

## UMSATZSTEUER

## Auftraggeber kündigt: So wahren Sie Ihre Chance auf möglichst niedrige Umsatzsteuerbelastung

von Dipl.-Volkswirt Günter Göbel, Würzburg und  
Dipl.-Finanzwirt Marvin Gummels, Hage

| Wie müssen Sie Honorar versteuern, das Ihnen aus einem Vertrag zufließt, den Ihr Auftraggeber vorzeitig gekündigt hat oder der einvernehmlich aufgehoben wurde? Müssen Sie auch auf den Honorarteil Umsatzsteuer abführen, der auf Leistungen entfällt, die Sie kündigungs- oder aufhebungsbedingt nicht mehr erbringen mussten bzw. konnten? Oder handelt es sich insoweit um nicht der Umsatzsteuer unterliegenden nicht steuerbaren Schadenersatz? Mit diesen Fragen hat sich der Bundesfinanzhof (BFH) befasst. PBP zeigt, welche Grundsätze der BFH in seinem Urteil manifestiert hat.

### Das regelt das BGB zur vorzeitigen Vertragskündigung

Zunächst aber ein paar Worte zur zivilrechtlichen Seite der Vertragskündigung. Sie ist in § 648 BGB geregelt, und lautet wie folgt:

#### WORTLAUT § 648 BGB / Kündigungsrecht des Bestellers

Der Besteller kann bis zur Vollendung des Werkes jederzeit den Vertrag kündigen. Kündigt der Besteller, so ist der Unternehmer berechtigt, die vereinbarte Vergütung zu verlangen; er muss sich jedoch dasjenige anrechnen lassen, was er infolge der Aufhebung des Vertrags an Aufwendungen erspart oder durch anderweitige Verwendung seiner Arbeitskraft erwirbt oder zu erwerben böswillig unterlässt. **Es wird vermutet, dass danach dem Unternehmer 5 vom Hundert der auf den noch nicht erbrachten Teil der Werkleistung entfallenden vereinbarten Vergütung zustehen.**

**Wichtig |** § 648 S. 3 BGB ist der Pferdefuß an der Regelung. Er ist für Sie total ungünstig. Sie sollten sich deshalb nicht darauf einlassen, sondern im Vertrag möglichst eine andere Regelung durchzusetzen versuchen. Optimal ist die altehrwürdige 60/40-Regelung. Sie war auch im BFH-Fall vereinbart.

### Folgen für Ihre Abrechnung

Folglich müssen Sie eine solche Honorarabrechnung in zwei Punkte gliedern:

1. Die Honorierung der erbrachten Leistungen
2. Die Honorierung der nicht mehr erbrachten Leistungen

### Honorargliederung erfolgt auch aus umsatzsteuerlichen Aspekten

Die Aufteilung ist u. a. auch aus umsatzsteuerlichen Gesichtspunkten relevant. Auf den Honorarbetrag für die erbrachten Leistungen ist zweifelsfrei die Umsatzsteuer zum Regelsteuersatz aufzuschlagen. Das kann bei dem Hono-

Ungünstige  
Regelung aus  
§ 648 S. 3 BGB ...

... in der Praxis  
möglichst vermeiden

Honorarabrechnung  
gliedert sich  
in zwei Teile

raranspruch für die kündigungs- oder aufhebungsbedingt nicht mehr erbrachten Leistungen dagegen anders aussehen. Hier kommt es auf den Einzelfall an, ob Umsatzsteuer entsteht oder nicht.

### Grundsatz: Keine Steuer auf Honorar für nicht mehr erbrachte Leistungen

Auch wenn der BGH der Auffassung ist, dass für die Vergütung für die kündigungsbedingt nicht mehr erbrachten Leistungen keine Umsatzsteuer anfällt (BGH, Urteil vom 22.11.2007, Az. VII ZR 83/05, Abruf-Nr. 080224), differenziert hier der BFH. Er ist ebenfalls der Auffassung, dass die nach Kündigung eines Architektenvertrags zu zahlende Vergütung nur insoweit umsatzsteuerbares Entgelt im Sinne des § 10 Abs. 1 UStG darstellt, als sie auf schon erbrachte Leistungsbestandteile entfällt.

### BFH definiert zwei Ausnahmen

Allerdings sieht er auch zwei Ausnahmen (BFH, Urteil vom 26.08.2021, Az. V R 13/19, Abruf-Nr. 226549):

1. Nicht ernsthaft gewollte Aufteilung des Honorars in erbrachte und nicht erbrachte Leistungen („Scheinaufteilung“)
2. Verzicht gegen Entgelt auf eine vertraglich oder gesetzlich zustehende Rechtsposition

### Ausnahmefall 1: Scheinaufteilung

Etwas anderes gilt (wie oben erwähnt), wenn die Aufteilung des Honoraranspruchs auf erbrachte bzw. nicht erbrachte Leistungen nicht ernsthaft gewollt war. Entscheidend ist nämlich das, was die Parteien tatsächlich vereinbaren wollten – und nicht die bloße zahlenmäßige Konkretisierung. Dient die Aufteilung in erbrachte und nicht erbrachte Leistungen nur dem Schein bzw. dem Umstand, die Entstehung der Umsatzsteuer zu verhindern oder zu mindern, kann auch der volle Betrag als Gegenleistung anzusehen sein.

