

Urteil vom 29. August 2024, V R 20/23

Keine Entgeltminderung bei Zentralregulierung

ECLI:DE:BFH:2024:U.290824.VR20.23.0

BFH V. Senat

UStG § 17 Abs 1 S 1, UStG § 17 Abs 1 S 2, UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, UStG VZ 2015 , EGRL 112/2006 Art 90 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 29. Juni 2023, Az: 12 K 705/21

Leitsätze

NV: Bonuszahlungen eines Zentralregulierers an seine Mitglieder mindern nicht die Bemessungsgrundlage der vom Zentralregulierer an die Lieferanten erbrachten Leistungen (Anschluss an Urteil des Bundesfinanzhofs vom 03.07.2014 - V R 3/12, BFHE 246, 258, BStBl II 2015, 307).

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 29.06.2023 - 12 K 705/21 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine eingetragene Genossenschaft, erbrachte unter anderem Leistungen als Zentralregulierer. In den von der Klägerin mit unterschiedlichen Lieferanten abgeschlossenen Verträgen war vereinbart, dass die Klägerin neben Verkaufsförderungen vor allem Vermittlungsleistungen zwischen ihren Mitgliedern und Lieferanten erbringt, --in aller Regel-- für die Verbindlichkeiten der Mitglieder aus deren Leistungsbeziehungen zu den Lieferanten den Schuldbeitritt erklärt und sämtliche Zahlungsverbindlichkeiten ihrer Mitglieder bei Fälligkeit einzieht und an den jeweiligen Lieferanten in einem Betrag weiterleitet. Für jede der Leistungen wurden mit dem jeweiligen Lieferanten separate Vergütungen vereinbart. Die Klägerin erhielt danach von den Lieferanten jeweils einen bestimmten Prozentsatz für die Verkaufsförderung und -vermittlung, für die Zentralregulierung, für den Schuldbeitritt und für weitere gesonderte Leistungen. Für Leistungen, die nicht im Rahmen des Eigengeschäfts erfolgten, erhielt die Klägerin von den Lieferanten keine (zusätzlichen) Bonuszahlungen, die sie an ihre Mitglieder weiterleiten musste.
- 2** Für den weit überwiegenden Teil der zu vermittelnden Leistungen verpflichtete sich die Klägerin gegenüber ihren Mitgliedern mittels einer verbindlichen Zusage vor Beginn des jeweiligen Wirtschaftsjahres, einen Jahresbonus zu bezahlen. Die Bonusstaffel war progressiv ausgestaltet und begann bei einem Einkaufsumsatz von ... €.
- 3** Am 05.07.2016 reichte die Klägerin die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2015 (Streitjahr) ein, im Rahmen derer sie die ab April 2015 erfolgten Bonuszahlungen an ihre Mitglieder nicht mehr steuermindernd berücksichtigte und der der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) am 14.09.2016 zustimmte.
- 4** Im Anschluss an eine Außenprüfung änderte das FA die Umsatzsteuerfestsetzung für 2015 aus zwischen den Beteiligten nicht streitigen Gründen. Mit ihrem hiergegen gerichteten Einspruch begehrte die Klägerin die Minderung der Umsatzsteuer um an die Mitglieder geleistete Bonuszahlungen, da es sich hierbei um Entgeltminderungen an Dritte handele.

