

Urteil vom 03. Juli 2014, V R 3/12

Keine Entgeltminderung bei Zentralregulierung

BFH V. Senat

UStG § 17 Abs 1 S 1, EWGRL 388/77 Art 11 Teil C Abs 1 UAbs 1, UStG VZ 2010 , EGRL 112/2006 Art 90 Abs 1, UStG § 10 Abs 1 S 1, EWGRL 388/77 Art 11 Teil A Abs 1 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 73, UStG § 12

vorgehend FG Hamburg, 11. Dezember 2011, Az: 6 K 129/10

Leitsätze

Preisnachlässe, die ein Zentralregulierer seinen Anschlusskunden für den Bezug von Waren von bestimmten Lieferanten gewährt, mindern nicht die Bemessungsgrundlage für die Leistungen, die der Zentralregulierer gegenüber den Lieferanten erbringt, und führen dementsprechend auch nicht zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs beim Anschlusskunden (Aufgabe des BFH-Urteils vom 13. März 2008 V R 70/06, BFHE 221, 429, BStBl II 2008, 997, und Folgeentscheidung zum EuGH-Urteil vom 16. Januar 2014 C-300/12 Ibero Tours, UR 2014, 234) .

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist Unternehmerin und als sog. Zentralreguliererin für sog. Anschlusskunden tätig. Die Anschlusskunden sind Unternehmer und erwarben Waren von Lieferanten. Die Klägerin schloss mit den Lieferanten, die gleichfalls Unternehmer sind, sog. Verrechnungsabkommen ab. Darin verpflichtete sich die Klägerin, sich für den Warenabsatz der Lieferanten einzusetzen und zudem im Wege des Schuldbeitritts das Delkredere und die Zentralregulierung für alle Lieferungen an die Anschlusskunden zu übernehmen, die unter das jeweilige Abkommen fielen. Soweit es sich hierbei um Garantiegeschäfte i.S. von § 1 Abs. 1 Satz 2 Nr. 8 des Kreditwesengesetzes handelte, verfügte die Klägerin über eine ihr vom Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen erteilte Genehmigung. Im Umfang der Steuerfreiheit ihrer Leistungen nach § 4 Nr. 8 des Umsatzsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (UStG) hatte die Klägerin gemäß § 9 UStG auf Steuerfreiheit verzichtet.
- 2 Die Verträge über die --der Zentralregulierung unterliegenden-- Warenlieferungen, die teilweise dem Regelsteuersatz und teilweise dem ermäßigten Steuersatz unterlagen, wurden unmittelbar und ausschließlich zwischen den Lieferanten und den Anschlusskunden geschlossen. Die Lieferanten erstellten für ihre Lieferungen Rechnungen auf den Namen des jeweiligen Anschlusskunden und übersandten diese der Klägerin als zusammengefasste Sammelrechnungen. Die Klägerin leistete an die Lieferanten Zahlungen mit schuldbefreiender Wirkung für die Anschlusskunden.
- 3 Die Klägerin erhielt von den Lieferanten für die von ihr erbrachten Leistungen eine Provision in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes auf den Bruttowarenwert (Warenwert vor Abzug von Skonto und Boni zuzüglich berechneter Umsatzsteuer). Die Höhe dieser Provision wurde mit den einzelnen Lieferanten individuell vereinbart.
- 4 Einen Teil der erhaltenen Provisionen gab die Klägerin jeweils als sog. Verrechnungsvergütung (VVG) oder Zusatzvergütung (ZVG) an die Anschlusskunden weiter. Schriftliche Vereinbarungen zwischen der Klägerin und den Anschlusskunden hierzu bestanden nur in Einzelfällen und beruhten im Übrigen auf einer seit 1968 bestehenden Praxis. Die Anschlusskunden leisteten keine Zahlungen an die Klägerin. Der Aufwand der Klägerin wurde vielmehr durch die Provisionszahlungen der Lieferanten abgegolten. Weder die VVG noch die ZVG waren von einem bestimmten Verhalten der Anschlusskunden wie z.B. der Einhaltung bestimmter Zahlungsfristen abhängig.
- 5 Unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Zentralregulierung (Urteil vom 13. März 2008 V R 70/06, BFHE 221, 429, BStBl II 2008, 997) machte die Klägerin mit Schreiben vom 15. April 2009 gegenüber dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) geltend, dass sie aus der Provisionsweitergabe an

die Anschlusskunden nicht nur zu einer Entgeltminderung berechtigt sei, sondern dass sich der hieraus ergebende Berichtigungsanspruch auch nach dem Regelsteuersatz berechne, wenn die an den Anschlusskunden gelieferte Ware dem ermäßigten Steuersatz unterliege.

