habe durch die Leistung der Anwaltssozietät auch einen Vorteil erlangt, da sie dadurch ohne weitere Streitigkeiten vorzeitig aus dem langfristigen Beratervertrag entlassen worden sei. Das genüge.

cc) Stellungnahme

Im vorliegenden Fall hatte sich der Bundesfinanzhof mit der Frage der Abgrenzung zwischen nicht steuerbarem Schadenersatz und steuerbarem Leistungsentgelt bei Entschädigungszah-

---

57 Bundesfinanzhof (Deutschland), Urteil v. 7.7.2005 (V R 34/03), Umsatzsteuer-Rundschau (UR) 2005, 663.

58 Verweis auf EuGH, Urteil v. 16.10.1997 – Rs. C-258/95 *(Fillibeck),* Slg. 1997, I-5577; Urteil v. 29.2.1996 – Rs. C-215/94 *(Jürgen Mohr),* Slg. 1996, I-959; Urteil v. 18.12.1997 – Rs. C-384/95 *(Landboden),* Slg. 1997, I-7387; Bundesfinanzhof (Deutschland), Urteil v. 6.5.2004 (V R 40/02), Umsatzsteuer-Rundschau (UR) 2004, 470.

59 Verweis auf Bundesfinanzhof (Deutschland), Urteil v. 6.5.2004 (V R 40/02), Umsatzsteuer-Rundschau (UR) 2004, 470; Urteil v. 16.11.1972 (V R 8/70), Bundessteuerblatt (BStBl.) II 1973, 171.

60 Verweis auf EuGH, Urteil v. 15.12.1993 – Rs. C-63/92 *(Lubbock Fine)*, Slg. 1993, I-6665, Rz. 9 u. 12.

61 Verweis auf Bundesfinanzhof (Deutschland), Urteil v. 10.7.1997 (V R 94/96), Umsatzsteuer-Rundschau (UR) 1997, 4735; Urteil v. 6.5.2004 (V R 40/02), Umsatzsteuer-Rundschau (UR) 2004, 470.

62 Verweis auf Bundesfinanzhof (Deutschland), Urteil v. 18.1.2005 (V R 17/02), BFH/NV 2005, 1394.

63 Verweis auf EuGH, Urteil v. 18.12.1997 – Rs. C-384/95 *(Landboden),* Slg. 1997, I-7387, Rz. 20.

lungen anlässlich einer einvernehmlichen, vorzeitigen Beendigung eines langfristigen Beratervertrages auseinanderzusetzen. Hier hatte – wie im von der SRK entschiedenen Fall[64] – der zum Empfang der Beratungsleistung berechtigte Vertragspartner für die vorzeitige Auflösung des Beratungsvertrags eine Entschädigungszahlung geleistet, da dies für ihn offenbar günstiger war, als den langfristigen Vertrag fortzusetzen. Entscheidend war auch hier, ob die Anwaltssozietät (= Dienstleistungsverpflichtete) mit dem entgeltlichen «Verzicht» auf die weitere Vertragsdurchführung ihrem Mandanten (= Dienstleistungsberechtigter) eine Leistung gegen Entgelt erbracht hatte.

Die Vorinstanz[65], das Finanzgericht Hessen, hatte sich in einem ausführlichen und gut begründeten Urteil, mit welchem es der Klage der Anwaltssozietät gegen den Steuerbescheid des Finanzamts stattgab, im Ergebnis der auch vom Finanzgericht München[66] in ähnlichen, wenn auch nicht gleichen, Grenzfällen vertretenen Auffassung angeschlossen und einen Leistungsaustausch mit der Begründung verneint, dass der Verzicht auf die weitere Vertragsdurchführung keine steuerbare Dienstleistung darstelle, weil die Anwaltssozietät mit dem Aufhebungsvertrag zwar auf ihr Recht auf Vertragserfüllung verzichtet habe, der Gemeinschaftspraxis hierdurch jedoch kein verbrauchsfähiges Wirtschaftsgut zugewendet wurde[67]. Insbesondere habe die Gemeinschaftspraxis durch den Verzicht der Anwaltssozietät auf die weitere Vertragsdurchführung lediglich einen finanziellen Vorteil erlangt, nämlich die Ersparung weiterer Aufwendungen für die nicht mehr benötigte rechtliche Beratung; dieser finanzielle Vorteil stelle aber als solcher kein verbrauchfähiges Wirtschaftsgut dar[68]. Zu diesem Ergebnis war das Finanzgericht Hessen demnach gelangt, indem es einer verbrauchssteuerteleologischen Auslegung des mehrwertsteuerlichen Leistungsbegriffs folgte, wie dies auch hier befürwortet wird[69].

