
Datum: 13.01.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 4447/08
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:0113.9K4447.08.00

Tenor:

Der Umsatzsteuerbescheid für 2003 vom 24.09.2008 wird unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 11.12.2008 geändert. Dem Beklagten wird aufgegeben, die geänderte Steuerfestsetzung nach Maßgabe der Urteilsgründe zu errechnen und den Bescheid mit dem geänderten Inhalt nach Rechtskraft dieses Urteils neu bekanntzugeben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob ein an die Klägerin gezahlter Vergleichsbetrag zum Ausgleich eines von der Klägerin im Rahmen eines Mietverhältnisses wegen unterlassener Instandhaltungsmaßnahmen geltend gemachten Ersatzanspruchs als umsatzsteuerpflichtiges Entgelt im Sinne des § 10 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) anzusehen ist.

1

2

3

Mit Mietvertrag vom 29. April 1966 vermietete die Klägerin das in ihrem Eigentum stehende Grundstück A Straße ... in B, die sogenannten C-Hallen, zu gewerblichen Zwecken an die Firma D GmbH zu einem jährlichen Mietzins in Höhe von ... DM. In § 2 dieses Mietvertrages wurde vereinbart, dass alle Instandsetzungen und anfallenden Reparaturen in den Mieträumen sowie am Dach des Mietobjekts ausschließlich zu Lasten der Mieterin gehen. Die Reparaturen seien sach- und fachgerecht auszuführen. Die Mieterin könne keinerlei Anspruch wegen Erstattung der Reparaturkosten geltend machen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Mietvertrag vom 29. April 1966 Bezug genommen.

In diesen Mietvertrag traten in der Folgezeit mehrere Mieter ein, zuletzt für den Zeitraum 01.05.1996 bis 31.10.1997 die Firma E AG, die später unter der Firma F AG (Firma F) firmierte. Der Eintritt der Firma F in diesen Mietvertrag mit allen Rechten und Pflichten beruhte dabei auf dem Umstand, dass die Firma F eine größere Anzahl von Filialen von der Firma G AG, dem Vormieter der C-Hallen, übernahm.

4

Da keiner der Vormieter in den Jahren zwischen 1966 und 1997 seiner Verpflichtung zur Vornahme von Instandsetzungen und Reparaturen in nennenswertem Umfang nachkam, entstand im Laufe der Zeit ein erheblicher Instandsetzungs- und Reparaturstau, der auch zu Folgeschäden am Mietobjekt führte. Die hierdurch bedingten Schäden am Mietobjekt wurden von der Klägerin mit mehr als ... DM beziffert.

5

Nach Beendigung des Mietverhältnisses mit der Firma F Ende Oktober 1997 kam es zwischen der Klägerin und der Firma F zum Streit über den Umfang der sich aus § 2 des Mietvertrages ergebenden Instandsetzungsverpflichtungen. Diese Auseinandersetzungen führten schließlich dazu, dass die Klägerin Ersatzansprüche gegen die Firma F wegen ihr entstandener fiktiver - in Höhe von ... DM - und tatsächlicher - in Höhe von ... DM - Kosten für Instandsetzungs- und Reparaturmaßnahmen geltend machte. Die fiktiven Ersatzansprüche betrafen dabei Gebäudeteile der C-Hallen, bei denen wegen eines geplanten Umbaus entsprechende Instandsetzungsarbeiten wirtschaftlich sinnlos gewesen wären.

6

Im Zuge zivilgerichtlicher Auseinandersetzungen obsiegte die Klägerin zunächst vor dem Landgericht H. Diese Entscheidung wurde jedoch vom Oberlandesgericht H aufgehoben. Auf die hiergegen erhobene Revision wurde das Urteil des Oberlandesgerichts vom Bundesgerichtshof aufgehoben und zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das Oberlandesgericht zurückverwiesen. In allen diesen zivilgerichtlichen Verfahren hatte die Klägerin geltend gemacht, gegen die Wirksamkeit des § 2 des Mietvertrages könnten schon deswegen keine Bedenken bestehen, weil die Übertragung der Instandhaltungspflichten auf den Mieter bei der Kalkulation des Mietzinses berücksichtigt worden sei.

7

Im Jahre 1999 führte der Beklagte bei der Klägerin für die Jahre 1995 bis 1997 eine Betriebsprüfung durch, die gemäß Betriebsprüfungsbericht vom 10.08.1999 hinsichtlich der gerichtlichen Auseinandersetzungen der Klägerin mit der Firma F zu dem Ergebnis gelangte, dass die von der Firma F übernommene Instandsetzungsverpflichtung Teil der von ihr für die Überlassung der C-Hallen zu erbringenden Gegenleistung sei und somit zum umsatzsteuerlichen Entgelt gemäß § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG gehöre. Nach Beendigung des Mietverhältnisses zum 31.10.1997 habe die Klägerin umfangreiche Sanierungs- und Umbaumaßnahmen an dem Objekt durchgeführt. Bis zum 31.12.1997 seien Aufwendungen in Höhe von ... DM angefallen, die seitens der Klägerin im Jahresabschluss 1997 aktiviert worden seien. Die auf die bisher aktivierte Nettoforderung in Höhe von ... DM entfallende Umsatzsteuer betrage ... DM.

8

Auf der Grundlage dieser Feststellungen der Betriebsprüfung erließ der Beklagte am 21.10.1999 einen geänderten Umsatzsteuerbescheid für 1997 und erhöhte die Umsatzsteuer u.a. um den vorgenannten Betrag in Höhe von ... DM.	
Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin fristgerecht Einspruch ein und verwies dabei u.a. auf die laufenden zivilgerichtlichen Auseinandersetzungen.	10
In dem an das Oberlandesgericht H zurückverwiesenen Verfahren schloss die Klägerin am 17.12.2002 einen Vergleich, in dem sich die Firma F verpflichtete, an die Klägerin zum Ausgleich aller Ansprüche aus dem Mietverhältnis betreffend das Mietobjekt C-Halle in H einen Betrag in Höhe von ... € zu zahlen. Der Vergleich enthielt für beide Parteien einen Widerrufsvorbehalt bis zum 31.01.2003, von dem jedoch kein Gebrauch gemacht wurde. Am 04.02.2003 zahlte die Firma F den Vergleichsbetrag an die Klägerin.	11
In Anbetracht dieses Vergleichsabschlusses gab der Beklagte im Rahmen seiner Einspruchsentscheidung vom 04.06.2004 dem Einspruch der Klägerin teilweise statt und berücksichtigte bei der Umsatzsteuer 1997 nunmehr nur noch die Zahlung des Vergleichsbetrages in Höhe von ... € als Gegenleistung im Rahmen des Mietverhältnisses zwischen der Klägerin und der Firma F. Die Zahlung in Höhe von ... € wurde in Höhe von ... € als Nettoentgelt behandelt und die hierauf entfallende Umsatzsteuer mit ... € berücksichtigt.	12
Gegen diese Einspruchsentscheidung erhob die Klägerin am 30.06.2004 fristgerecht Klage vor dem Finanzgericht Köln, die zum Az.: 14 K 3493/04 geführt wurde.	13
Im Rahmen dieses finanzgerichtlichen Verfahrens problematisierte das Gericht u.a. die Frage, ob es zutreffend sein könne, die im Jahre 2003 erfolgte Zahlung bereits im Jahre 1997 als umsatzsteuerpflichtiges Entgelt zu erfassen.	14
Diesen Bedenken des Gerichts schloss sich der Beklagte schließlich an und änderte mit Bescheid vom 24.09.2008 den Umsatzsteuerbescheid 1997 dahingehend, dass die Zahlung in Höhe von ... € im Jahre 2003 im Jahre 1997 unberücksichtigt blieb.	15
Das Verfahren vor dem Finanzgericht Köln wurde nach dieser Änderung des Umsatzsteuerbescheides für 1997 von den Verfahrensbeteiligten in der Hauptsache für erledigt erklärt.	16
Da nach Ansicht des Beklagten die Entschädigung im Jahr der Zahlung zu berücksichtigen sei, erließ er zugleich am 24.09.2008 einen gemäß § 174 Abs. 4 AO geänderten Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2003, da er nunmehr hinsichtlich der Zahlung der Firma F von einem im Jahr 2003 zu erfassenden umsatzsteuerpflichtigen Entgelt ausging. Der erstmalige Umsatzsteuerbescheid 2003, der die Zahlung der Firma F noch nicht berücksichtigte, stand unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, da der Beklagte der Umsatzsteuererklärung der Klägerin vom 11.03.2005 am 23.03.2005 zugestimmt hatte.	17
Hiergegen legte die Klägerin fristgerecht Einspruch ein, den der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 11.12.2008 als unbegründet zurückwies.	18
Dabei stellte der Beklagte im Wesentlichen darauf ab, dass im Streitfall ein Leistungsaustausch zu bejahen sei. Die Leistung "Überlassung der Mietsache" sei mit der vertraglich vereinbarten Gegenleistung Zahlung eines Mietentgelts und Verpflichtung zur Instandhaltung kausal und innerlich verknüpft gewesen. Die Klägerin habe zudem vor dem Landgericht H vorgetragen, dass der Mietzins für die Mieterin aufgrund der Verpflichtung zur	19