Es handelt sich also um Fallgestaltungen, in denen die Vergütungsbestandteile für erbrachte Leistungen in die Vergütung für nicht erbrachte Leistungen „verschoben“ werden, um die Umsatzsteuer zu reduzieren. Dies wird die Finanzverwaltung insbesondere prüfen, wenn der Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (typischerweise also die meisten öffentlichen Auftraggeber) und dem Leistungsempfänger aus der Umsatzsteuer insoweit eine tatsächliche Mehrbelastung entstehen würde.

### ■ Beispiel

Architekt Tom Knox plant für die Stadt Oldenburg einen Neubau. Nach einiger Zeit wird der Vertrag durch die Stadt gekündigt. Das Honorar für erbrachte Leistungen hätte 30.000 Euro, das für noch nicht erbrachte Leistungen 20.000 Euro betragen. Da die Stadt Oldenburg nicht vorsteuerabzugsberechtigt ist, berechnet Tom Knox lediglich ein „Ausfallhonorar“ in Höhe von 50.000 Euro.

BGH hat sich schon 2007 positioniert

Das Gewollte ist entscheidend ...

... und nicht das Abgerechnete

Der ursprüngliche Vereinbarungswille der Parteien zählt

Lösung: Die zahlenmäßige Konkretisierung und Verschiebung des Honorars in den Bereich „Ausfallhonorar“ reicht nicht, um die Zahlung nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Maßgebend ist alleine, was die Vertragsparteien tatsächlich vereinbaren wollten (Honorar für erbrachte Leistungen 20.000 Euro und Honorar für nicht erbrachte Leistungen 30.000 Euro). Entsprechend unterliegt das Honorar für die erbrachten Leistungen weiterhin der Umsatzsteuer.

So geht das Finanzamt bei solchen Sachverhalten vor

**Wichtig |** Das Finanzamt wird – wenn es den Sachverhalt aufdeckt – vermutlich eine Schätzung des auf die erbrachten Leistungen entfallenden Honoraranteils vornehmen bzw. im Zweifel das gesamte Honorar der Umsatzsteuer unterwerfen. Es empfiehlt sich deshalb, einerseits keine Honoraranteile zu verschieben und andererseits Unterlagen und Berechnungen bezüglich des Ausfallhonorars aufzubewahren.

Steuerbarer und steuerpflichtiger Vorgang

### Ausnahme 2: Verzicht gegen Entgelt auf eine Rechtsposition

Ein entgeltlicher – und damit der Umsatzsteuer unterliegender – Leistungsaustausch kann sich auch ergeben, wenn ein Architekt oder Ingenieur auf einen ihm, sei es auf gesetzlicher oder vertraglicher Grundlage, zustehenden Rechtsanspruch gegen Entgelt verzichtet (BFH, Urteil vom 16.01.2014, Az. V R 22/13, Abruf-Nr. 227141; EuGH, Urteil vom 15.12.1993, Rs. C-63/92).

Entscheidend für diese in der Praxis durchaus anzutreffende Alternative ist also, ob der Planer zum Zeitpunkt der Vereinbarung über das Ausfallhonorar noch über eine (vermögenswerte) Rechtsposition aus dem Vertrag verfügte, auf die er (gegen Entgelt) hätte verzichten können.

Verzicht kann eigenständige Leistung mit Gegenleistung sein ...

Heben die Vertragsparteien einen Vertrag einvernehmlich unter gleichzeitiger Regelung der Vergütung auf, ohne dass der Vertrag zuvor gekündigt wurde, verzichtet der Architekt auf das ihm noch immer zustehende Recht der Leistungserbringung offener Vertragsbestandteile gegen entsprechende Honorierung. Dieser Verzicht ist eine eigenständige Leistung mit Gegenleistung, sodass hieraus ein steuerbarer und regelmäßig steuerpflichtiger Vorgang erwächst.

### ■ Beispiel

Ingenieur Lorenz Kurz hat mit der Stadt Norden einen Vertrag für ein Sanierungsprojekt geschlossen. Der Vertrag wurde nicht gekündigt, soll jedoch wegen frühzeitiger Einstellung des Projekts aufgehoben werden. Kurz einigt sich mit der Stadt Norden dahingehend, dass er anstelle des eigentlich vereinbarten Gesamthonorars von 100.000 Euro eine Zahlung von 15.000 Euro als Entschädigung für die Vertragsaufhebung erhält.