Umso überraschender ist es, dass der Bundesfinanzhof trotz eines (Lippen-)Bekenntnisses zum Telos der Mehrwertsteuer als Verbrauchssteuer zum gegenteiligen Ergebnis kommt und es neben allgemeinen assertorischen Aussagen unterlässt, sich mit den von der Vorinstanz vorgebrachten Argumenten auseinanderzusetzen. Tatsächlich dürfte der Grund für die Bejahung eines steuerbaren Leistungsaustauschs denn wohl auch eher in einer verkehrsteuerorientierten Interpretation des Leistungsbegriffs zu suchen sein[70].

So ist vor dem Hintergrund der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen des Art. 56 Abs. 1 Buchstabe d der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG[71] – entspricht Art. 14 Abs. 3 Buchstabe f MWSTG – und Art. 25 Buchstabe b der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG[72] – entspricht Art. 7 Abs. 2 Buchstabe b MWSTG – unbestritten, dass auch der Verzicht auf die Ausübung einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit als *mögliche* Dienstleistung in Betracht kommt. Nur wurden als darunter fallende «Verzichtsleistungen» bisher negative Dienstleistungen wie Konkurrenz- und Wettbewerbsvereinbarungen angesehen, bei denen der verbrauchbare Vorteil – anders als im vorliegenden Fall – für den Empfänger der Verzichtsleistung offenkundig ist[73].

Auch kann das zitierte EuGH-Urteil in Sachen *Lubbock Fine* eben gerade nicht, wie der Bundesfinanzhof offenbar irrig annimmt, zur Rechtfertigung des eigenen Urteils herangezogen werden. Denn insoweit verkennt er, dass in dieser Entscheidung der *Verzicht des Mieters als zur Sachleistung Berechtigten* in Rede stand und nicht wie vorliegend der *Verzicht des zur Sachleistung Verpflichteten.* Während der Mieter bei einer einvernehmlichen vorzeitigen Auflösung des der Nutzungsüberlassung zu-

grunde liegenden Mietvertrages gegen eine Abstandszahlung des Vermieters diesem einen verbrauchbaren Nutzen verschafft, gilt dies nicht für den umgekehrten Fall der *Zustimmung des Vermieters als zur Nutzungsüberlassung Verpflichteten* zur vorzeitigen Vertragsauflösung gegen Abstandszahlung des Mieters[74]. Im ersten Fall verkörpert sich der verbrauchbare Vorteil darin, dass der Vermieter das Mietobjekt wieder selbst nutzen oder anderweitig vermieten kann[75]. Im zweiten Fall wird der Mieter hingegen durch den «Verzicht» des Vermieters auf die weitere Vertragsdurchführung lediglich von der Pflicht zur Zahlung des bis zum regulären Vertragsende zu zahlenden vollen Mietzinses gegen einen im Vergleich dazu geringeren Geldbetrag befreit. In diesem Fall erlangt der Mieter durch den Verzicht des Vermieters auf die weitere Vertragsdurchführung also lediglich einen finanziellen Vorteil, nicht aber einen verbrauchbaren Nutzen[76]. Ebenso lag es – wie auch das Finanzgericht Hessen zutreffend entschieden hatte – im vorliegenden Fall: Die Anwaltssozietät verzichtete als zur Sachleistung Verpflichtete gegenüber der Gemeinschaftspraxis nur auf ihre langfristigen, vertraglichen Honoraransprüche gegen Zahlung einer geringeren, aber sofort zahlbaren Entschädigung, ohne dass der Gemeinschaftspraxis ein verbrauchsfähiges Wirtschaftsgut verschafft wurde[77]. Eine Umdeutung des hier vorliegenden finanziellen (aber nicht verbrauchsfähigen) Vorteils der ersparten Aufwendungen in eine negative Dienstleistung in der Form einer (teilweisen) Unterlassung der Ausübung einer beruflichen oder gewerblichen Tätigkeit scheitert hier schon daran, dass die Vertragsparteien in verschiedenen Branchen tätig sind.