Instandhaltung entsprechend gemindert worden sei. Die Instandhaltungsverpflichtung sei mithin Teil der Mietzinsvereinbarung gewesen. Dass die Mieterin ihrer Verpflichtung insoweit nicht nachgekommen sei und die Klägerin zur Durchsetzung ihrer Ansprüche den Klageweg habe beschreiten müssen und letztlich ein Vergleich geschlossen worden sei, vermöge an dieser Beurteilung nichts zu ändern. Die Zahlung in Höhe von ... € beruhe somit gerade nicht, wie beim Schadensersatz, auf einem vom ursprünglichen Rechtsgrund losgelösten eigenen Rechtsgrund, sondern stelle nach dem Willen der Vertragsparteien Entgelt für eine geregelte Vertragsleistung dar.

Im Rahmen ihrer hiergegen fristgerecht erhobenen Klage macht die Klägerin geltend, zu Unrecht sehe der Beklagte in der Übernahme der Instandsetzungen und Reparaturen eine umsatzsteuerbare Leistung der jeweiligen Mieter. Der jeweilige Mieter als Leistungsempfänger habe die Instandsetzungsverpflichtungen nicht deshalb vertraglich übernommen, um die Mietsache im Sinne von § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG in Gebrauch nehmen zu können. Es fehle insoweit an der Zweckgerichtetheit und Finalität dieser Leistung. Jedenfalls liege ein Leistungsaustausch nicht vor, soweit Schäden deshalb entstanden seien, weil die Firma F und ihre Rechtsvorgänger ihren vertraglichen Verpflichtungen nicht nachgekommen seien. Selbst wenn man der Übernahme der Instandsetzungsverpflichtung Mietzinscharakter beimessen wolle, träfe diese Annahme nicht für die im Streitfall entstandenen Mangelfolgeschäden zu. 20

In tatsächlicher Hinsicht sei darauf hinzuweisen, dass auf die Dauer von mehr als 30 Jahren Instandsetzungen nicht in dem gebotenen Maße durchgeführt worden seien, weshalb es zu einem erheblichen Instandsetzungsstau und Folgeschäden gekommen sei. Nachdem die Firma F das Mietverhältnis nicht fortgesetzt habe, habe die Klägerin von ihr Schadensersatz in Höhe von insgesamt ... DM begehrt. Dieser Betrag habe dem Instandsetzungsstau und den eingetretenen Folgeschäden entsprochen. Der Schadenersatzbetrag habe sich in Höhe von ... DM als fiktive Instandsetzungskosten dargestellt, im Hinblick auf den aufgrund einer Nutzungsänderung erfolgten Umbau. Die Klägerin habe desweiteren Schadensersatz wegen unterlassener Reparaturen und Instandsetzungen in Höhe von ... DM von der Firma F gefordert. 21

In rechtlicher Hinsicht sei darauf hinzuweisen, dass die Übernahme von Instandsetzungen und Reparaturen durch die Firma F zwar eine vertragliche Verpflichtung darstellen könne. So habe auch der Bundesgerichtshof in seinem Urteil, in dem er den Rechtsstreit zwischen der Klägerin und der Firma F an das Oberlandesgericht zurückverwiesen habe, ausgeführt, die Verpflichtung des Mieters zur Vornahme von Schönheitsreparaturen stelle sich im Regelfall als Teil des Entgelts dar, das der Mieter als Gegenleistung für die Leistung des Vermieters zu entrichten habe. Zu Beginn der 80er Jahre sei im Zuge der Verhandlungen über eine Mietzinserhöhung mit einer Rechtsvorgängerin der Firma F ein Mietzinsabschlag von 35 % vorgenommen worden, weil u.a. dem Mieter sämtliche Instandsetzungen und Reparaturen oblegen hätten. Die Berücksichtigung der Instandsetzungsverpflichtung des Mieters bei der Bemessung des Mietzins führe, so der BGH, dazu, dass diese Naturalleistungsverpflichtung einen Teil des Entgelts darstelle, wobei die zuverlässige Kalkulierbarkeit für die Beurteilung irrelevant sei. 22

Richtig sei ferner, dass die umsatzsteuerliche Beurteilung grundsätzlich der zivilrechtlichen folge. Diese rechtlichen Erwägungen trügen jedoch in umsatzsteuerlicher Hinsicht nicht. Der Umsatzsteuer unterlägen u.a. sonstige Leistungen, die ein Unternehmer gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführe (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Entgelt in umsatzsteuerlichem Sinne sei dabei alles, was der Leistungsempfänger aufwende, um die 23

Leistung zu erhalten, § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG. Es bedürfe eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der erbrachten Leistung und der empfangenen Leistung, sogenannte Zweckgerichtetheit bzw. Finalität. Die Gegenleistung müsse zudem in Geld ausgedrückt werden können.

Vorliegend fehle es aber bereits an der Ausdrückbarkeit der Gegenleistung in Geld. Es sei 24 davon auszugehen, dass sich die Mietsache zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages im Jahre 1966 in einem ordnungsgemäßen Zustand befunden habe. Denn anderenfalls hätte der Mieter sofort kostenaufwendige Instandsetzungen und Reparaturen durchführen müssen. Hierauf hätte sich ein Mieter nicht eingelassen. Zum Zeitpunkt des Mietvertragsabschlusses sei deshalb weder bestimmt noch bestimmbar gewesen, in welchem Umfang auf den Mieter Kosten wegen notwendig werdender Instandsetzungen und Reparaturen zukommen. Art und Umfang der Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der Mietsache seien insoweit völlig unklar, nämlich nicht im Ansatz bestimmbar gewesen.

So entspreche es der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, dass in den Fällen, in 25 denen der Wert einer Lieferung nicht aus einem vereinbarten Geldbetrag, sondern aus einer Dienstleistung des Empfängers der Lieferung bestehe, derjenige Wert angesetzt werden müsse, den der Lieferant der Dienstleistung beimesse. Demzufolge hätte die Klägerin den Wert künftiger Reparaturleistungen als zusätzliches Entgelt gegenüber dem Mietzins taxieren müssen. Dies sei nicht geschehen und sei auch nicht möglich gewesen, weil Art und Umfang von Reparaturen an einer Immobilie, die künftig anfallen, nicht abschätzbar seien. Es fehle deshalb an der Ausdrückbarkeit der Gegenleistung in Geld, an ihrer pekuniären Bestimmbarkeit. Ob und in welchem Umfang der jeweilige Mieter Instandsetzungen und Reparaturen vorzunehmen habe, hänge vielmehr von Zufälligkeiten ab.

Ebenso wenig habe sich die Leistung bei Gebrauchsüberlassung neben der Mietzinszahlung 26 auf den Erhalt von Reparaturleistungen als gewollte, erwartete oder erwartbare Gegenleistung im Sinne einer innerlichen Verbundenheit dieser Leistungen gerichtet.