- 5 Die hiergegen nach erfolglosem außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2024, 1626 veröffentlichten Urteil ab. Die Bemessungsgrundlage für die im Rahmen der Zentralregulierung gegenüber den Lieferanten erbrachten Leistungen seien nicht um die an die Mitglieder geleisteten Bonuszahlungen zu mindern. Bei diesen handele es sich um ein Entgelt für eine sonstige Leistung der Mitglieder, welche darin zu sehen sei, dass diese die Zentralregulierung genutzt hätten. Zwar könne der Klägerin insoweit dem Grunde nach ein Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) zustehen, allerdings scheitere der Vorsteuerabzug daran, dass die Klägerin keine Rechnungen im Sinne von § 14 UStG besitze.
- 6 Hiergegen richtet sich die auf die Verletzung formellen und materiellen Rechts gestützte Revision der Klägerin. Das FG habe die Beteiligten vorher nicht darauf hingewiesen, dass es der Auffassung sei, dass eine sonstige Leistung der Mitglieder der Klägerin vorliegen könne. Dabei gehe das FG von einer Vertragslage aus, die es tatsächlich nicht gebe. Die Bereitstellung des Zentralregulierungssystems sei eine Leistung der Klägerin. Die Mitglieder erbrächten keine Leistung durch die Inanspruchnahme des Zentralregulierungssystems. Selbst wenn es eine solche Leistung der Mitglieder gäbe, fehle es an der inneren Verknüpfung zu den Bonuszahlungen. Der Jahresbonus werde gerade nicht für die Inanspruchnahme des Zentralregulierungssystems gezahlt. Die Höhe der gezahlten Boni hänge von der Höhe der hierfür zu berücksichtigenden Umsätze ab und nicht davon, ob das Zentralregulierungssystem in Anspruch genommen worden sei. Die Bonusstaffel sei progressiv gestaffelt, auch sei ein Mindestumsatz erforderlich. Es wäre sinnwidrig, ein Entgeltmodell aufzulegen, das sich an der Höhe der entsprechenden Umsätze bemesse, wenn die Leistung des Mitglieds in der Inanspruchnahme des Zentralregulierungssystems liege. Es könne daher nur eine Entgeltminderung an Dritte gemäß § 17 UStG vorliegen, weil die Bemessungsgrundlage durch die Bonuszahlungen gemindert worden sei. Die Ansicht des FG führe zu einem Verstoß gegen den Neutralitätsgrundsatz, denn auch bei unterschiedlichen Vertriebswegen müsse eine Gleichbehandlung von Leistungen erfolgen.
- 7 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das Urteil des FG aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid 2015 vom 14.01.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 03.03.2021 mit der Maßgabe zu ändern, dass die Umsatzsteuer um ... € niedriger festgesetzt wird.
- 8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 9 Es vertritt die Ansicht, dass das FG lediglich die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) angewandt habe. Weil die Lieferanten die Mitglieder der Klägerin unmittelbar beliefert hätten und die Klägerin gegenüber den Lieferanten sonstige Leistungen erbracht habe, komme es auf die konkreten Rechtsbeziehungen zwischen der Klägerin und ihren Mitgliedern nicht an. Ob die Mitglieder selbst oder aber die Klägerin die Lieferkonditionen mit den Lieferanten ausgehandelt hätten, sei nicht entscheidungserheblich.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die von der Klägerin an ihre Mitglieder gezahlten Bonuszahlungen nicht die Bemessungsgrundlage der Leistungen mindern, die die Klägerin gegenüber den Lieferanten erbrachte.
- 11 1. 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. Unionsrechtliche Grundlage hierfür ist Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem. 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.
- 12 2. 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 (BFH-Urteil vom 03.07.2014 - V R 3/12, BFHE 246, 258, BStBl II 2015, 307, Leitsatz 1). Diese Rechtsprechung bezieht sich darauf, dass keine Lieferkette (Warenhändler-Zentralregulierer-Anschlusskunde) vorliegt, sondern der Warenhändler den Anschlusskunden unmittelbar beliefert und der Zentralregulierer eine sonstige Leistung --wie insbesondere eine Vermittlungs- oder Vertragsabwicklungsleistung-- gegen Entgelt an den Warenhändler erbringt. Gibt der Zentralregulierer einen Teil der Provision, die er als Entgelt für seine Leistung an den Warenhändler von diesem erhält, an den Anschlusskunden weiter, mindert dies nicht das Entgelt für die von ihm an den Warenlieferanten erbrachte Leistung, da dies nur für den Fall einer --hier fehlenden-- Lieferkette in Betracht käme (BFH-Urteil vom 03.07.2014 - V R 3/12, BFHE 246, 258, BStBl II 2015, 307, Rz 24 f.).