B Stornogebühren bei Rücktritt von Beherbergungsverträgen (Reservierungen)

Die mehrwertsteuerliche Beurteilung von sog. Stornogebühren bei Rücktritt von Beherber-

64 Vgl. supra Abschnitt IV.A.b), 851ff.

65 Finanzgericht Hessen (Deutschland), Urteil v. 28.4.2003 (6 K 982/99), Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2003, 1421.

66 Finanzgericht München (Deutschland), Urteil v. 22.11.2000 (3 K 476/97), Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2001, 465 rkr. sowie Urteil v. 27.6.2002 (14 K 770/01), Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2002, 1557 – zur mehrwertsteuerlichen Beurteilung des Verzichts auf die Ausübung des Amtes als Testamentsvollstrecker gegen *«Entschädigung bzw. Schadensersatz für den Verlust aufgrund vorzeitiger Beendigung der Testamentsvollstreckung und den Entgang der ab 1.1.1995 auf die Dauer der Testamentsvollstreckung entfallenden Honorare»,* aufgehoben durch Bundesfinanzhof (Deutschland), Urteil v. 6.5.2004 (V R 40/02), Bundessteuerblatt (BStBl.) 2004 II, 854.

67 Finanzgericht Hessen (Deutschland), Urteil v. 28.4.2003 (6 K 982/99), Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2003, 1421 (1422).

68 Ebenda.

69 Vgl. supra Abschnitt III.D.a), 846.

70 So auch *David Hummel,* Anmerkung zu Bundesfinanzhof (Deutschland), Urteil v. 7.7.2005 (V R 34/03), Umsatzsteuer-Rundschau (UR) 2005, 665 (665).

71 Vormals: Art. 9 Abs. 2 Buchstabe e 4. Lemma der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG.

72 Vormals: Art. 6 Abs. 1 Satz 2 Lemma 2 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG.

73 Vgl. *Michael Langer,* in: *Reiss/Kräusel/Langer,* Umsatzsteuergesetz, Köln (Loseblattwerk [Juni 2007]), § 3a Rz. 195.

74 Vgl. supra Abschnitt III.D.c), 847ff.

75 Vgl. supra Abschnitt III.D.c)aa), 848.

76 Vgl. supra Abschnitt III.D.c)bb), 848f.

77 So auch *Claudia Büchter-Hole,* Anmerkung zu Finanzgericht Hessen (Deutschland), Urteil v. 28.4.2003 (6 K 982/99), Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2003, 1423; *Hummel,* (FN 70), 665 (666f.).

gungsverträgen war jüngst Gegenstand eines EuGH-Urteils in der Rechtssache C-277/05 *(Société thermale)*. Vor dem Hintergrund, dass namentlich in den EU-Mitgliedstaaten Deutschland[78] und Österreich[79] sowie auch nach der Verwaltungspraxis der Eidg. Steuerverwaltung[80] Stornogebühren, die im Falle des Vertragsrücktritts dem Gast verrechnet werden, bisher grundsätzlich nicht als steuerbare Entgelte im Rahmen eines Leistungsaustauschs, sondern als nicht steuerbarer (echter) Schadenersatz angesehen wurden, erwarten die einschlägigen Branchen und ihre Berater den Ausgang des Verfahrens mit Spannung.