Grundsätzlich habe zwar der Vermieter die Mietsache während der Mietzeit in einem zum 27 vertragsgemäßen Gebrauch geeigneten Zustand zu erhalten, § 535 Abs. 1 Satz 2 BGB. Verpflichtete sich der Mieter entgegen dieser gesetzlichen Regelung zur Vornahme von Schönheitsreparaturen, so mindere sich die Leistung des Vermieters entsprechend und insoweit liege gerade kein Leistungsaustausch vor. Anders gewendet: In der Folge der Instandhaltung oder Instandsetzung der Mietsache durch den Mieter fließe dem Vermieter kein Leistungsentgelt zu, er betreibe bloße Besitzstandswahrung.

Vorliegend fehle es somit an der inneren Verknüpfung des Inhalts, dass die Leistung des 28 Unternehmers, hier der Klägerin, um der gewollten, erwarteten und erwartbaren Gegenleistung Instandsetzung und Reparatur des Mieters erbracht werde. Hierfür bestünden jedoch keine Anhaltspunkte.

Ferner bestehe - wie dargelegt - trotz der Vereinbarung der Schadensbeseitigungspflicht 29 zwischen der Klägerin und der Firma F keine innere Verknüpfung zwischen der Nutzungseinräumung einerseits und der Instandhaltungsverpflichtung andererseits. Dies ergebe sich auch aus folgenden Umständen:

Bei Abschluss des Mietvertrages zwischen der Klägerin und der Firma D GmbH im Jahre 30 1966 sei kein Gutachten über den Mietwert und damit zur Frage einer etwaigen Reduzierung des Mietzinses wegen der Instandsetzungsverpflichtung des Mieters eingeholt worden. Hierzu habe auch kein Anlass bestanden, da sich die Mietsache seinerzeit in einem

ordnungsgemäßen Zustand befunden habe. Der Mietzins sei seinerzeit mit einem Monatsbetrag von ... DM bei einer Instandsetzungsrelevanten Nutzfläche von 12.174,66 qm festgelegt worden, mithin mit einem Quadratmeterpreis von ... DM. Bei dem zwischen der Klägerin und der Firma F zugrundegelegten Mietzins von monatlich ... DM ergebe sich ein Quadratmeterpreis von ... DM. Berücksichtige man nunmehr den von der Klägerin geltend gemachten Reparaturaufwand von ... DM, der auf die Mietzeit von 18 Monaten für den Zeitraum 01.05.1996 bis 31.10.1997 umzulegen sei, so ergebe sich ein zusätzlicher monatlicher Mietzins von ... DM. Dies ergebe einen monatlichen fiktiven Mietzins in Höhe von ... DM pro qm, so dass sich der Gesamtmietzins auf ... DM belaufe.

Wäre sich die Firma F nur im Ansatz der Tatsache bewusst gewesen, dass sich der Mietzins durch die Instandsetzungsübernahme nahezu verdreifache, hätte sie den Mietvertrag nicht abgeschlossen. Dies um so mehr, als die Reparaturnotwendigkeit zumindest teilweise auf den unterlassenen Instandsetzungsmaßnahmen der Vormieter beruht habe. 31

Von einer zweckgerichteten Leistung, nämlich der Übernahme von Instandsetzungskosten gegen Gebrauchsüberlassung, könne vor diesem Hintergrund keine Rede sein. 32

Auf keinen Fall habe die Firma F Reparaturverpflichtungen von zumindest ... € gemäß der vergleichsweisen Verpflichtung übernommen, um das Mietobjekt auf die Dauer von gerade einmal 18 Monaten nutzen zu können. Es fehle insoweit an einem synallagmatischen Leistungsaustausch. 33

Hinzu komme, dass im Streitfall in erheblichem Umfang Schäden deshalb entstanden seien, weil keine Instandsetzungen vorgenommen worden seien. Es gehe also in erheblichem Umfang um Mangelfolge- bzw. "Weiterfresserschäden". Jedenfalls insoweit handele es sich um echten Schadensersatz, der nicht umsatzsteuerbar sei. 34

Bei der Zahlung in Höhe von ... € handele es sich um echten Schadensersatz. Die Schadenersatzverpflichtung gemäß § 326 BGB a.F. sei nur deshalb begründet worden, weil der Mieter Instandsetzungen in Form von Naturalleistungen nicht erbracht habe. Danach könne die Folge, nämlich Schadensersatz in Geld, nicht zu einer Umsatzsteuerbarkeit führen. Die Zahlungsverpflichtung sei nichts anderes als die Folge der schuldhaften Verletzung einer vertraglichen Naturalleistungspflicht. Sie stelle daher echten Schadensersatz dar. 35

Entscheidend für die Tatsache, dass die Instandhaltungs- und Reparaturverpflichtung kein Entgelt im umsatzsteuerlichen Sinne darstelle, sei, dass es an dem erforderlichen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Überlassung des Mietobjekts und der Instandhaltungs- und Reparaturverpflichtung fehle. 36

Auch die Tatsache, dass im Zusammenhang mit einem früheren Mietverhältnis im Jahre 1982 ein Mietwertgutachten eingeholt und dort die Verminderung der Miete u.a. mit höheren Aufwendungen wegen notwendiger Instandsetzungen und Reparaturen begründet worden sei, rechtfertige nicht die Annahme eines unmittelbaren Zusammenhangs. Denn die Übernahme der Instandsetzungsverpflichtung habe bei Abschluss des Mietvertrages weder bei der Firma D GmbH noch bei der Firma F überhaupt eine Rolle gespielt. Die Verminderung der Miete sei seinerzeit vielmehr mit erforderlichen höheren Aufwendungen wegen notwendig gewordener Instandsetzungen und Reparaturen begründet worden, nicht jedoch mit der vertraglichen Übernahme der betreffenden Reparaturverpflichtung durch den jeweiligen Mieter. Zudem sei die dort vorgeschlagene Verminderung auch damit begründet worden, dass das Gebäude ursprünglich für einen anderen Zweck errichtet und erst später umgebaut worden sei, die Nachteile der zeitbedingten Baugestaltung nicht hätten beseitigt werden 37

könne und der Nutzungswert durch die vorgegeben Grundrißgestaltung beeinträchtigt werde, die nicht den Anforderungen eines modernen Supermarktes entspreche.

Wollte man im Übrigen die Umsatzsteuerbarkeit der Zahlung des Vergleichsbetrages bejahen, so wäre das Ergebnis widersinnig. Denn hätte die Firma F die Instandsetzungs- und Reparaturverpflichtungen erfüllt, wäre die Klägerin nicht verpflichtet gewesen, auf diese Leistungen Umsatzsteuer abzuführen, weil nämlich ein Teil des Mietzinses als Naturalleistung erbracht worden wäre. Mietzins sei jedoch das Entgelt für die Nutzung einer Sache. Übernahme der Mieter hingegen Instandhaltungsverpflichtungen, so stelle dies eine bloße Bestandssicherung dar. Der Vermieter erbringe für die Übernahme der Instandhaltungsmaßnahmen durch den Mieter keine, schon gar keine individuell zuzuordnende und in Geld messbare Gegenleistung. Erfülle der Mieter seine Instandhaltungsverpflichtung nicht und schulde er deshalb Geldersatz, nämlich Schadensersatz, könne insoweit nichts anderes gelten. 38

Jedenfalls seien aber die vorliegend angefallenen hohen Instandsetzungsaufwendungen deshalb echter Schadensersatz, weil infolge der vertragswidrigen Unterlassung der Instandhaltungsarbeiten Folgeschäden aufgetreten seien. Das Eintreten von sogenannten "Weiterfresserschäden" liege auf der Hand und jedenfalls diese stünden nicht im Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch. Auf alle Fälle müsse bei Annahme einer teilweisen Gegenleistung und eines teilweisen Schadensersatzes eine entsprechende Aufteilung erfolgen. 39