- 6 Mit Schreiben vom 31. Mai 2010 beantragte die Klägerin, die Umsatzsteuervoranmeldung März 2010 entsprechend ihrer Rechtsauffassung zu ändern. Das FA lehnte dies mit Bescheid vom 4. Juni 2010 ab. Die Klägerin erhob Sprungklage, der das FA zustimmte.
- 7 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 766 veröffentlichten Urteil statt. Die Minderung der Bemessungsgrundlage gemäß § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG habe im Falle von Preisnachlässen, die ein Zentralregulierer seinen Anschlusskunden zusätzlich zu dem von den Warenlieferanten an den Anschlusskunden eingeräumten Skonto für den Warenbezug als sog. Zusatzkonto gewährt, nach dem Regelsteuersatz zu erfolgen, der für die von dem Zentralregulierer erbrachten Vermittlungsleistungen gelte. Ein "Durchgriff" auf den für die vermittelten Leistungen geltenden ermäßigten Steuersatz sei weder gesetzlich vorgesehen noch unter dem Gesichtspunkt der "Neutralität der Umsatzsteuer" geboten.
- 8 Unter Bezugnahme auf den Senatsbeschluss vom 26. April 2012 V R 18/11 (BFHE 237, 512, BFH/NV 2012, 1393) zur Auslegung der Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) hat der erkennende Senat durch Beschluss vom 21. Februar 2013 gemäß § 155 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 251 Satz 1 der Zivilprozessordnung das Ruhen des Verfahrens bis zu einer Entscheidung durch den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) in der Rechtssache C-300/12 Ibero Tours angeordnet. Mit Urteil vom 16. Januar 2014 C-300/12 Ibero Tours (Umsatzsteuerrundschau --UR-- 2014, 234) hat der EuGH in dieser Rechtssache entschieden:
- 9 "Die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG ... sind dahin auszulegen, dass die Grundsätze, die der Gerichtshof im Urteil vom 24. Oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94), zur Bestimmung der Besteuerungsgrundlage der Mehrwertsteuer aufgestellt hat, nicht anzuwenden sind, wenn ein Reisebüro als Vermittler dem Endverbraucher aus eigenem Antrieb und auf eigene Kosten einen Nachlass auf den Preis der vermittelten Leistung gewährt, die von dem Reiseveranstalter erbracht wird."
- 10 Mit seiner Revision, die es auf Verletzung materiellen Rechts stützt, wendet sich das FA gegen das Urteil des FG. Zwar liege eine Entgeltminderung aufgrund einer Preisminderung tatbestandlich vor. Beziehe sich die Entgeltminderung aber auf Lieferungen an die Anschlusskunden, die dem ermäßigten Steuersatz unterlägen, könne die Klägerin eine Steuerberichtigung nur nach Maßgabe des ermäßigten Steuersatzes beanspruchen.
- 11 Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 12 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 13 Sie sei zu einer Berichtigung nach Maßgabe des Regelsteuersatzes berechtigt. Die Grundsätze des EuGH-Urteils Ibero Tours in UR 2014, 234 seien auf den Streitfall nicht zu übertragen. Der Neutralitätsgrundsatz müsse gewahrt werden. Dies sei dann nicht der Fall, wenn sie als Zentralreguliererin nicht zu einer Entgeltminderung berechtigt sei, der Anschlusskunde aber gleichwohl den Vorsteuerabzug zu berichtigen habe. Eine weitere Vorlage an den EuGH sei erforderlich.
- 14 Während des Revisionsverfahrens reichte die Klägerin am 29. Mai 2012 beim FA die Umsatzsteuerjahreserklärung 2010 ein, die gemäß § 168 der Abgabenordnung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichstand.

Entscheidungsgründe

II.

- 15 Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 FGO).