a) EuGH-Urteil v. 18.7.2007 – Rs. C-277/05 (Société thermale)[81]

aa) Ausgangssachverhalt

Die Société thermale d'Eugénie-les Bains *(«Société thermale»)* führt in Frankreich Kureinrichtungen mit Hotel- und Restaurationsbetrieb. Bei der Reservierung eines Aufenthalts verlangt die *Société thermale* von ihren künftigen Kurgästen eine Anzahlung als sog. Angeld. Dieser Betrag wird bei Antritt des Kuraufenthalts und der späteren Abrechnung über die Unterbringungs-, Verpflegungs- und sonstigen vom Kurgast in Anspruch genommenen Leistungen angerechnet und von dem Gesamtpreis des Aufenthalts abgezogen. Nimmt der Kurgast die Reservierung allerdings nicht in Anspruch und macht er von seinem vertraglich vereinbarten Rücktrittsrecht Gebrauch, verfällt die Anzahlung zugunsten der *Société thermale* und wird nicht erstattet.

Zwischen der *Société thermale* und der französischen Steuerverwaltung war streitig, ob das Angeld, welches die *Société thermale* zum Zeitpunkt der Reservierung erhalten und im Fall der Stornierung der Reservierung (Rücktritts) durch den jeweiligen Kurgast einbehielt, der Mehrwertsteuer unterliegt, d. h. als Gegenleistung (Entgelt) für eine steuerbare Dienstleistung der *Société thermale*, oder als mehrwertsteuerlich unbeachtlicher (echter) Schadenersatz anzusehen sei. Letztere Ansicht vertrat die *Société thermale* selbst.

Nachdem die in der Folge von der *Société thermale* angerufenen französischen Instanzen zugunsten der französischen Steuerverwaltung eine Mehrwertsteuerpflicht festgestellt hatten, setzte der letztinstanzlich angerufene französische Conseil d'État das Verfahren aus und legte dem EuGH folgende Frage zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG vor[82]:

«Sind die im Voraus als Anzahlung geleisteten Beträge im Rahmen von Veräusserungsgeschäften, die der Mehrwertsteuer unterliegende Dienstleistungen zum Gegenstand haben, in Fällen, in denen der Erwerber von der ihm eröffneten Möglichkeit des Rücktritts Gebrauch macht und der Veräusserer diese Beträge einbehält, als Vergütung der Reservierungsleistung und als solche als mehrwertsteuerpflichtig oder aber als Entschädigung zum Ausgleich des infolge des Vertragsrücktritts des Gastes entstandenen Schadens – ohne direkten Bezug zu einer entgeltlichen Dienstleistung – und als solche nicht als mehrwertsteuerpflichtig anzusehen?»

bb) Erklärungen der Mitgliedstaaten sowie der Kommission

Entgegen der Ansicht der *Société thermale* waren neben der EU-Kommission sämtliche Regierungen der EU-Mitgliedstaaten, welche in der Rechtssache C-277/05 Erklärungen abgegeben hatten[83], der einhelligen Auffassung, dass die gezahlten und nach dem Rücktritt der Kurgäste von der *Société thermale* einbehaltenen Beträge die unmittelbare Gegenleistung (Entgelt) für eine individualisierbare und von dieser tatsächlich gegenüber ihren Gästen erbrachten Dienstleistung darstellten[84].

cc) Schlussanträge des EuGH-Generalanwalts

Der Generalanwalt *Maduro* kam in seinen Schlussanträgen – entsprechend den Erklärungen der EU-Mitgliedstaaten und der EU-Kommission – zu dem Schluss, dass die Stornogebühren eine Gegenleistung (Entgelt) für eine von der *Société thermale* erbrachte Dienstleistung im Sinne der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG gewesen seien und somit der Mehrwertsteuer unterlägen.