- 13** 3. Hiervon ist das FG ausgegangen.
- 14** a) Das FG hat gemäß § 118 Abs. 2 FGO ohne Rechtsfehler die hier maßgeblichen Verträge dahingehend gewürdigt, dass die Lieferanten ihre Waren unmittelbar an die Mitglieder der Klägerin (Anschlusskunden) geliefert haben und dass die von der Klägerin an die Lieferanten erbrachten Leistungen nicht dazu führten, dass die Klägerin Teil einer Lieferkette zwischen den Lieferanten und ihren Mitgliedern hinsichtlich der gelieferten Waren wurde. Die Klägerin erhielt aufgrund besonderer Vereinbarungen von den Lieferanten für ihre jeweiligen Leistungen, insbesondere der Vermittlung der Kaufverträge, der Werbung, des Marketings und der Zahlungsabwicklung ein vertraglich geregeltes Entgelt. Zwar behauptet die Klägerin, dass das FG die Verträge unrichtig beurteilt habe; sie macht hingegen nicht geltend, dass sie Teil der Lieferkette gewesen sei oder sie die Zahlungen von den Lieferanten nicht für die von ihr erbrachten Verkaufsförderungs- und Vermittlungsleistungen erhalten habe.
- 15** b) Soweit die Klägerin einwendet, dass das FG fehlerhaft nicht einbezogen habe, dass ausschließlich der Umsatz die Grundlage für die Bonuszahlungen der Klägerin bilde und deshalb der Jahresbonus nicht an die Höhe des Abrechnungsumsatzes gekoppelt sei, die Klägerin vielmehr Vermittlerin sei, das einzelne Mitglied die Konditionen mit einzelnen Lieferanten selbst aushandele und die Mitglieder nicht alle Lieferungen über die Klägerin abwickelten, betrifft dies im Kern lediglich die nach den Umständen des Streitfalls rechtlich nicht zu beanstandende --und damit für den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindende-- Würdigung der Sachumstände durch das FG, was nicht zum Erfolg der Revision führen kann. Diese Umstände waren im Übrigen für das FG im Rahmen seiner Würdigung zu Recht ohne Bedeutung. Entscheidend war für das FG nur, dass die Klägerin nicht Teil einer Lieferkette war und dass die Bonuszahlungen der Klägerin an ihre Mitglieder nicht für Leistungen der Lieferanten an die Mitglieder der Klägerin im Rahmen einer Lieferkette erfolgten.
- 16** Es handelte sich bei den Zahlungen der Lieferanten an die Klägerin nicht um Bonuszahlungen der Lieferanten an die Klägerin oder an ihre Mitglieder, weil diese bestimmte Umsatzgrenzen bei den Lieferungen erreichten und die die Klägerin lediglich weiterleitete. Vielmehr erfolgten die von der Klägerin geleisteten Bonuszahlungen ausschließlich aufgrund der Bonusvereinbarungen zwischen der Klägerin und ihren Mitgliedern. Im Streitfall liegen demgemäß drei unterschiedliche vertragliche Beziehungen vor: eine erste zwischen der Klägerin und dem einzelnen Lieferanten, eine zweite zwischen der Klägerin und ihrem jeweiligen Mitglied und eine dritte zwischen dem Mitglied und dem einzelnen Lieferanten.
- 17** c) Ob das FG darüber hinaus zu Recht angenommen hat, dass die Mitglieder der Klägerin auch gegenüber dieser eine sonstige Leistung erbrachten, indem sie das Zentralregulierungssystem durch ihren Einkauf bei den auf der "Herstellerliste" aufgeführten Lieferanten nutzten, ist für die Prüfung, ob die Voraussetzungen des § 17 UStG im Hinblick auf die von der Klägerin an die Lieferanten erbrachten Leistungen vorliegen, ohne Bedeutung.
- 18** Selbst wenn das FG zu Recht davon ausgegangen wäre, dass die Mitglieder eine sonstige Leistung an die Klägerin erbringen würden, schied ein Vorsteuerabzug zugunsten der Klägerin hierfür aus, da weder Rechnungen der Mitglieder der Klägerin für eine derartige Leistung noch Gutschriften der Klägerin für an sie --entgegen ihrer Rechtsauffassung-- erbrachte Leistungen vorliegen.
- 19** Im Übrigen führt auch der Einwand der Klägerin, es liege eine unzulässige Überraschungsentscheidung vor, weil weder im Verwaltungsverfahren noch im finanzgerichtlichen Verfahren thematisiert worden sei, wofür die Bonuszahlungen der Klägerin erfolgt seien, nicht zu einem anderen Ergebnis. Denn über die Frage, wofür die Bonuszahlungen erfolgt sind, ist im finanzgerichtlichen Verfahren diskutiert worden; das FG hat letztendlich den Sachverhalt nur anders gewürdigt als die Klägerin. Darüber hinaus ist die Frage, ob sonstige Leistungen der Mitglieder an die Klägerin vorgelegen haben, für die Entscheidung des FG im Ergebnis auch nicht entscheidungserheblich gewesen, da selbst für den Fall, dass das FG diese sonstige Leistungen nicht angenommen hätte, es die Klage nach seiner Rechtsansicht hätte abweisen müssen.

