

**Titel:**

**Mietkaution, Mietausfallschaden, Außerordentliche Kündigung, Mietverträge, Bundesfinanzhof, Mietausfälle, Umsatzsteuererklärung**

**Schlagworte:**

Steuerbare Umsätze, Einbehalt

**Fundstellen:**

EFG 2017, 781

StEd 2017, 279

NWB 2017, 1339

BeckRS 2017, 94582

LSK 2017, 106542

MwStR 2017, 552

**Tenor**

1. Unter Änderung des Umsatzsteuerbescheids 2010 vom 13. Februar 2012 wird die Umsatzsteuer 2010 auf 52.451,19 EUR herabgesetzt.

2. Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

3. Das Urteil ist im Kostenpunkt für die Klägerin vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten der Klägerin die Vollstreckung abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leistet.

1.

**Entscheidungsgründe**

I.

1

Streitig ist, ob das Finanzamt die nach der außerordentlichen Kündigung eines Mietverhältnisses für Mietausfälle einbehaltene Kautionszahlung zu Recht der Umsatzsteuer unterworfen hat.

2

Die Klägerin ist die mit Gesellschaftsvertrag vom ... gegründete Firma A. Gegenstand des Unternehmens, das eine Objektgesellschaft der A-Gruppe ist, ist die langfristige Vermietung ihres in B, in der C-Straße, gelegenen Büro- und Verwaltungsgebäudes. Sie berechnet die Steuer nach vereinnahmten Entgelten.

3

Für Dezember 2010 meldete die Klägerin steuerpflichtige Umsätze zu 19% in Höhe von 39.290 EUR an und berichtete damit ihre ursprünglich vorangemeldeten Umsätze von 436.298 EUR.

4

Im Rahmen der darauf hin für den Veranlagungszeitraum Dezember 2010 durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfung wurde festgestellt, dass zwischen der Klägerin und der Firma D Grundbesitzverwaltungs GmbH & Co. KG Vermögensgesellschaft (nachfolgend: D), am 8. Mai 2002 ein Generalmietvertrag über das Bürogebäude mit Mietbeginn zum 15. November 2002 und einer Festlaufzeit von 10 Jahren bis einschließlich 14. November 2012 geschlossen wurde. Im Jahr 2006 hätte D gegenüber der Klägerin zum Ausdruck gebracht, dass an der Fortsetzung des Mietverhältnisses kein Interesse bestünde. Ab September 2006 stellte D die Zahlung des Mietzinses ein. Nachdem bis einschließlich April 2007 keine Mietzahlung mehr erfolgte, kündigte die Klägerin das Mietverhältnis außerordentlich fristlos zum 26. April 2007. Die rückständigen Mieten für den Zeitraum 09/2006 bis 04/2007 wurden im Rahmen eines Gerichtsverfahrens erstritten und gingen am 27. März 2008 auf dem Konto der Klägerin ein. Für den übrigen Mietausfall in Höhe von rund 1,2 Millionen EUR sowie den der Klägerin im Wege eines gerichtlichen

Vergleichs zugesprochenen Schadenersatz für unterlassene Instandhaltung der Doppelparkergarage in Höhe von 32.000 EUR wurde die von D geleistete Mietkaution in Höhe von 472.440 EUR am 17. Dezember 2010 einbehalten. Die Prüferin vertritt die Ansicht, die Kautio sei, soweit sie in Höhe von 440.440 EUR für den Mietausfall einbehalten worden sei, - wie von der Klägerin ursprünglich vorgenommen - der Umsatzsteuer zu unterwerfen, da sie keinen echten Schadenersatz darstelle.

## **5**

Das Finanzamt wertete die Feststellungen aus und gab den geänderten Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2010 am 30. November 2010 zur Post.

## **6**

Im Rahmen des hiergegen eingelegten Einspruchsverfahrens reichte die Klägerin die Jahreserklärung für das Streitjahr ein, von der das Finanzamt insoweit abwich, als die Kautio mit netto 370.118 EUR den erklärten steuerpflichtigen Umsätzen hinzugerechnet und die Umsatzsteuer mit Bescheid vom 13. Februar 2012 mit 122.773,99 EUR unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt wurde.

## **7**

Der Einspruch blieb ohne Erfolg. Er wurde mit Einspruchsentscheidung vom 5. August 2014 als unbegründet zurückgewiesen. Die einbehaltene Mietkaution stelle keinen nicht steuerbaren Schadenersatz dar. Der Mietausfallschaden sei durch Einbehalt der Kautio getilgt worden. Diese Zahlung seitens des Mieters stelle eine Entschädigung an den Vermieter für die vorzeitige Aufgabe des noch laufenden umsatzsteuerpflichtigen Mietvertrags dar. Somit liege ein Leistungsaustausch vor.