Die mehrwertsteuerlich relevante Leistung verkörpere sich nach Ansicht des Generalanwalts darin, dass die *Société thermale* eine Reservierung entgegennehme und damit die Verpflichtung eingehe, dem künftigen Kurgast für den vereinbarten Termin ein Zimmer sowie die sonstigen für ihre Gäste bestimmten Einrichtungen und Dienstleistungen zur Verfügung zu stellen. Diese «Reservierungsleistung» bringe es mit sich, dass die *Société thermale* in der Folge verpflichtet sei, es zu unterlassen, mit anderen In-

---

78 Vgl. Umsatzsteuer-Richtlinien 2005 (Deutschland), Abschnitt 272 Abs. 14:
«Tritt der Reisende vor Reisebeginn vom Reisevertrag zurück und hat er für diesen Fall eine in dem Reisevertrag vorab vereinbarte Entschädigung zu entrichten (Stornogebühr), liegt beim Reiseveranstalter echter Schadensersatz vor.
2. Dies gilt unter der Voraussetzung, dass zivilrechtlich ein Rücktrittsrecht besteht, auch, wenn der Reiseveranstalter selbst als Folge der Stornierung einer Reise durch den Kunden bereits bestellte Reisevorleistungen (z. B. Hotelzimmer) stornieren und dafür ebenfalls Stornogebühren zahlen muss. 3. Schreibt der Reiseveranstalter dem Reisebüro einen Anteil von Stornogebühren gut, handelt es sich hierbei um das Entgelt für Leistungen des Reisebüros. 4. Umbuchungs- und Änderungsgebühren, die der Reisende bei Änderung eines bestehen bleibenden Reisevertrags zu entrichten hat, erhöhen das Entgelt für die Reiseleistung und teilen dessen Schicksal.»

79 Vgl. Umsatzsteuer-Richtlinien 2000 (Österreich), Abschnitt 23.7.1, Ziff. 3054:
«Nicht zum steuerpflichtigen Reisepreis gehören: […] als Schadenersatz anzusehende Stornogebühren. Reisebüros verrechnen ihren Kunden für den Fall des Rücktrittes von einer bestellten Reise häufig sogenannte Stornogebühren. Diese können mangels Vorliegens eines Leistungsaustausches grundsätzlich als nicht steuerbarer Schadenersatz behandelt werden.»

80 Vgl. ESTV, MB Nr. 04, Ziff. 2.2.1:
«Wird bereits bei Vertragsschluss <u>oder später</u> [Hervorhebung Verfasser] dem Vertragspartner die Möglichkeit eingeräumt, unter Zurücklassung oder Zahlung eines bestimmten Betrages vom Vertrag zurückzutreten, und macht dieser von dieser Möglichkeit Gebrauch, gilt die Zahlung beim Empfänger stets als echter Schadenersatz.»
Allerdings soll nach dem Entwurf der Neufassung des MB Nr. 04 v. 31.7.2007, eine der deutschen Verwaltungspraxis entsprechende Differenzierung neu eingeführt werden. Ziff. 2.2.1 n.F. lautet:
«Wenn <u>bereits bei Vertragsschluss</u> [Hervorhebung ESTV] dem Leistungsempfänger die <u>Möglichkeit</u> [Hervorhebung ESTV]eingeräumt wird, unter Zurücklassung oder Zahlung eines bestimmten Betrages <u>vom Vertrag zurückzutreten</u> [Hervorhebung ESTV], und macht er von dieser Möglichkeit Gebrauch, gilt die Entschädigung beim eigentlich Leistenden als echter Schadenersatz. […] Erklärt sich der nach Vertrag Leistende <u>nach</u> [Hervorhebung ESTV] Abschluss des Vertrages bereit, gegen eine entsprechende Zahlung auf die Erfüllung des Vertrages zu verzichten, liegt hingegen ein steuerbarer Leistungsaustausch vor.»

81 EuGH, Urteil v. 18.7.2007 – Rs. C-277/05 *(Société thermale)*, ABl. EU, C 211 v. 8.9.2007, 5, noch nicht in Slg. veröffentlicht.