Aber selbst wenn man die Steuerbarkeit der Zahlung des Vergleichsbetrages bejahen wollte, hätte der Beklagte die Umsatzsteuer fälschlicherweise im Jahre 2003 erfasst. Da die Forderung der Klägerin seitens der Firma F anfänglich bestritten worden sei, habe zunächst Uneinbringlichkeit im Sinne des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG vorgelegen. Die Änderung der Bemessungsgrundlage und damit Berichtigung habe nicht im Jahre 2003 als dem Zahlungsjahr zu erfolgen, sondern vielmehr im Jahr des Vergleichsabschlusses, somit im Jahre 2002. Der Prozessvergleich sei insoweit an die Stelle des Mietvertrages und damit der mietvertraglichen Verpflichtung zur Instandsetzung getreten. Zwar stelle § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 EStG auf die nachträgliche Vereinnahmung und somit auf den Zeitpunkt der Zahlung ab. Dies gelte aber nur für den Fall, dass die Uneinbringlichkeit bis zur Zahlung anzunehmen sei. Die Uneinbringlichkeit sei vorliegend jedoch durch den Vergleichsabschluss vom 17.12.2002 entfallen. Die Änderung der Bemessungsgrundlage sei somit im Jahre 2002 eingetreten. Hieran ändere auch der Umstand nichts, dass den Vertragsparteien des Vergleichsabschlusses eine Widerrufsfrist bis zum 31.01.2003 eingeräumt gewesen ist. Dies ergebe sich daraus, dass der mit dem Vergleich abgeschlossene Vertrag nach seinem eindeutigen Wortlaut bereits mit seinem Abschluss und nicht erst mit dem 31.01.2003 wirksam geworden sei. Lediglich diese Wirksamkeit des Vergleichsabschlusses habe durch eine nachträgliche Widerrufserklärung beseitigt werden können. Der am 17.12.2002 abgeschlossene Vergleich sei somit sofort und nicht erst am 31.01.2003 wirksam geworden. Somit hätte eine Versteuerung eines umsatzsteuerpflichtigen Entgelts in Höhe von 1 Mio. € bereits im Jahre 2002 erfolgen müssen. 40

Die Klägerin beantragt, 41

den Umsatzsteuerbescheid für 2003 vom 24.09.2008 unter Aufhebung der 42
Einspruchsentscheidung vom 11.12.2008 dahingehend zu ändern, dass der Vergleichsbetrag
in Höhe von ... € nicht der Umsatzsteuer unterworfen wird.

Der Beklagte beantragt, 43

die Klage abzuweisen.	44
Er steht auf dem Standpunkt, dass im Streitfall die Leistung "Überlassung der Mietsache" mit der vertraglich vereinbarten Gegenleistung "Zahlung des Mietentgelts und Verpflichtung zur Instandhaltung" kausal und innerlich verknüpft sei. Die Klägerin habe ihre Leistung um der gewollten Gegenleistung willen erbracht. Dies ergebe sich auch eindeutig aus der Vertragsgestaltung. Aus dem Vergleich vor dem Oberlandesgericht H vom 17.12.2002 habe die Klägerin ... € zum Ausgleich aller Ansprüche aus dem Mietverhältnis der Parteien erhalten.	45
Des Weiteren sei bei der damaligen Bemessung der Miete der Instandsetzungs- und Reparaturverpflichtung durch einen Mietzinsabschlag von 35 % Rechnung getragen worden, so dass sich dies in der Höhe der Miete niedergeschlagen habe und damit Bestandteil des Leistungsaustauschs geworden sei.	46
Der Beklagte habe den Zeitpunkt der Besteuerung der Vergleichssumme im Jahre 2003 auch zutreffend gewählt, da der Zeitpunkt der Versteuerung nicht das Jahr des Vergleichsabschlusses sei, sondern das Jahr der Rechtswirksamkeit des Vergleichs bzw. der Zahlung, da beiden Parteien vorbehalten gewesen sei, den Vergleich bis zum 31.01.2003 zu widerrufen und die Zahlung zudem erst am 04.02.2003 erfolgt sei. Die Uneinbringlichkeit sei daher im Streitfall nicht bereits mit dem am 17.12.2002 abgeschlossenen Vergleich, sondern vielmehr erst mit dessen Rechtskraft zum 31.01.2003 bzw. mit dem Zeitpunkt der Zahlung am 04.02.2003 entfallen.	47
<u>Entscheidungsgründe:</u>	48
Die Klage ist begründet.	49
Zu Unrecht hat der Beklagte die Zahlung des Vergleichsbetrages in Höhe von ... € seitens der Firma F an die Klägerin als umsatzsteuerpflichtiges Entgelt für eine sonstige Leistung der Klägerin angesehen und der Umsatzsteuer unterworfen. Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2003 ist insoweit rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten im Sinne des § 100 Abs. 1 FGO.	50
I. Der Umsatzsteuer unterliegen als steuerbare Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG u.a. sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Gemäß § 3 Abs. 9 UStG handelt es sich bei den sonstigen Leistungen um Leistungen, die keine Lieferung darstellen. Sie können auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustands bestehen. Die sonstige Leistung besteht somit in der Verschaffung eines wirtschaftlichen Vorteils, der nicht in der Verfügungsmacht an einem Gegenstand liegt und durch ein Handeln, Dulden oder Unterlassen bewirkt wird. Insbesondere die Vermietung und Verpachtung von beweglichen und unbeweglichen Sachen stellt eine sonstige Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne dar (vgl. dazu nur Leonhard in Bunjes/Geist, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 9. Auflage 2009, § 3 Rn. 231 ff. m.w.N. zur Rspr. des BFH) .	51
Zum Grundtatbestand der Umsatzsteuerbarkeit einer sonstigen Leistung gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG gehört das Vorliegen eines sogenannten "Leistungsaustauschs", das heißt die sonstige Leistung ist nur dann umsatzsteuerbar, wenn sie gegen Entgelt erbracht wird. Die Annahme einer Leistung gegen Entgelt setzt das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der erbrachten Leistung und dem empfangenen Gegenwert voraus. Der Leistungsempfänger muss identifizierbar sein. Er muss einen Vorteil erhalten, der	52

zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts führt (vgl. BFH-Urteil vom 08.11.2007 V R 20/05, BStBl. II 2009, 483, vom 09.11.2006 V R 9/04, BStBl. II 2007, 285). Darüber hinaus muss wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis bestehen, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden. Das Entgelt für die Leistung kann aus Geld, oder aus einer tatsächlich erhaltenen Gegenleistung (Tausch oder tauschähnlicher Umsatz), die in Geld ausdrückbar sein muss, bestehen. Grundlage für den Leistungsaustausch ist ein Kausalzusammenhang, das heißt eine innere Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung. Gegen Entgelt ist eine sonstige Leistung nur dann erbracht, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung besteht. Ein solcher Leistungsaustausch liegt vor, wenn sich die Leistung auf den Erhalt einer Gegenleistung richtet und damit die gewollte, erwartete oder erwartbare Gegenleistung auslöst, so dass schließlich die wechselseitig erbrachten Leistungen miteinander inhaltlich verbunden sind. Leistung und Gegenleistung müssen insoweit durch den Zweck des Handelns (Finalität) verbunden sein, wobei es nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs auch genügt, wenn eine Gegenleistung erwartbar ist. Insoweit kann auch die kausale Verknüpfung zwischen der Gegenleistung und der Leistung genügen. Dabei kommt es nicht auf die Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung an (vgl. hierzu insgesamt Schlosser-Zeuner in Bunjes/Geist, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 9. Auflage 2009, § 1 Rn. 9 ff. m.w.N. zur Rspr. des BFH und EuGH).

Bemessungsgrundlage für die Festsetzung des Umsatzsteuer ist nach § 10 Abs. 1 Satz 1 UStG das Entgelt. Nach § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG gehört zum Entgelt alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten. Bereits anhand dieser gesetzlichen Formulierung ist erkennbar, dass sich der Begriff des Entgelts aus der Sicht des Leistungsempfängers bestimmt. Eine Zahlung oder anderweitige Aufwendung ist danach grundsätzlich nur dann Entgelt oder Gegenleistung für eine bestimmte Leistung, wenn sie für diese Leistung gewährt wird bzw. der Leistende sie hierfür erhält. Entscheidend ist auch hierbei, dass zwischen Leistung und Gegenleistung ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, der sich aus dem Rechtsverhältnis, das heißt in der Regel aus den vertraglichen Beziehungen zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ergibt, wobei der Leistungsempfänger bestimmt, ob es sich insoweit noch um einen Teil der Gegenleistung handelt (vgl. BFH-Urteil vom 06.06.2002 V R 59/00, BStBl. II 2003, 215). Im Gegensatz zum Entgeltbegriff des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG, bei dem aus der Sicht des Leistenden dem Grunde nach bestimmt wird, ob ein Leistungsaustausch vorliegt, dient der Entgeltbegriff des § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG dazu, die Bemessungsgrundlage der Höhe nach festzulegen. Besteht der genannte unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung, so handelt es sich bei der Aufwendung des Leistungsempfängers um eine Gegenleistung und damit um umsatzsteuerpflichtiges Entgelt, unabhängig von der Frage, ob diese aufgrund einer rechtlichen - vertraglichen oder gesetzlichen - Verpflichtung geschuldet oder freiwillig erbracht wird (vgl. dazu insgesamt Heidner in Bunjes/Geist, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 9. Auflage 2009, § 10 Rn. 3 ff. m.w.N. zur Rspr. des BFH).