- 16** 1. Das angefochtene Urteil ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da sich während des Revisionsverfahrens der Verfahrensgegenstand, über dessen Rechtmäßigkeit das FG zu entscheiden hatte, geändert hat (§ 127 FGO).
- 17** Das FG hat über den Umsatzsteuervorauszahlungsbescheid März 2010 vom 7. Mai 2010 entschieden und diesen in seinem Urteil entsprechend dem Klageantrag geändert. An dessen Stelle ist während des Revisionsverfahrens die Umsatzsteuerfestsetzung 2010 vom 29. Mai 2012 getreten, die nach § 68 Satz 1 i.V.m. § 121 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden ist (zur Anwendung von § 68 FGO im Verhältnis von Vorauszahlungs- zu Jahresbescheid vgl. z.B. BFH-Urteile vom 19. Mai 2005 V R 31/03, BFHE 210, 167, BStBl II 2005, 671, unter II.1.a, und vom 19. Juli 2011 XI R 21/10, BFHE 235, 14, BStBl II 2012, 434, unter II.1.a). Das angefochtene Urteil ist daher gegenstandslos geworden und aufzuheben (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 24. Oktober 2013 V R 17/13, BFHE 243, 456, unter II.1.). Wie die Beteiligten in der mündlichen Verhandlung ausdrücklich bestätigt haben, hat sich durch den Umsatzsteuerjahresbescheid 2010 jedoch der Streitstoff nicht verändert, so dass es keiner Zurückverweisung der Sache an das FG gemäß § 127 FGO bedarf.
- 18** 2. Die Revision des FA hat auch in der Sache Erfolg. Entgegen dem Urteil des FG ist die Klägerin nicht zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 1 UStG berechtigt.
- 19** a) Ändert sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz, hat der Unternehmer, der den Umsatz ausgeführt hat, gemäß § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen. Bei der Bemessungsgrundlage, deren Änderung nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG zur Berichtigung führt, handelt es sich um das Entgelt i.S. von § 10 Abs. 1 UStG (BFH-Urteile vom 28. Mai 2009 V R 2/08, BFHE 226, 166, BStBl II 2009, 870, unter II.3.a; vom 17. Dezember 2009 V R 1/09, BFH/NV 2010, 1869, unter II.1., und vom 11. Februar 2010 V R 2/09, BFHE 228, 467, BStBl II 2010, 765, unter II.1.). Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG).
- 20** Unionsrechtliche Grundlage für § 17 Abs. 1 Nr. 1 UStG war Art. 11 Teil C Abs. 1 Unterabs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG (entspricht im Streitjahr Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG --MwStSystRL--). Danach wird im Falle der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes die Besteuerungsgrundlage (Steuerbemessungsgrundlage) unter von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert. § 10 Abs. 1 Satz 1 UStG beruhte unionsrechtlich zunächst auf Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG (jetzt Art. 73 MwStSystRL). Danach umfasst die Steuerbemessungsgrundlage bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer (Erwerber) oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen.
- 21** Der Senat hat hierzu entschieden, dass Preisnachlässe, die eine Einkaufsgenossenschaft als Zentralregulierer ihren Mitgliedern --zusätzlich zu dem von den Warenlieferanten an die Mitglieder eingeräumten Skonto-- für den Warenbezug gewährt ("Zusatzskonto"), die Bemessungsgrundlage des Umsatzes der von der Einkaufsgenossenschaft gegenüber den Warenlieferanten erbrachten Leistungen (Zentralregulierung, Bürgschaftsübernahme etc.) mindern (BFH-Urteil in BFHE 221, 429, BStBl II 2008, 997, Leitsatz). Der Senat hat dies damit begründet, dass es zu einer Entgeltminderung auch dann kommt, wenn der erste Unternehmer in der Kette nicht dem Endverbraucher, sondern einem Zwischenhändler den Preisnachlass gewährt (BFH-Urteil in BFHE 221, 429, BStBl II 2008, 997, unter II.1.b aa).
- 22** b) Der EuGH hat mit Urteil Ibero Tours in UR 2014, 234 (Leitsatz) entschieden, dass sich aus dem EuGH-Urteil vom 24. Oktober 1996 C-317/94 Elida Gibbs (Slg. 1996, I-5339) keine Entgeltminderung für den Fall ergibt, dass "ein Reisebüro als Vermittler dem Endverbraucher aus eigenem Antrieb und auf eigene Kosten einen Nachlass auf den Preis der vermittelten Leistung gewährt, die von dem Reiseveranstalter erbracht wird". Danach wirkt sich der Preisnachlass nicht auf das Entgelt der vom Vermittler an den Reiseveranstalter erbrachten Dienstleistungen aus, da der Vermittler keinen Nachlass für die im Rahmen der Vermittlungstätigkeit an den Reiseveranstalter erbrachten Dienstleistungen gewährt (EuGH-Urteil Ibero Tours in UR 2014, 234, Rdnr. 27).
- 23** Wie der erkennende Senat bereits mit Urteil vom 27. Februar 2014 V R 18/11 (BFH/NV 2014, 1166, Leitsatz) entschieden hat, ist aufgrund des EuGH-Urteils Ibero Tours in UR 2014, 234 nicht an der früheren Rechtsprechung des Senats festzuhalten, nach der ein Vermittler das Entgelt für seine Vermittlungsleistung mindern kann, wenn er dem Kunden der von ihm vermittelten Leistung einen Preisnachlass gewährt (BFH-Urteile vom 12. Januar 2006