82 Conseil d'Etat (Frankreich), Ersuchen um Vorabentscheidung v. 18.5.2005, ABl. EU, C 229 v. 17.9.2005, 7.

83 Dies waren die französische und die portugiesische Regierung sowie die Regierung Irlands.

84 Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts M. Poiares Maduro v. 13.9.2006, Ziff. 11 (http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62005C0277:DE:HTML).

teressenten über den reservierten Aufenthalt zu verhandeln. Diese Leistung brächte einen individuellen Vorteil für den Gast und stelle somit eine Dienstleistung dar[85].

Ferner sei eine synallagmatische Verknüpfung «offensichtlich», da der künftige Kurgast die Zahlung leiste, um die Reservierung zu erhalten[86]. Die Beurteilung als Zahlung mit Entschädigungscharakter im Sinne eines (echten) Schadenersatzes lehnte der Generalanwalt *Maduro* mit der Begründung ab, dass ein Schaden weder gerichtlich noch aussergerichtlich festgestellt worden sei[87].

dd) Antwort des EuGH

Im Gegensatz zu den Erklärungen und den Schlussanträgen des Generalanwalts kommt der EuGH zu dem Ergebnis, dass der Zahlung des infolge des Rücktritts einbehaltenen Angelds keine der Mehrwertsteuer unterliegende Leistung der *Société thermale* gegenübersteht, diese also ausserhalb des mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschs erfolgt.

Der EuGH führt zunächst aus, dass die Stornogebühren nur dann der Mehrwertsteuer unterliegen können, wenn zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, wobei die gezahlten Beträge eine tatsächliche Gegenleistung (Entgelt) für eine bestimmbare Leistung darstellen, die im Rahmen eines Rechtsverhältnisses, in dem gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, erbracht wurde[88].

Der Abschluss eines Beherbergungsvertrages und folglich das Bestehen einer rechtlichen Beziehung zwischen den Parteien sei allerdings im Regelfall nicht von der Leistung eines Angelds abhängig. So könne ein Gast per Post oder sogar mündlich um die Reservierung eines Aufenthalts bitten, die der Hotelbetreiber entsprechend seiner Vertragspraxis bestätigen kann, ohne ein Angeld zu verlangen. Die auf diese Weise erklärte Annahme eines Reservierungsgesuchs begründe trotzdem eine rechtliche Bindung zwischen den Parteien, die den Hotelbetreiber zur Anlage einer Gästeakte und zur Reservierung des Aufenthalts verpflichte. Nach den allgemeinen Grundsätzen des Zivilrechts habe nämlich jede Vertragspartei den Vertrag einzuhalten und die vertraglich bedungene Leistung zu erbringen. Die Verpflichtung, sich an den Vertrag zu halten, könne somit nicht als Gegenleistung für das im vorliegenden Fall geleistete Angeld angesehen werden. Da sich die Reservierungsverpflichtung aus dem Beherbergungsvertrag selbst und nicht aus dem geleisteten Angeld ergebe, bestehe kein direkter Zusammenhang zwischen der erbrachten (Reservierungs-)Dienstleistung und der erhaltenen Zahlung[89].

Anschliessend prüft der EuGH, ob das Angeld eine Entschädigung zum Ausgleich des infolge des Vertragsrücktritts entstandenen Schadens ist. Die Parteien könnten vereinbaren, dass bei Nichterfüllung des Vertrages pauschale Entschädigungen oder Vertragsstrafen zu zahlen sind. Derartige Vereinbarungen dienten dazu, die vertraglichen Pflichten der Parteien zu bekräftigen und stellten einen Anreiz für die Vertragserfüllung dar. Bei Nichterfüllung stelle eine entsprechende Entschädigung einen pauschalierten Schadenersatz dar, da sie vom Nachweis der Höhe des erlittenen Schadens befreie, wenn sich die andere Partei von der Vereinbarung löst. Dafür spreche auch, dass der Hotelbetreiber bei von ihm verschuldeter Nichterfüllung des Vertrages ebenfalls schadenersatzpflichtig werde.