Von den umsatzsteuerbaren Umsätzen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG sind die nicht steuerbaren Schadensersatzleistungen abzugrenzen. Eine Schadensersatzzahlung liegt vor, wenn die Zahlung nicht für eine Leistung des Zahlungsempfängers an den Zahlenden erfolgt, sondern weil der Zahlende nach Gesetz oder Vertrag für einen Schaden und seine Folgen einzustehen hat (vgl. BFH-Urteil vom 16.01.2003 V R 36/01, BFH/NV 2003, 667). Demgegenüber sind unechte Schadensersatzleistungen umsatzsteuerbar. Dabei handelt es sich zumeist um Zahlungen, die bei der vorzeitigen Beendigung von vertraglichen Rechtsverhältnissen oder bei der Aufgabe von Rechten in Gestalt von Entschädigungen oder Abfindungen erfolgen, und die eine Gegenleistung für eine konkrete sonstige Leistung des

Zahlungsempfängers darstellen (vgl. BFH-Urteil vom 07.07.2005 V R 34/03, BStBl. II 2007, 66).

II. Unter Berücksichtigung dieser Tatbestandsvoraussetzungen für das Vorliegen eines umsatzsteuerpflichtigen Leistungsaustauschs zwischen sonstiger Leistung und dem als Gegenleistung erbrachten Entgelt ist die von der Firma F erbrachte Zahlung des Vergleichsbetrags in Höhe von ... € nicht als umsatzsteuerpflichtiges Entgelt für eine von der Klägerin erbrachte sonstige Leistung anzusehen. 55

1. Nach dem gesetzlichen Leitbild des Mietverhältnisses gemäß § 535 Abs. 1 Satz 2 BGB hat der Vermieter die Mietsache dem Mieter in einem zum vertragsgemäßen Gebrauch geeigneten Zustand zu überlassen und sie während der Mietzeit in diesem Zustand zu erhalten. Gemäß § 538 BGB hat der Mieter Veränderungen oder Verschlechterungen der Miet-sache, die durch einen vertragsgemäßen Gebrauch herbeigeführt werden, nicht zu vertreten. 56

a) Der erkennende Senat entnimmt diesen mietrechtlichen Regelungen die grundlegende Aussage, dass nach dem gesetzlichen Leitbild des Mietvertrages die Leistungspflicht des Vermieters insgesamt zwei Bestandteile umfasst. Der Vermieter hat zum einen die Mietsache dem Mieter in einem zum vertragsgemäßen Gebrauch geeigneten Zustand zu überlassen und diese zum anderen während der Mietzeit in diesem vertragsgemäßen Zustand zu erhalten. Für diese beiden Leistungspflichten hat der Vermieter Anspruch auf den Mietzins als zivilrechtliche Gegenleistung und als umsatzsteuerpflichtiges Entgelt. 57

Von diesem dispositiven gesetzlichen Leitbild, wonach der Vermieter grundsätzlich die Mietsache instandzuhalten, Schönheitsreparaturen und Instandsetzungsreparaturen durchzuführen hat, die nicht auf einem vertragswidrigen Gebrauch der Mietsache durch den Mieter beruhen, wird sowohl im Wohnungs- als auch im Gewerberaummietrecht in der Praxis regelmäßig abgewichen, sei es durch Formularverträge oder durch Individualvereinbarungen. Die Abwälzung dieser Pflichten auf den Mieter wird inzwischen als allgemein üblich und der Verkehrssitte entsprechend bezeichnet (vgl. Weidenkaff in Palandt, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 69. Auflage 2010, § 535 Rn. 42), wobei im Einzelfall allerdings jeweils zu prüfen ist, ob entsprechende Vereinbarungen einer Inhaltskontrolle standhalten oder zu einer den Geboten von Treu und Glauben widersprechenden unangemessenen Belastung des Mieters führen. 58

b) Wird in diesem Sinne die gesetzlich vorgesehene Instandhaltungsverpflichtung des Vermieters auf den Mieter vertraglich abgewälzt, so kann in der nunmehr dem Mieter obliegenden, vertraglich begründeten, Instandhaltungsverpflichtung eine weitere Gegenleistung des Mieters, neben dem Mietzins, für die Überlassung der Mietsache deshalb gesehen werden, weil der Vermieter aufgrund der entsprechenden Kostentragungspflicht des Mieters im Zusammenhang mit dem Mietverhältnis neben dem Mietzins einen weiteren finanziellen/wirtschaftlichen Vorteil erlangt. 59

Demgegenüber ist jedoch zu beachten, dass der Vermieter durch die Abwälzung seiner nach dem gesetzlichen Leitbild an sich ihm obliegenden Instandhaltungspflicht das genannte, gesetzlich vorgesehene Leistungspaket des Mietvertrages aufschnürt und nur noch eine Teilleistung erbringt, nämlich die Überlassung der Mietsache an den Mieter zum vertragsgemäßen Gebrauch und die Duldung ihrer Nutzung für die Mietzeit. Die weitere Teilleistung, die Instandhaltung der Mietsache, schließt der Vermieter hingegen durch die vertragliche Abwälzung der Instandhaltungsverpflichtung auf den Mieter aus, lässt diese vielmehr vom Mieter selbst erbringen. 60

Der erkennende Senat sieht die Abwälzung der Instandhaltungsverpflichtung auf den Mieter somit nicht als einen weiteren Bestandteil des Gesamtentgelts, bestehend aus dem Mietzins sowie der Instandhaltungsverpflichtung, sondern als ein Ausklammern der Instandhaltungsverpflichtung aus dem Leistungsaustauschverhältnis insgesamt und damit als einen Vorgang an, der allein der Erhaltung des Vermögensstatus des Vermieters dient und nicht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der sonstigen Leistung des Vermieters, der Überlassung der Mietsache steht. 61

c) Der Senat sieht sich in dieser Sichtweise durch eine ältere Entscheidung des Bundesfinanzhofs (Urteil vom 11.10.1962 V 317/59 U, BStBl. III 1963, 77) bestätigt. In dieser Entscheidung hat der Bundesfinanzhof ausgeführt, dass über die Frage, wie bei der Vermietung und Verpachtung die Übernahme von Instandhaltungskosten durch den Benutzer umsatzsteuerrechtlich zu behandeln sei, bislang keine einheitliche Auffassung bestehe. Die höchstrichterliche Rechtsprechung habe bisher in Anknüpfung an die Regelung im Bürgerlichen Recht eine Mittelstellung eingenommen. Reichsfinanzhof und Bundesfinanzhof hielten die Übernahme der Instandhaltungskosten durch den Pächter für nicht umsatzsteuerpflichtig, da dieser nach §§ 582, 586 Abs. 1 BGB zur Vornahme der gewöhnlichen Ausbesserungen verpflichtet sei. Dagegen unterliege die Übernahme der Kosten durch den Mieter der Umsatzsteuer, da grundsätzlich der Vermieter gemäß § 536 BGB zur Instandhaltung der Mietsache verpflichtet sei. Der Bundesfinanzhof hat in dieser Entscheidung Bedenken dagegen erhoben, dass insoweit für Pacht- und Mietverhältnisse eine unterschiedliche Rechtslage gegeben sei. Entscheidend sei vielmehr, ob und in welchem Ausmaß das Mietrecht die Umsatzsteuerpflicht des Vermieters beeinflusse. In diesem Zusammenhang könne zwar der Umstand, dass sich aufgrund der Übernahme der Instandhaltungspflichten durch den Mieter der Barmietzins verringert habe, dafür sprechen, dass die Übernahme der Instandhaltungsverpflichtung nunmehr Entgeltbestandteil für die Überlassung der Mietsache sei. Dem stehe jedoch der ohne weiteres einleuchtende Einwand entgegen, dass sich durch die Überwälzung der Instandhaltungsverpflichtung auf den Mieter auch die Leistungspflicht des Vermieters entsprechend vermindere (zum Meinungsstand im umsatzsteuerrechtlichen Fachschrifttum insoweit vgl. Schuhmann in Rau/Dürwächter/Flick/Geist, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Stand April 1997, § 10 Anm. 65; Tehler in Reiß/Kraeusel/Langer, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Stand April 2007, § 10 Rn. 154; Widmann in Plückebaum/Malitzky, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Stand Oktober 1993, § 10 Rn. 58; Handzik in Offerhaus/Söhn/Lange, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Stand Juli 2005, § 10 Rn.85). 62