- 24** c) Ebenso wenig ist daran festzuhalten, dass Preisnachlässe, die ein Zentralregulierer seinen Anschlusskunden für den Bezug von Waren von bestimmten Lieferanten gewährt, die Bemessungsgrundlage für die Leistungen mindern, die der Zentralregulierer gegenüber den Lieferanten erbringt, wie der erkennende Senat noch in seinem Urteil in BFHE 221, 429, BStBl II 2008, 997 (Leitsatz) entschieden hat. Vielmehr mindert das Zusatzkonto, das der Zentralregulierer den Abnehmern der Lieferungen gewährt, nicht das Entgelt für die Leistung, die der Zentralregulierer gegenüber dem Lieferer erbringt, da der Zentralregulierer auf der Grundlage des EuGH-Urteils Ibero Tours in UR 2014, 234 keinen Nachlass für diese Leistung gewährt.
- 25** Denn der EuGH sieht es in seinem Urteil Ibero Tours in UR 2014, 234 für die Anwendung der Grundsätze der Entscheidung Elida Gibbs in Slg. 1996, I-5339 als entscheidend an, dass der Hersteller "das erste Glied einer zu diesem führenden Kette von Umsätzen bildet" und dass "die Gegenleistung, die der Steuerpflichtige erhalten hatte, der das erste Glied einer Kette von Umsätzen war, in der Tat um den Nachlass vermindert [wurde], die dieser Steuerpflichtige dem Endverbraucher unmittelbar gewährt hatte" (EuGH-Urteil Ibero Tours in UR 2014, 234, Rdnr. 29) und dass im "Sachverhalt des Ausgangsverfahrens ... der Reiseveranstalter jedoch nicht das erste Glied einer Kette von Umsätzen [ist], da er seine Dienstleistungen unmittelbar an den Endverbraucher erbringt und Ibero Tours nur als Vermittler dieses einzigen Umsatzes tätig wird. Dagegen erbringt Ibero Tours eine Dienstleistung, nämlich die Vermittlung, die von der vom Reiseveranstalter erbrachten Dienstleistung völlig getrennt ist" (EuGH-Urteil Ibero Tours in UR 2014, 234, Rdnr. 30). So ist es auch im Streitfall, in dem die Klägerin als Zentralreguliererin nicht Teil einer zwischen dem Lieferanten und dem Anschlusskunden bestehenden Kette von Umsätzen ist, sondern der Lieferant den Anschlusskunden unmittelbar beliefert und die Klägerin demgegenüber eigenständige sonstige Leistungen erbringt. Entgegen der Auffassung der Klägerin bestehen nach der Überzeugung des erkennenden Senats insoweit keine entscheidungserheblichen Zweifel, die eine weitere Vorlage an den EuGH rechtfertigen.
- 26** d) Hierdurch kommt es nicht zu der von der Klägerin befürchteten Störung des Neutralitätsgrundsatzes. Denn mindern Preisnachlässe, die ein Zentralregulierer seinen Anschlusskunden für den Bezug von Waren von bestimmten Lieferanten gewährt, nicht die Bemessungsgrundlage für die Leistungen, die der Zentralregulierer gegenüber den Lieferanten erbringt, kann dieser Preisnachlass auch nicht zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs beim Anschlusskunden führen. Beides ist zwingend miteinander verbunden, um eine Beeinträchtigung des Neutralitätsgrundsatzes zu vermeiden. Soweit der Senat in seinem Urteil in BFHE 221, 429, BStBl II 2008, 997 (unter II.1.b cc) von einer derartigen Berichtigungspflicht des Anschlusskunden ausgegangen ist und diese für ausdrücklich entscheidungserheblich gehalten hat, hält er an diesem Urteil auch insoweit nicht fest. Der erkennende Senat weicht damit nicht vom Urteil des XI. Senats vom 15. Februar 2012 XI R 24/09 (BFHE 236, 267, BStBl II 2013, 712, unter II.1. bis 4.) ab, da auch dieser eine Berichtigungspflicht des Anschlusskunden verneint.
- 27** 3. Die Vorentscheidung widerspricht diesen Maßstäben. Die Klage ist abzuweisen, da die Klägerin als Zentralreguliererin aufgrund der Gewährung des Zusatzkontos --hier der VVG und der ZVG-- bereits dem Grunde nach keine Entgeltminderung gemäß § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG in Anspruch nehmen kann. Die zwischen den Parteien bislang streitige Frage, ob eine Entgeltminderung zu einer Steuerberichtigung nach Maßgabe des Regelsteuersatzes oder des ermäßigten Steuersatzes führt, stellt sich somit nicht.