## **8**

Zur Begründung ihrer Klage trägt die Klägerin im Wesentlichen vor, dass es sich bei der Vereinnahmung der Mietkaution für den Mietausfall in Höhe von rund 1,2 Millionen EUR, der in der Differenz zwischen dem nach dem Generalvermietungsvertrag geschuldeten Mietzins und dem von den bisherigen Untermietern, der Firma E bzw. F, nun unmittelbar vereinnahmten Mietzins bestehe, um Schadenersatz handle. Nach der außerordentlichen Kündigung zum 26. April 2007 habe keinerlei vertragliche Vereinbarung mehr zwischen ihr und D bestanden. Das auf Gegenseitigkeit beruhende Leistungsverhältnis, das für einen Leistungsaustausch erforderlich sei, sei mit der außerordentlichen Kündigung weggefallen. Der Mietgegenstand war der D nicht mehr zum Gebrauch überlassen, weshalb hierfür auch kein Entgelt mehr entrichtet werden habe können. Es sei im vorliegenden Fall zu keinem Zeitpunkt eine Vereinbarung mit D dahin gehend getroffen worden, dass die Zahlungen für den Mietausfallschaden aufgrund der vorzeitigen Entlassung aus dem Mietvertrag zu zahlen seien. Die Zahlungen in Form der einbehaltenen Mietkaution seien vielmehr ausschließlich auf Grund der gesetzlichen Schadenersatzverpflichtung der §§ 280 und 325 BGB erfolgt, wofür eine Leistungsbeziehung nicht erforderlich sei. Ferner weist die Klägerin darauf hin, dass sie irrtümlich zunächst eine Umsatzsteuer-Voranmeldung für Dezember 2010 einreichte, in der der Betrag von 440.440 EUR als steuerpflichtiger Umsatz erklärt worden sei.

## **9**

Die Klägerin beantragt, unter Änderung des Umsatzsteuerbescheids für 2010 vom 13. Februar 2012 die Umsatzsteuer für das Streitjahr entsprechend der eingereichten Umsatzsteuererklärung auf 52.451,19 EUR herabzusetzen.

## **10**

Das Finanzamt beantragt, die Klage abzuweisen.

## **11**

Es verweist auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend vor, dass es sich bei der einbehaltenen Kautio der D um eine Zahlung handle, die in ursächlichem Zusammenhang mit der Leistung der Klägerin, nämlich der Vermietung der Geschäftsräume stehe. Denn gemäß § 5 Rz 5.4 des Mietvertrages zwischen der Klägerin und D sei die durch die Mieterin gestellte Kautio in Höhe von 472.440 EUR als Sicherheit für die Einhaltung der ihr aus dem Mietvertrag obliegenden Verpflichtungen geleistet worden. Die Einstellung der Mietzahlungen seitens der D stelle eine solche Pflichtverletzung des bestehenden Mietvertrags dar, aus der letztlich die Zahlung an die Klägerin durch Einbehalt der Kautio erfolgt sei.

## **12**

Die Beteiligten haben auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung - FGO -).

### **13**

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts und des Vorbringens der Beteiligten wird auf die Behördenakten sowie die im Verfahren gewechselten Schriftsätze Bezug genommen.

II.

### **14**

Die Klage ist begründet.

### **15**

Das Finanzamt hat die einbehaltene Mietkaution zu Unrecht der Umsatzsteuer unterworfen.

### **16**

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Umsatzsteuergesetz in der im Streitjahr maßgebenden Fassung (UStG) unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

### **17**

Die Besteuerung einer Lieferung oder sonstigen Leistung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG setzt das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der erbrachten Leistung und dem empfangenen Gegenwert voraus. Der Leistungsempfänger muss identifizierbar sein; er muss einen Vorteil erhalten, der zu einem Verbrauch im Sinn des Mehrwertsteuerrechts führt (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 7. Juli 2005 V R 34/03, BFHE 211,59, BStBl II 2007, 66 m.w.N.).

### **18**

Demgegenüber sind Entschädigungen oder Schadenersatzzahlungen grundsätzlich kein Entgelt im Sinne des Umsatzsteuerrechts, wenn die Zahlung nicht für eine Lieferung oder sonstige Leistung an den Zahlenden erfolgt, sondern weil der Zahlende nach Gesetz oder Vertrag für einen Schaden und seine Folgen einzustehen hat (z. B. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union - EuGH - vom 21. März 2002 C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, Slg. 2002, I-3293; BFH-Urteil vom 20. März 2013 XI R 6/11, BFHE 241, 191, BFH/NV 2013, 1509). In diesen Fällen besteht kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Zahlung und der Leistung (BFH-Urteil vom 11. Februar 2010 V R 2/09, BFHE 228, 467, BStBl II 2010, 765).