Diesen Erwägungen in der vorgenannten Entscheidung des Bundesfinanzhofs entnimmt der erkennende Senat zunächst einmal die Aussage, dass allein der Umstand, dass es in Anbetracht der Überwälzung der Instandhaltungsverpflichtung auf den Mieter zu einer Verminderung des Mietzinses gekommen ist, nicht dafür sprechen muss, dass die Übernahme der Instandhaltungsverpflichtung als zusätzliches Entgelt im Sinne eines Tauschumsatzes (§ 3 Abs. 12 Satz 2 UStG), Nutzungsüberlassung gegen Übernahme von Instandhaltungsverpflichtungen, angesehen werden kann. Der Verminderung des Mietzinses kann insofern vielmehr auch allein die Abwälzung der Instandhaltungsverpflichtung auf den Mieter und damit die Verminderung der Leistungspflichten des Vermieters zugrunde liegen. 63

d) Darüber hinaus deutet der Hinweis und die Einbeziehung der gesetzlichen Regelungen zum Pachtverhältnis in die Überlegungen des Bundesfinanzhofs nach Auffassung des Senats auch auf einen verallgemeinerungsfähigen allgemeinen Rechtsgedanken hin. Danach fehlt es an einem Wertzufluss beim leistenden Unternehmer immer dann, wenn der Leistungsempfänger Aufwendungen und Lasten zu tragen hat, die mit der erbrachten 64

sonstigen Leistung im unmittelbaren Zusammenhang stehen und aufgrund Gesetzes zu erbringen sind. Denn insoweit hat nicht nur der Pächter die gewöhnlichen Ausbesserungen der Pachtsache während der Vertragslaufzeit vorzunehmen (§§ 582, 586 BGB), sondern auch der Nießbraucher hat für die Dauer des Bestehens seines Nießbrauchrechts für die Erhaltung der Sache, die ihm zur Nutzung überlassen worden ist, in ihrem wirtschaftlichen Bestand zu sorgen und diejenigen Ausbesserungen und Erneuerungen vorzunehmen, die zu der gewöhnlichen Unterhaltung der Sache gehören, § 1041 BGB. Daneben besteht für den Nießbraucher noch die Pflicht zur Versicherung des Nießbrauchgegenstands sowie zur Lastentragung, §§ 1045, 1047 BGB. Im Zusammenhang mit der Versicherungspflicht und Lastentragung des Nießbrauchers hat der Bundesfinanzhof aber festgestellt, dass es sich insoweit um kein umsatzsteuerliches Entgelt für die Nießbrauchgewährung handele, diese Pflichten vielmehr zum gesetzlichen Inhalt des Nießbrauchrechts gehörten, das Gegenstand der steuerbaren Leistung sei. Der Nießbraucher verpflichte sich daher nicht zur Lastentragung, um den Nießbrauch zu erhalten, vielmehr sei er - falls nichts anderes vereinbart sei - kraft Gesetzes zur Lastentragung verpflichtet, nachdem er Nießbraucher geworden sei (vgl. Urteil vom 28.02.1991 V R 12/85, BStBl. 1991, 649).

Aus diesen gesetzlichen Regelungen zur Pflicht des Pächters und Nießbrauchers, die von ihnen jeweils genutzte Sache zu erhalten, entnimmt der Senat jedenfalls den gesetzlichen Leitgedanken, dass derjenige, der eine fremde Sache aufgrund schuldrechtlicher oder dinglichen Rechtsgrundlage nutzt, diese während der Dauer seiner Nutzung in einem "ordnungsgemäßen" Zustand erhalten soll. Diese Pflicht dient aber nicht nur dem Eigentümer, sondern auch dem Pächter und dem Nießbraucher, da damit sichergestellt wird, dass sie den Pacht- und Nießbrauchgegenstand für ihre Zwecke uneingeschränkt nutzen können. Wenn aber Miet-, Pacht und Nießbrauchverhältnis hinsichtlich ihres Leistungsaustauschcharakters insoweit sachlich vergleichbar sind, als die sonstige Leistung des Vermieters, Verpächters und Nießbrauchbestellers darin besteht, dem jeweiligen Leistungsempfänger eine für ihn fremde Sache zur Nutzung zur Verfügung zu stellen, dann muss auch die Feststellung gerechtfertigt sein, dass es wertungsmäßig keinen Unterschied machen kann, ob der Leistungsempfänger kraft Gesetzes oder durch Vertrag zur Instandhaltung der zur Nutzung überlassenen Sache verpflichtet ist. In dem einen wie dem anderen Fall dient die Instandhaltungspflicht sowohl dem Leistenden als auch dem Leistungsempfänger, dem Leistenden als Eigentümer zur Erhaltung seines Eigentums und dem Leistungsempfänger zur uneingeschränkten Ausübung seines Nutzungsrechts.

65

Diese Überlegungen stehen im Einklang mit den vom Bundesfinanzhof im Urteil vom 11.10.1962 (V 317/59 U, a.a.O.) erhobenen Bedenken, ob Miet- und Pachtverträge insoweit unterschiedlich behandelt werden könnten. Nimmt man hinzu, dass ein umsatzsteuerliches Entgelt auch auf einer gesetzlichen Verpflichtung beruhen kann (vgl. BFH-Urteil vom 30.11.1995 V R 57/94, BStBl. 1996, 206), so wird noch deutlicher erkennbar, dass eine unterschiedliche Behandlung von gesetzlichen und vertraglichen Instandhaltungspflichten nicht gerechtfertigt ist.

66

Für die Beantwortung der Frage, ob die Instandhaltungsverpflichtungen des Mieters, Pächters oder Nießbrauchers als Gegenleistung für die Überlassung des Miet-, Pacht- oder Nießbrauchgegenstands anzusehen ist und damit zum umsatzsteuerlichen Entgelt gehört, ist damit nicht ihr vertraglicher oder gesetzlicher Entstehungsgrund ausschlaggebend, sondern allein das Vorliegen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der Nutzungsüberlassung und der Instandhaltungsverpflichtung. Ein solcher unmittelbarer Zusammenhang besteht aber deshalb nicht, weil die Instandhaltungsverpflichtung aus der Sicht des Leistungsempfängers nicht als Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung

67

verstanden wird, sondern als gesetzliche oder vertragliche Verlagerung des Erhaltungsrisikos vom Eigentümer auf den Nutzer, die nicht allein dem Eigentümer, sondern auch dem Nutzungsinteresse des Leistungsempfängers dient.

