

Beschluss vom 03. August 2011, V B 36/10

Vorsteuerberichtigung bei nachträglicher Herabsetzung des Entgelts

BFH V. Senat

UStG § 17 Abs 1 S 1, UStG § 17 Abs 1 S 2

vorgehend FG München, 25. Februar 2010, Az: 14 K 3491/08

Leitsätze

NV: Vereinbaren der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger die vollständige oder teilweise Rückzahlung des bereits entrichteten Entgelts, ändert sich die Bemessungsgrundlage i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 UStG nur, soweit das Entgelt tatsächlich zurückgezahlt wird, und zwar in dem Besteuerungszeitraum, in dem die Rückgewähr erfolgt (BFH-Urteile vom 18. September 2008 V R 56/06, BFHE 222, 162, BStBl II 2009, 250, Leitsatz; vom 2. September 2010 V R 34/09, BFHE 231, 321 unter II.2.b). Dies gilt auch, wenn die Kaufpreisforderung des Leistenden vom Leistungsempfänger im Wege einer Aufrechnung zunächst vollständig erfüllt worden ist und nachträglich die Kaufpreisforderung herabgesetzt wird.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob für die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) für das Streitjahr 2005 ein höherer Vorsteuervergütungsanspruch festzusetzen ist.
- 2 Die Klägerin, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, erwarb aufgrund eines Kaufvertrags vom 1. September 2001 von der M-GmbH drei Filmrechte zum Preis von 8 Mio. DM zuzüglich 7 % Umsatzsteuer (560.000 DM = 286.323,45 €), insgesamt 8,56 Mio. DM (= 4.376.658,50 €). Kurz zuvor, am 27. August 2001, trat die Ehefrau des Geschäftsführers sowohl der M-GmbH als auch der Klägerin aus einer ihr gegen die M-GmbH zustehenden Darlehensrückzahlungsforderung einen Teilbetrag in Höhe von 8 Mio. DM an die Klägerin ab. Die Klägerin rechnete mit dieser Forderung durch Aufrechnungserklärung vom 27. November 2001 in Höhe eines Betrags von 8 Mio. DM gegen die Kaufpreisforderung auf.
- 3 Aufgrund einer Änderungsvereinbarung vom 26. Juni 2002 zwischen der Klägerin und der M-GmbH wurde die Kaufpreisforderung wegen eines Wertverfalls der Filmrechte mit Wirkung zum 31. Dezember 2001 auf einen Kaufpreis in Höhe von 2,5 Mio. DM zuzüglich 7 % Umsatzsteuer (175.000 DM = 89.476 €) ermäßigt.
- 4 Die Klägerin ging nach einer Außenprüfung davon aus, dass hierdurch Vorsteuer im Jahr 2002 zu berichtigen sei und ihr statt eines Vorsteuervergütungsanspruchs in Höhe von bisher 560.000 DM nur ein solcher in Höhe von 175.000 DM zustehe, mithin sie 385.000 DM (196.847 €) Umsatzsteuer für das Streitjahr an den Beklagten und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) zurückzahlen müsse.
- 5 Am 2. November 2006 beantragte die Klägerin mit der Begründung, die Voraussetzungen für eine Berichtigung nach § 17 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes in der im Streitjahr anzuwendenden Fassung (UStG) lägen nicht vor, erfolglos die Änderung des Umsatzsteuerbescheids für 2002. Die hiergegen erhobene Klage hatte keinen Erfolg.
- 6 In der Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr 2005 erklärte die Klägerin eine "negative Umsatzsteuer" in Höhe von 196.847,35 €, da ihr nach der Herabsetzung der Kaufpreisforderung und der vollständigen Erfüllung der ursprünglich höheren Kaufpreisforderung ein Rückforderungsanspruch gegen die M-GmbH zugestanden habe, der wegen Insolvenz der M-GmbH im Jahr 2005 uneinbringlich geworden sei.
- 7 Das FA folgte dem nicht und setzte Umsatzsteuer ohne die begehrte Minderung fest. Der Einspruch der Klägerin hatte keinen Erfolg.