### **19**

Ob eine Leistung des Unternehmers vorliegt, die derart mit der Zahlung verknüpft ist, dass sie sich auf die Erlangung einer Gegenleistung (Zahlung) richtet, bestimmt sich in erster Linie nach dem der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis (vgl. z. B. EuGH-Urteil Kenne-mer Golf & Country Club in Slg. 2002, I-3293; BFH-Urteil vom in BFH/NV 2013, 1509). Bei Leistungen aufgrund eines gegenseitigen Vertrags, durch den sich eine Vertragspartei zu einem Tun, Dulden oder Unterlassen und die andere sich hierfür zur Zahlung einer Gegenleistung verpflichtet, sind die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG regelmäßig erfüllt, falls der leistende Vertragspartner Unternehmer ist (vgl. BFH-Urteil vom 18. Dezember 2008 V R 38/06, BFHE 225, 155, BStBl II 2009, 749). Die Voraussetzungen für einen entgeltlichen Leistungsaustausch liegen aber insbesondere auch dann vor, wenn ein Steuerpflichtiger auf eine ihm, sei es auf gesetzlicher oder vertraglicher Grundlage, zustehende Rechtsposition gegen Entgelt verzichtet. So ist beispielsweise auch der Verzicht, ganz oder teilweise eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit auszuüben, gemäß § 3a Abs. 4 Nr. 9 UStG eine sonstige Leistung (vgl. BFH-Urteil vom 7. Juli 2005 V R 34/03, BFHE 211, 59, BStBl II 2007, 66 und vom 16. Januar 2014 V R 22/13, MwStR 2014, 333).

### **20**

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ist der streitgegenständliche Einbehalt der Mietkaution durch die Klägerin kein umsatzsteuerpflichtiges Entgelt.

### **21**

Allein der Umstand, dass die Mietkaution im Mietvertrag (§ 5 Rz. 5.4) vereinbart worden ist, führt nicht dazu, dass die später einbehaltene Geldsumme Leistungsentgelt darstellt. Entscheidend ist vielmehr, ob der zunächst nur als Sicherheit für den Vermieter hinterlegte Geldbetrag bei Einbehalt in unmittelbarem Zusammenhang mit einer vom Vermieter erbrachten Leistung stand.

## **22**

Demgemäß sind Entschädigungen an den Vermieter für die vorzeitige Räumung der Mieträume und die Aufgabe des noch laufenden Mietvertrags nicht Schadenersatz, sondern Leistungsentgelt, weil der Vermieter auf eine ihm zustehende Rechtsposition verzichtet (vgl. Umsatzsteueranwendungserlass in der im Streitjahr maßgeblichen Fassung - UStAE - Abschnitt 1.3 Abs. 13 Satz 1). So liegt der Streitfall jedoch nicht.

## **23**

Aufgrund der außerordentlichen Kündigung durch die Klägerin ist das mit Vertrag vom 8. Mai 2002 geschlossene Mietverhältnis zwischen ihr und D zum 26. April 2007 beendet worden, womit insbesondere die Hauptvertragspflicht, D das Büro- und Verwaltungsgebäude zur Nutzung zu überlassen, nicht mehr bestand. Da die vorzeitige Vertragsbeendigung im Streitfall unstreitig nicht durch einvernehmliche Aufhebung erfolgte, kann die von D durch den Einbehalt der Mietkaution geleistete Zahlung in Höhe von 440.440 EUR daher nicht mehr im Austauschverhältnis mit einer Leistung der Klägerin stehen. Denn die Klägerin hat im Streitfall nicht auf irgendwelche, ihr zustehenden Ansprüche verzichtet, sondern den Mietvertrag gekündigt, weil D hierzu durch die vertragswidrige Einstellung der Mietzahlungen Anlass gegeben hat, wodurch ihr durch den Ausfall der künftigen Mieten ein Schaden entstanden ist. Macht sie diesen sodann geltend, kann die Ersatzleistung nicht als Entgelt für eine Leistung behandelt werden.

## **24**

Veranlasst nämlich der Mieter - wie vorliegend D - durch die Nichtentrichtung des Mietzinses den Vermieter zur außerordentlichen Kündigung (vgl. § 543 Abs. 2 Nr. 3 Bürgerliches Gesetzbuch - BGB -), hat dieser den durch die Kündigung entstandenen Schaden auch zu ersetzen (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs- BGH - vom 13. Juni 2007 VIII ZR 281, 06, NJW 2007, 2474). Dabei ist der geschädigte Vermieter so zu stellen, wie er stünde, wenn die Vertragsverletzung nicht erfolgt und es somit nicht zur fristlosen Kündigung gekommen, sondern der Mietvertrag fortgeführt worden wäre. Da es der Klägerin - nach ihrem unwidersprochenen Vortrag - nicht möglich war, die Räume zu einem mindestens gleich hohen Mietzins weiterzuvermieten, musste ihr D die Differenz zwischen dem mit ihr vereinbarten und dem von den Untermietern bezahlten, niedrigeren Mietzins, die nach den Berechnungen der Klägerin rund 1,2 Mio EUR betrug, zahlen. Diese durch D ausgelöste (Schadenersatz)-Zahlungsverpflichtung bestand weder für einen Verzicht noch für eine sonstige Leistung der Klägerin, sondern allein deshalb, weil D nach dem Gesetz für den Mietausfall der Klägerin einzustehen hat. Die (Teil-)Zahlung durch den Einbehalt der Mietkaution ist daher kein Entgelt im o. g. Sinne und damit nicht steuerbar.

## **25**

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus § 151 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10 Zivilprozessordnung.