2. Daneben berücksichtigt die Auffassung des Beklagten, die von der Klägerin erbrachte sonstige Leistung durch Überlassung des Mietobjekts sei auch mit der vertraglich vereinbarten Verpflichtung der Mieter zur Instandhaltung des Mietobjekts als Gegenleistung kausal und innerlich verknüpft, nicht genügend, welche Zielsetzungen ein Mieter im Rahmen der Übernahme und Erfüllung entsprechender Verpflichtungen regeltypisch verfolgt. 68

Denn zumindest für die Zeitdauer des Mietverhältnisses hat der Mieter das vorrangige und grundlegende Interesse daran, dass sich das Objekt in einem zur vertragsgemäßen Nutzung tauglichen Zustand befindet und auftretende Mängel, die den vertragsgemäßen Gebrauch stören, beseitigt werden. 69

Ähnlich wie der Übernahme der Betriebskosten durch den Mieter stellt die Übernahme der Instandhaltungskosten durch den Mieter einen Aufwand dar, den dieser in seinem Eigeninteresse durchführt und den er in der Regel im Verlaufe der weiteren Mietzeit durch die Nutzung und Abnutzung des Objekts auch für sich selbst verbraucht. Die Übernahme der Instandhaltungsverpflichtung ist mit dem Tragen der Betriebskosten durch den Mieter insoweit vergleichbar, als der Mieter nach Übernahme eines sich in vertragsgemäßen Zustand befindlichen Objektes durch den vertragsgemäßen Gebrauch und die vertragsgemäße Nutzung diesen Zustand durch Veränderungen und Verschlechterungen abnutzt, mithin für sich im Rahmen der Nutzung des Objektes verbraucht. Führt der Mieter nunmehr im Rahmen des Mietverhältnisses entsprechende Schönheitsreparaturen, Instandhaltungen und Instandsetzungen durch, so sind auch dies Aufwendungen, die er im Laufe des weiteren Mietverhältnisses wieder für sich nutzen, abnutzen und verbrauchen kann. Die entsprechenden Arbeiten werden zwar am Eigentum des Vermieters durchgeführt, sie gleichen jedoch lediglich dem vom Mieter vorgenommenen Verbrauch des ursprünglichen Zustands wieder aus und ermöglichen ihm diesen wiederhergestellten Ursprungszustand durch eine entsprechende Nutzung wieder zu verbrauchen. Durch die Übernahme der Instandhaltungsverpflichtung erbringt der Mieter mithin Leistungen, die vornehmlich ihm selbst zugutekommen und nicht dem Vermieter als Eigentümer des Objekts. Selbstverständlich ist auch der Vermieter als Eigentümer an einer grundlegenden Substanzerhaltung des Objekts während der Nutzungszeit interessiert. Während der Mietzeit wird das Mietobjekt jedoch ausschließlich vom Mieter genutzt, daher kommen die betreffenden Instandhaltungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Wesentlichen ihm zugute. 70

Löst man sich daher von der mehr vordergründigen Betrachtungsweise, wonach alle wirtschaftlichen und finanziellen Leistungen des Mieters, die dieser im Rahmen des Mietverhältnisses erbringt, zu seiner Gegenleistung und damit zum umsatzsteuerpflichtigen Entgelt gehören, das der Vermieter für die Erbringung seiner sonstigen Leistung, Überlassung des Mietobjekts, erhält, und berücksichtigt vielmehr, was die eigentliche Ursache für die Übernahme der Instandhaltungsverpflichtung ist und wem diese vorrangig und schwerpunktmäßig zugute kommen, so wird erkennbar, dass der Mieter mit der Übernahme der betreffenden Instandhaltungsverpflichtungen und der Erbringung der betreffenden Arbeiten keine in einem finalen oder kausalen Leistungsaustauschverhältnis mit der Zurverfügungstellung des Mietobjekts stehende Gegenleistung erbringt, sondern lediglich die von ihm durch vertragsgemäßen Gebrauch und Abnutzung eingetretenen Veränderungen und Verschlechterungen des Objekts wieder ausgleicht. 71

Dies wird ohne weiteres einsichtig, wenn man dabei an ein Mietverhältnis denkt, bei dem der Mieter ein nicht renoviertes Objekt übernimmt, vertragsgemäß eine Anfangsrenovierung übernimmt und nach der Abnutzung dieser Investitionen das Mietverhältnis beendet wird. Der Mieter verbraucht dann seine Aufwendungen für sich selbst und gibt das Mietobjekt in seinem ursprünglichen Zustand zurück. Der Vermieter hat insoweit keinen wirtschaftlichen Vorteil erworben. Gleiches gilt im Übrigen auch für ein zu Beginn des Mietverhältnisses renoviertes Mietobjekt, das der Mieter während der Mietzeit abnutzt und am Ende des Mietverhältnisses entsprechend der vertraglichen Absprachen in renoviertem Zustand wieder zurückgibt. Der Vermögensstatus des Vermieters hat sich auch in diesem Fall durch das Mietverhältnis nicht verändert. Die Instandhaltungsverpflichtung sichert insoweit vielmehr nur die Erhaltung des Mietobjekts und hat den Charakter bloßer Besitzstandswahrung, worauf die Klägerin zu Recht hinweist. Der Umstand, dass der Vermieter durch diese finanziellen Aufwendungen des Mieters wirtschaftlich etwas in Gestalt ersparter Eigenaufwendungen erwirbt, tritt hinter der Zielrichtung dieser Aufwendungen des Mieters völlig zurück.

Festzuhalten bleibt daher, dass der Mieter mit dem von ihm an den Vermieter geleisteten Mietzins die Gegenleistung, das Entgelt für die Nutzungsüberlassung des Mietobjekts erbringt, mit dem Instandsetzungsaufwand jedoch das Ziel verfolgt, den Zustand des Objekts für seine eigenen vertragsgemäßen Nutzungs- und Gebrauchszwecke aufrechtzuerhalten und einer entsprechenden Nutzung und Abnutzung zuzuführen. Ähnlich wie bei den vom Mieter getragenen Betriebskosten wird auch dieser Aufwand von ihm selbst verbraucht, und zwar durch Abnutzung, und nicht der Vermögenssphäre des Vermieters zugewandt. Deshalb kann es sich bei dem Instandsetzungsaufwand um keine Gegenleistung an den Vermieter und damit um kein umsatzsteuerpflichtiges Entgelt im Sinne des § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG handeln.

73

3. Darüber hinaus stellt die Duldung der Abnutzung des Mietobjekts durch den Vermieter auch keine sonstige Leistung dar, die in einem Leistungsaustauschverhältnis mit der vom Mieter übernommenen Instandsetzungsverpflichtung steht. Der Vermieter schuldet aufgrund der mietvertraglichen Vereinbarungen allein die Gebrauchsüberlassung an den Mieter, für die er ein Entgelt, nämlich den Mietzins erhält.

74

Die mit dem vertragsgemäßen Gebrauch einhergehende Abnutzung der Mietsache ist ein tatsächlicher, technischer, physikalischer und chemischer Vorgang, der zwar zum einen auf dem vertragsgemäßen Gebrauch durch den Mieter selbst (Gebrauchsspuren) zum anderen aber auch in nicht unbedeutendem Maße auf umweltbedingte Einflüsse, z.B. durch Witterung (Hitze und Kälte) und Licht (Ausbleichen von Farben) sowie sonstige allgemein durch Zeitablauf bedingte Umstände zurückzuführen ist. Selbst wenn man daher die Duldung der Abnutzung des Mietgegenstandes durch den Mieter als sonstige Leistung ansehen wollte, würden erhebliche Teile der Verschlechterung der Mietsache gar nicht auf der erduldeten Abnutzung beruhen, sondern würden durch sonstige, nicht dem Mieter zurechenbare Umstände verursacht.

75

Aber auch die durch den vertragsgemäßen Gebrauch des Mieters verursachte Abnutzung wird vom Vermieter als Eigentümer nicht im Sinne einer sonstigen Leistung erduldet, sondern sie ist vielmehr eine tatsächliche technische, physikalische und chemische Auswirkung der vertragsgemäßen Nutzung der Mietsache als solcher durch den Mieter. Geduldet wird vom Vermieter allein der Gebrauch der Mietsache durch den Mieter, die damit einhergehende Abnutzung und Verschlechterung der Mietsache ist vielmehr eine tatsächliche, faktische Auswirkung und Folge dieser Nutzung.

76

Die Übernahme der Instandhaltungsverpflichtung durch den Mieter kann daher auch nicht als Gegenleistung und damit Entgelt für die geduldete Abnutzung der Mietsache angesehen werden.