- 8 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab, da Negativumsätze bei der Umsatzsteuer nicht zu berücksichtigen seien. Die Frage, ob die im Kalenderjahr 2002 gemäß § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG zu Lasten der Klägerin durchgeführte Vorsteuerkorrektur rechtmäßig sei, habe keinen Einfluss auf die Umsatzsteuerfestsetzung des Streitjahres.
- 9 Die Klägerin stützt die vorliegende Nichtzulassungsbeschwerde sinngemäß sowohl auf das Vorliegen einer Divergenz i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 2, 2. Alternative der Finanzgerichtsordnung (FGO) als auch auf Verfahrensfehler des FG gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO und beantragt, die Revision zuzulassen.
- 10 Das FA beantragt, die Beschwerde als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Beschwerde ist unbegründet und war daher zurückzuweisen.
- 12 1. Die Revision ist nicht wegen Divergenz gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2, 2. Alternative FGO zuzulassen.
- 13 a) Unabhängig davon, ob das FG --wie die Klägerin vorbringt-- in der Vorentscheidung von der Rechtsprechung des Senats (Senatsurteile vom 18. September 2008 V R 56/06, BFHE 222, 162, BStBl II 2009, 250; vom 2. September 2010 V R 34/09, BFHE 231, 321, BFH/NV 2011, 383; s. auch Senatsurteil vom 19. Juli 2007 V R 11/05, BFHE 219, 220, BStBl II 2007, 966) abgewichen ist, wäre diese Abweichung nicht entscheidungserheblich.
- 14 Denn weder die Herabsetzung des ursprünglichen Kaufpreises im Wege der Änderungsvereinbarung noch das Entstehen eines Rückforderungsanspruchs der Klägerin gegen die M-GmbH aufgrund eines "überzahlten Kaufpreises" (so die Auffassung der Klägerin) noch die "Rückgewähr des Entgelts" durch das Wiederaufleben der zur Aufrechnung gestellten Darlehensforderung und deren anschließende Uneinbringlichkeit (so die Auffassung des FA) haben materiell-rechtliche Auswirkungen auf die Umsatzsteuerfestsetzung für das Streitjahr 2005. Für die Zulassung der Revision wegen Divergenz muss das FG nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) jedoch in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage eine abweichende Rechtsauffassung vertreten als die Divergenzentscheidung (vgl. z.B. den Senatsbeschluss vom 29. Juni 2010 V B 160/08, BFH/NV 2010, 1876, unter 2.a).
- 15 b) Hat die Klägerin das vereinbarte Entgelt im Zeitpunkt der Herabsetzung des Kaufpreises aufgrund der Vereinbarung vom 26. Juni 2002 noch nicht bezahlt, führt die Herabsetzung des vereinbarten Entgelts schon im Jahr der Herabsetzung des Kaufpreises bei der Klägerin als Leistungsempfängerin zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG im Umfang der Inanspruchnahme des zu hohen Vorsteuerabzuges. Eine Umsatzsteuerauswirkung für das Streitjahr 2005 scheidet daher aus. Insbesondere ist eine Herabsetzung der Umsatzsteuer auszuschließen, da sich die Vorsteuerberichtigung nicht zu Gunsten der Klägerin auswirkt.
- 16 c) Hat die Klägerin das vereinbarte Entgelt bereits entrichtet und hat die M-GmbH auch im Jahr 2005 den zivilrechtlichen Rückforderungsanspruch der Klägerin nicht erfüllt und ist weiter wegen der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der M-GmbH der Rückzahlungsanspruch der Klägerin uneinbringlich geworden, kommt eine Änderung zu Gunsten der Klägerin im Jahr 2005 nicht in Betracht. Denn vereinbarten der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger die vollständige oder teilweise Rückzahlung des bereits entrichteten Entgelts, ändert sich die Bemessungsgrundlage i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 UStG nur, soweit das Entgelt tatsächlich zurückgezahlt wird, und zwar in dem Besteuerungszeitraum, in dem die Rückgewähr erfolgt (BFH-Urteile in BFHE 222, 162, BStBl II 2009, 250, Leitsatz; in BFHE 231, 321, BFH/NV 2011, 383, unter II.2.b). Weder hat das FG festgestellt noch hat die Klägerin selbst vorgetragen, dass die M-GmbH im Streitjahr 2005 (die Entrichtung des vereinbarten Entgelts unterstellt) ganz oder teilweise das Entgelt, soweit es den herabgesetzten Kaufpreis überstieg, zurückbezahlt hat.
- 17 d) Selbst wenn der Auffassung des FA und des FG in dem die Umsatzsteuer 2002 betreffenden Urteil vom 20. Februar 2009 14 K 552/08 zu folgen wäre, wonach die Darlehensforderung, die die Klägerin gegen den Kaufpreisanspruch aufgerechnet hatte, aufgrund der Herabsetzung des Kaufpreises (im Jahr 2002) wiederauflebte, hätte dies umsatzsteuerrechtlich allenfalls zur Folge, dass die Vorsteuerberichtigung im Jahr 2002 unzulässig gewesen wäre. Deren Uneinbringlichkeit hätte im Streitjahr 2005 umsatzsteuerrechtlich jedoch keine Auswirkung.
- 18 2. Im Übrigen ist der Vortrag der Klägerin im Wesentlichen gegen die rechtliche und tatsächliche Würdigung des FG in Bezug auf die Umsatzsteuerfestsetzung des Kalenderjahres 2002 gerichtet, die nicht Gegenstand der

Vorentscheidung ist. Das Vorbringen, dem FG seien materiell-rechtliche Fehler bei der Würdigung der Streitsache 14 K 552/08 unterlaufen, ist für das hier relevante Streitjahr 2005 nicht erheblich.

- 19** 3. Die Revision ist auch nicht wegen der geltend gemachten Verfahrensrügen gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO zuzulassen.
- 20** Die Rügen der Klägerin,
- das FG habe das Gebot verletzt, ihr ausreichendes rechtliches Gehör zu gewähren,
 - eine Überraschungsentscheidung getroffen,
 - entscheidungserheblichen Vortrag der Klägerin missachtet,
 - keine faire Verhandlungsführung gewährleistet, insbesondere habe sie ihre Rechtsauffassung zu den Vorgängen des Kalenderjahres 2002 nicht umfassend genug darlegen und den Laienrichtern zu Gehör bringen können und
 - das Gericht habe einen unvollständigen Sachbericht vorgetragen,
- 21** werden nicht den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO entsprechend dargelegt. Werden mit der Beschwerde Verfahrensfehler geltend gemacht, ist nach ständiger Rechtsprechung u.a. darzulegen, dass der behauptete Fehler ausgehend vom materiell-rechtlichen Standpunkt des FG, der für die Prüfung, ob ein Verfahrensfehler vorliegt, maßgeblich ist, entscheidungserheblich war (Senatsbeschluss vom 26. Mai 2010 V B 70/09, BFH/NV 2010, 1837). Ausführungen dazu fehlen.
- 22** 4. Im Übrigen ergeht die Entscheidung ohne weitere Begründung (§ 116 Abs. 5 Satz 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de