Folglich kommt der EuGH zu dem Schluss, dass der Einbehalt des Angelds eine pauschalierte Entschädigung für die *Société thermale* darstelle. Üblicherweise werde die vorausbezahlte Gebühr beim Zustandekommen des Vertrags auf den vereinbarten Preis angerechnet, welche auch der Umsatzsteuer unterliege. Mache der Gast von der Möglichkeit Gebrauch, vom Vertrag

zurückzutreten, stelle das einbehaltene Angeld jedoch eine Entschädigung für diesen Rücktritt dar. Eine solche Entschädigung sei kein Entgelt für eine (Reservierungs-)Dienstleistung[90].

ee) Stellungnahme

Vor dem Hintergrund der hier vertretenen verbrauchssteuerteleologischen Auslegung des Leistungsbegriffs ist der Entscheidung des EuGH in *Société thermale* beizupflichten. Stornogebühren für den Rücktritt von einem reservierten Aufenthalt sind mangels Leistungsaustausch nicht steuerbar, auch wenn damit allfällige Kosten für Vorbereitungshandlungen abgedeckt werden. Derartige Vorbereitungshandlungen verlassen den Rahmen des zur Sachleistung Verpflichteten nicht und können daher mangels Verschaffung eines verbrauchsfähigen Vorteils des Zahlenden in der Regel nicht als Leistung im Sinne der Mehrwertsteuer angesehen werden.

Unklar bleibt, weil vorliegend ein vertragliches Rücktrittsrecht des Kunden ausser Frage stand, ob der EuGH die Stornogebühren anders beurteilt hätte, wenn erst *nach* dem Abschluss eines unbedingten Beherbergungsvertrages eine einvernehmliche Aufhebung erfolgt wäre. Dies ist insofern von Bedeutung, als nach der deutschen Verwaltungspraxis[91], welcher sich die Eidg. Steuerverwaltung offenbar anzuschliessen gedenkt[92], die mehrwertsteuerliche Beurteilung der Stornogebühren davon abhängt, ob dem Kunden aufgrund des Vertrages ein Rücktrittsrecht eingeräumt ist:

- Ist der Kunde wirksam vom Vertrag zurückgetreten, soll es sich bei Stornogebühren – wie im Fall *Société thermale* – um nichtsteuerbaren Schadenersatz handeln.
- Stehe dem Kunden hingegen kein Rücktrittsrecht zu und konnte er sich nicht wirksam vom Vertrag lösen, seien die Stornogebühren das Entgelt für das Bereithalten des Hotelzimmers.

Tatsächlich ist zweifelhaft, ob eine mehrwertsteuerlich tragfähige Rechtfertigung dieser Differenzierung zu finden ist. Dies gilt zum einen, weil die strikte Anknüpfung an die vertragliche Gestaltung regelmässig nicht dazu geeignet ist, eine unter mehrwertsteuerlichen Gesichtspunkten sachgerechte Lösung herbeizuführen[93], und zum anderen, weil auch hier ein verbrauchbarer Nutzen identifiziert werden muss, in dem sich eine etwaige Leistung verkörpert. Schon aus diesem Grund verbietet sich eine schematische Betrachtung.

Sollte diese Differenzierung dennoch von der Eidg. Steuerverwaltung definitiv angenommen werden, so wäre dieser Praxisänderung in den Schweizer Hotelvertragsbedingungen Rechnung zu tragen, um in der kostensensitiven Tourismuswirtschaft allfällige Stornogebühren (weiterhin) als pauschalen Schadenersatz im Sinne einer Rücktrittsentschädigung qualifizieren zu können.

---

85 Ebenda, Ziff. 15, 19 u. 26.

86 Ebenda, Ziff. 15.

87 Ebenda, Ziff. 29.

88 Verweis auf EuGH, Urteil v. 8.3.1988 – Rs. 102/86 *(Apple and Pear)*, Slg. 1988, 1443, Rz. 11f. u. 16; Urteil v. 3.3.1994 – Rs. C-16/93 *(Tolsma),* Slg. 1994, I-743, Rz. 14; Urteil v. 21.3.2002 – Rs. C-174/00 *(Kennemer Golf),* Slg. 2002, I-3293, Rz. 39; Urteil v. 23.3.2006 – Rs. C-210/04 *(FCE Bank),* Slg. 2006, I-2803, Rz. 34.