- 20** 4. Auch die weiteren Einwendungen der Klägerin greifen nicht durch.
- 21** a) Soweit sich die Klägerin in ihrer Revisionsbegründung auf das BFH-Urteil vom 13.03.2008 - V R 70/06 (BFHE 221, 429, BStBl II 2008, 997) beruft, übersieht sie, dass diese Rechtsprechung durch das BFH-Urteil vom 03.07.2014 - V R 3/12 (BFHE 246, 258, BStBl II 2015, 307) und damit bereits vor dem Vorliegen einer erstmaligen Steuerfestsetzung für das Streitjahr aufgegeben wurde, so dass eine Anwendung von § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 der Abgabenordnung zugunsten der Klägerin nicht in Betracht kommt.
- 22** b) Das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Boehringer Ingelheim Pharma vom 20.12.2017 - C-462/16, EU:C:2017:1006 ist für den Streitfall ohne Bedeutung, da sich dieses auf einen Abschlag ("Rabatt") bezieht, den ein pharmazeutisches Unternehmen aufgrund einer nationalen Gesetzesregelung einem Unternehmen der privaten Krankenversicherung gewährt. Dieser Abschlag führte zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage für das pharmazeutische Unternehmen, wenn es Arzneimittel über Großhändler an Apotheken liefert, die die Arzneimittel an privat Krankenversicherte abgeben, denen von der privaten Krankenversicherung die Kosten für den Bezug der Arzneimittel erstattet werden (EuGH-Urteil Boehringer Ingelheim Pharma vom 20.12.2017 - C-462/16, EU:C:2017:1006, Leitsatz). Damit lag dem EuGH-Urteil eine Lieferkette zugrunde, an der es vorliegend im Hinblick auf die Tätigkeit der Klägerin als Vermittlerin fehlt. Zudem ging es im dortigen Streitfall um einen gesetzlich festgelegten Abschlag, der den Unternehmen der privaten Krankenversicherung von dem pharmazeutischen Unternehmen zwingend zu gewähren war (EuGH-Urteil Boehringer Ingelheim Pharma vom 20.12.2017 - C-462/16, EU:C:2017:1006, Rz 43).
- 23** c) Auf die Beurteilung durch das FG Münster in seinem Urteil vom 23.03.2021 - 15 K 3483/18 U (EFG 2021, 1418, Revision eingelegt, Aktenzeichen des BFH: XI R 6/22) kommt es vorliegend nicht an. Dort ging es um "weitere Boni", "die ausschließlich vom Umfang der Bestellungen durch die Anschlusskunden" abhängen und die "Vertragslieferanten" an einen Zentralregulierer zahlten, die dieser dann an einen Anschlusskunden weiterleitete, der sich als Kläger dagegen wendete, den Vorsteuerabzug aus den von den Vertragslieferanten bezogenen Lieferungen aufgrund dieser Boni berichtigen zu müssen, wobei das FG die Pflicht zur Vorsteuerberichtigung bejahte. Im hier vorliegenden Streitfall handelt es sich hingegen auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen um Zahlungen der Klägerin als Zentralregulierer an ihre Mitglieder aufgrund eines eigenen Bonussystems, das die Klägerin mit ihren Mitgliedern unabhängig von etwaigen Zahlungen der Lieferanten vereinbart hatte.
- 24** d) Schließlich geht die Klägerin zu Unrecht davon aus, dass es zu einer Verletzung des Neutralitätsgrundsatzes führe, wenn Wettbewerber, die im Eigengeschäft tätig sind, die von ihnen gezahlten Jahresboni "ohne umsatzsteuerliche Belastung" --anders als die Klägerin-- an ihre Mitglieder weiterleiten könnten. Denn leistet die Klägerin im Rahmen ihres Eigengeschäftes Bonuszahlungen, die sie dann im Rahmen einer Lieferkette vom Lieferanten an ihre Mitglieder weiterleitet, würden diese Bonuszahlungen auch bei ihr zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage gemäß § 17 UStG führen. Entscheidet sie sich auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) --wie bei den im Streitfall in Rede stehenden Zahlungen-- stattdessen dazu, als Vermittlerin ohne Einbindung in eine Lieferkette tätig zu sein, ergeben sich in Bezug auf die geänderte Sachverhaltsgestaltung auch andere Rechtsfolgen.
- 25** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de