Lösung: Herr Kurz besitzt aufgrund des ungekündigten Vertrags eine vermögenswerte Rechtsposition gegenüber der Stadt Norden. Durch die Vertragsaufhebung verzichtet er auf das ihm zustehende Recht zur Leistungserbringung und damit auf das zu erzielende Honorar. Da er für diesen Verzicht eine Vergütung von 15.000 Euro erhält, ergibt sich ein Leistungsaustausch und Umsatzsteuer fällt an.

... und als solcher steuerbar und steuerpflichtig sein

## Der BFH-Fall: 60/40-Regelung war vereinbart

Im Fall vor dem BFH hatte der Architekt mit dem Auftraggeber vertraglich vereinbart, dass im Kündigungsfall die „60/40-Regelung“ angewendet werden soll. Sie besagt, dass der Architekt 60 Prozent der kündigungsbedingt noch nicht verdienten Honoraranteile abrechnen kann und nur die restlichen 40 Prozent als erspart gelten (zur Erinnerung: in § 648 S. 3 BGB gelten 95 Prozent des kündigungsbedingt noch nicht verdienten Honoraranteils als erspart).

Als das Projekt aus finanziellen Gründen nicht mehr realisiert werden konnte, bat der Auftraggeber den Architekten um Erstellung einer Schlussabrechnung. Daraufhin erteilte der Architekt unter Berücksichtigung erbrachter Abschlagszahlungen eine Rechnung über 276.701,60 Euro. Diese Schlussabrechnung wurde im Anschluss zwischen Architekten und Auftraggeber diskutiert. Man einigte sich darauf, dass anstelle der 276.701,60 Euro lediglich ein Honorar von 22.747,66 Euro für tatsächlich erbrachte Planungsleistungen und darüber hinaus ein Ausfallhonorar in Höhe von 52.252,34 Euro abzurechnen seien. Die Rechnung wurde entsprechend reduziert.

Das Geld floss, der Architekt erstellte seine Steuererklärung und behandelte die 22.747,66 Euro als steuerpflichtigen Umsatz. Die 52.252,34 Euro sah er hingegen auf Grundlage der bisherigen BFH-Rechtsprechung als nicht steuerbaren Schadenersatz an. Damit erlitt er vor dem Finanzamt und dem Finanzgericht (FG) Niedersachsen Schiffbruch. Beide behandelten auch diesen Vergütungsbestandteil als umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig (FG Niedersachsen, Urteil vom 28.02.2019, Az. 5 K 214/18, Abruf-Nr. 211566).

Der BFH selbst konnte sich im anschließenden Revisionsverfahren zu keiner endgültigen Entscheidung durchringen. Dies lag daran, dass das FG als Tatsacheninstanz den tatsächlichen Sachverhalt aus Sicht des BFH nur unzureichend festgestellt hatte. Das reichte dem BFH nicht aus, um beurteilen zu können, ob die gesamte Zahlung Entgelt für eine steuerpflichtige Leistung des Architekten ist und damit der Umsatzsteuer unterliegt, oder ob hierin auch anteilig nicht steuerbarer Schadenersatz enthalten ist. Deshalb manifestierte er in seinem Urteil vom 26.08.2021 (Az. V R 13/19, Abruf-Nr. 226549) lediglich die beschriebenen Grundsätze, hob die Vorentscheidung des FG auf und verwies das Verfahren zur endgültigen Entscheidung an das FG zurück.

Jetzt ist das FG wieder am Ball. Es muss den tatsächlichen Sachverhalt ermitteln und den Fall nach den Maßgaben des BFH entscheiden. PBP bleibt dran.

### WEITERFÜHRENDE HINWEISE

- Beitrag „Planungsvertrag wird vorzeitig beendet: OLG Düsseldorf erleichtert Honorarberechnung“, PBP 1/2022, Seite 6 → Abruf-Nr. 47850327
- Beitrag „Projekt wird wegen zu hoher Baupreise vorzeitig beendet: So rechnen Sie Ihr Honorar prüffähig ab“, PBP 2/2020, Seite 10 → Abruf-Nr. 46311086
- Beitrag „Abrechnung gekündigter Verträge: Mit neuer Situation gut umgehen und nichts verschenken“, PBP 2/2019, Seite 15 → Abruf-Nr. 45698618

Architekt hatte ungünstige BGB-Regelung vermeiden können

60/40-Regelung wurde aber bei der Abrechnung nicht angewendet

FG Niedersachsen fordert auch auf „Ausfallhonorar“ Umsatzsteuer

FG muss Fall neu aufrollen und BFH-Maßgaben entscheiden



IHR PLUS IM NETZ  
Mehr zum Thema  
auf [pbp.iww.de](http://pbp.iww.de)