89 Verweis auf EuGH, Urteil v. 8.3.1988 – Rs. 102/86 *(Apple and Pear),* Slg. 1988, 1443, Rz. 11f.; Urteil v. 3.3.1994 – Rs. C-16/93 *(Tolsma),* Slg. 1994, I-743, Rz. 13; Urteil v. 21.3.2002 – Rs. C-174/00 *(Kennemer Golf),* Slg. 2002, I-3293, Rz. 39.

90 Verweis auf EuGH, Urteil v. 1.7.1982 – Rs. 222/81 *(BAZ Bausystem),* Slg. 1982, 2527, Rz. 8–11.

91 Vgl. FN 78.

92 Vgl. ESTV, Entwurf MB Nr. 04 v. 31.7.2007, Ziff. 2.2.1 n.F.

93 Vgl. supra Abschnitt II.B, 843f.

Die Frage, ob den Ausführungen des EuGH, dass die allgemeine Verpflichtung, einen Vertrag einzuhalten und die vertraglich vereinbarten Leistungen zu erbringen, keinen Leistungsaustausch begründe, eine über den Einzelfall hinausgehend grundsätzliche Bedeutung für das weite Feld der *«non-refundable deposits»* beigemessen werden kann, wird sich weisen[94].

V Fazit

Es wurde aufgezeigt, dass die bei der mehrwertsteuerlichen Beurteilung von Entschädigungszahlungen problematische Frage der Abgrenzung zwischen steuerbarem Leistungsentgelt und nicht steuerbarem Schadenersatz nicht anhand einer begrifflichen Unterscheidung zwischen «echtem» und «unechtem» Schadenersatz, sondern nach allgemeinen mehrwertsteuerlichen Grundsätzen zu beantworten ist. Im Zentrum steht dabei die Prüfung, ob der Entschädigungszahlung eine Leistung des Zahlungsempfängers gegenübersteht. Ferner wurde dargelegt, dass sachgerechte Ergebnisse nur erzielt werden können, wenn bei Würdigung der kritischen Grenzfälle die Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchssteuer berücksichtigt wird. Dies bedeutet, dass im Einzelfall stets danach zu fragen ist, ob derjenige, der eine Entschädigungszahlung erhält, dem anderen Teil für seine Zahlung *einen verbrauchbaren Vorteil im Sinne eines verbrauchsfähigen Wirtschaftsguts in Form eines geldwerten Nutzens verschafft,* wobei die Befreiung von einer Geldzahlungsverpflichtung auszuscheiden ist.

Bei Entschädigungszahlungen anlässlich einer vorzeitigen Vertragsauflösung ist folglich danach zu differenzieren, wer die Vertragsauflösung anstrebt bzw. die Entschädigungszahlung leistet: Erfolgt die Vertragsauflösung im Interesse des zur Leistung Verpflichteten, so liegt regelmässig eine mehrwertsteuerlich relevante Leistung vor. Der andere Teil verschafft diesem mit dem Verzicht auf die (weitere) Vertragsdurchführung einen verbrauchbaren Nutzen, der darin besteht, dass er den Gegenstand oder das Recht wieder selbst nutzen oder anderweitig verwerten kann. Erfolgt die Vertragsauflösung hingegen im Interesse des zur Sachleistung Berechtigten, so erbringt der andere Teil mit dem Verzicht auf die (weitere) Vertragsdurchführung diesem gegenüber keine Leistung. Es wird kein verbrauchbarer Vorteil verschafft, sondern der Gläubiger der Sachleistung wird lediglich von einer Geldzahlungsverpflichtung befreit.

---

94 Weiterführend *Ralf Korf,* Anmerkung zu EuGH-Urteil v. 18.7.2007 – Rs. C-277/05 *(Société thermale),* Internationales Steuerrecht (IStR) 2007, 669 (669).