4. Soweit der Beklagte demgegenüber die Auffassung vertritt, im Streitfall sei die sonstige Leistung der Klägerin, nämlich die Überlassung der Mietsache, sowohl mit der vertraglich vereinbarten Gegenleistung Zahlung eines Mietentgelts als auch mit der Verpflichtung zur Instandhaltung des Mietobjekts durch den Mieter kausal und innerlich verknüpft, so dass die Klägerin ihre Leistung um der gewollten Gegenleistung auch in Gestalt der Verpflichtung zur Instandhaltung erbracht habe, so vermag der erkennende Senat dem nicht zu folgen. 78

a) So trifft es zwar zu, dass die Klägerin im Rahmen ihrer zivilgerichtlichen Auseinandersetzungen mit der Firma F durchgehend vorgetragen hat, den weitreichenden Instandhaltungsverpflichtungen der Mieter sei bei der Kalkulation der Miete Rechnung getragen worden und im finanzgerichtlichen Verfahren demgegenüber geltend gemacht hat, der Mietzins habe während der gesamten Vertragslaufzeit dem Marktniveau entsprochen und sei gegenüber keinem Mieter wegen der Instandhaltungspflichten herabgesetzt worden. 79

Diesem Widerspruch braucht der Senat jedoch nicht weiter nachzugehen und insbesondere auch - entgegen dem Antrag des Beklagten - kein Sachverständigengutachten zur Angemessenheit des jeweiligen Mietzinses einzuholen. Denn selbst wenn der Mietzins durchgängig oder zeitweise während der Dauer des Mietvertrages zwischen 1966 und 1997 wegen der umfangreichen Instandhaltungsobliegenheiten der jeweiligen Mieter gemindert gewesen sein sollte, so hätte diese Mietminderung nur den Umstand ausgeglichen, dass die Klägerin die ihr an sich gesetzlich obliegende Instandhaltungsverpflichtung vertraglich abbedungen und dem jeweiligen Mieter auferlegt hat. Denn das Ausklammern der gesetzlichen Instandhaltungsverpflichtung des Vermieters aus dem Leistungsaustauschverhältnis führt auch dann nicht zu einer Erfassung der Instandhaltungsverpflichtung des Mieters als Entgelt, wenn der Mietzins vor dem Hintergrund der Abwälzung dieser Verpflichtung gemindert worden ist. 80

b) Ebenso ist es zwar zutreffend, dass der Bundesgerichtshof im Bereich des Wohn- und Gewerberaummietrechts davon ausgeht, dass die Abwälzung der Instandhaltungsverpflichtungen in der Regel bei der Mietkalkulation zugunsten des Mieters Berücksichtigung finde und die Übernahme dieser Pflichten damit rechtlich und wirtschaftlich einen Teil der Gegenleistung für die Überlassung der Mieträume darstelle (vgl. z.B. BGH-Urteil vom 18.10.2006 VIII ZR 52/06, NZM 2006, 924). Dem wird jedoch bereits im mietrechtlichen Fachschrifttum entgegengehalten, dass der Vermieter grundsätzlich diejenige Miete verlange und erhalte, die nach Lage, Ausstattung und Beschaffenheit des Mietobjekts sowie zusätzlich je nach Marktlage erzielbar sei. So sei es am Markt nicht zu beobachten, dass der Vermieter die erzielbare Miete nur deshalb reduziere, weil der Mieter die Instandhaltungsmaßnahmen trage, ebenso wenig, wie der Vermieter in der Lage sei, die Kosten für die von ihm auszuführenden Instandhaltungsmaßnahmen zu den sonstigen laufenden Kosten aufzusatteln, wenn der Markt die dadurch erhöhte Miete nicht hergebe und er einen entsprechenden Leerstand vermeiden wolle (vgl. z.B. Langenberg, Schönheitsreparaturen, Instandsetzung Rückbau, 3. Auflage 2008, S.18 ff m.w.N.). 81

Entscheidend ist insoweit jedoch, dass diese zivilrechtliche Sichtweise, wonach die Instandhaltungspflicht des Mieters ein Teil seines für die Nutzungsüberlassung gezahlten Mietentgelts ist, für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung weder ausschlaggebend noch bindend ist. Denn zum einen nimmt der Bundesgerichtshof bei der Überprüfung der Frage, ob die Abwälzung entsprechender Instandhaltungspflichten auf den Mieter zu dessen 82

unangemessenen Benachteiligung im Sinne des § 307 BGB führt, schlicht an, dass regeltypisch diese Abwälzung auch in der Kalkulation der Miete ihren Niederschlag finden wird, ohne dies im Einzelfall konkret zu überprüfen (vgl. hierzu Jendrek in Erman, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 12. Auflage 2008, § 535 Rn. 89 und 96). Zum anderen ist dasjenige, was zivilrechtlich in wirtschaftlicher und kalkulatorischer Hinsicht noch im weitesten Sinne als Gegenleistung anzusehen ist, nicht zugleich auch nach den Maßstäben des Umsatzsteuerrechts als Gegenleistung aufzufassen. Mit den Kriterien des unmittelbaren Zusammenhangs zwischen Leistung und Gegenleistung sowie der Zweckgerichtetheit der Gegenleistung beurteilt das Umsatzsteuerrecht vielmehr eigenständig und vom Zivilrecht unabhängig, ob eine Aufwendung des Leistungsempfängers als Entgelt für die empfangene sonstige Leistung anzusehen ist. Ein solcher unmittelbarer Zusammenhang zwischen Überlassung der Mietsache und Übernahme der Instandhaltungsverpflichtung durch den Mieter ist jedoch nach Ansicht des Senats, wie dargelegt, nicht gegeben.

- c) Die weitergehenden Überlegungen des Beklagten zu der Frage, inwieweit es sich im Streitfall bei dem vereinbarten Vergleichsbetrag um eine echte oder unechte Schadensersatzleistung in Gestalt einer Entschädigung oder Abfindung handelt, jedenfalls um ein als Entgelt für eine sonstige Leistung zu bewertendes Surrogat, erübrigen sich vor dem Hintergrund des vom Senat gewählten rechtlichen Ausgangspunktes. Danach handelt es sich bei der von einem Mieter übernommenen Instandhaltungsverpflichtung um keine Gegenleistung für die vom Vermieter in Gestalt der Gebrauchsüberlassung der Mietsache erbrachte sonstige Leistung, sondern um eine von dem betreffenden Leistungsaustauschverhältnis ausgenommenen Risikoabwälzung zur Erhaltung des Mietobjekts im zumindest gleichrangigen Interesse des Mieters. Stellt aber bereits die Instandhaltungsverpflichtung als solche als Naturalleistungsverpflichtung auf der primären Ebene keine Gegenleistung für die sonstige Leistung des Vermieters dar, so kann auch einer entsprechenden Zahlung, die auf der sekundären Ebene als Ersatzleistung, als Surrogat an die Stelle der Naturalleistungsverpflichtung tritt, nicht der Charakter einer solchen Gegenleistung beigemessen werden. 83
4. Vor diesem Hintergrund kann es der Senat offen lassen, ob, wie die Klägerin meint, die Zahlung aus dem Vergleich im Jahre 2002 und nicht im Jahre 2003 zu erfassen ist. 84
- III. Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid für 2003 ist daher dahingehend zu ändern, dass der mit ... € netto in Ansatz gebrachte Vergleichsbetrag unberücksichtigt bleibt. Dem Beklagten wird gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO aufgegeben, die Umsatzsteuer für 2003 nach dieser Maßgabe zu errechnen und den geänderten Umsatzsteuerbescheid für 2003 nach Rechtskraft des vorliegenden Urteils der Klägerin neu bekannt zu geben. 85
- IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 86
- V. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus § 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10 und 711 Nr. 1 ZPO. 87
- VI. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen, da die Frage, inwieweit die Übernahme von Instandhaltungsverpflichtungen durch den Mieter im Rahmen eines Gewerberaummietverhältnisses zur Gegenleistung für die Überlassung des Mietobjektes gehört und damit als Bestandteil des umsatzsteuerpflichtigen Entgelts des Mieters im Sinne des § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG anzusehen ist, bislang höchstrichterlich noch nicht entschieden worden ist. 88
-

