

Urteil vom 04. December 2014, V R 6/13

Vorsteuerkorrektur bei Rabattgewährung innerhalb einer in einem anderen Mitgliedstaat beginnenden Lieferkette

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 1 Abs 1 Nr 5, UStG § 10 Abs 1, UStG § 13b, UStG § 17 Abs 1, EWGRL 388/77 Art 11 Teil A Abs 1 Buchst a, EWGRL 388/77 Art 11 Teil C Abs 1, EGRL 112/2006 Art 73, EGRL 112/2006 Art 83, UStG VZ 2006 , EWGRL 388/77 Art 20 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 185 Abs 1

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 17. December 2012, Az: 3 K 590/10

Leitsätze

1. Die Vorsteuerberichtigung nach § 17 Abs. 1 Satz 4 UStG setzt --ebenso wie die des § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG-- eine Änderung der Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz voraus .
2. Gewährt der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige erste Unternehmer einer Lieferkette, der eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung an einen im Inland ansässigen Unternehmer erbringt, dem letzten Unternehmer der Lieferkette einen Rabatt, so ändert sich dadurch weder die Bemessungsgrundlage für die innergemeinschaftliche Lieferung des ersten Unternehmers noch für den damit korrespondierenden innergemeinschaftlichen Erwerb seines Abnehmers .

Tatbestand

- I.
 - 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Sie befasst sich mit der Planung und Herstellung von Kommunikationsnetzen. Mit den Firmen A, B, C und D bildete die Klägerin eine Einkaufsgemeinschaft für den Erwerb von Erzeugnissen der in dem Vereinigten Königreich ansässigen X-Ltd. (X). Die Gesellschaften der Einkaufsgemeinschaften kauften die Produkte bei verschiedenen Großhändlern in der Bundesrepublik Deutschland. Die Klägerin erwarb die Produkte unter Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs. X zahlte einen Rabatt für die Einkäufe aller vier Gesellschaften der Einkaufsgemeinschaften quartalsweise an A aus. A ermittelte dann den Anteil jeder Gesellschaft der Einkaufsgemeinschaft anhand der jeweiligen Einkäufe und leitete die Rabatte entsprechend an diese Gesellschaften und damit auch an die Klägerin weiter.
 - 2 Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung kürzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Vorsteuerbeträge für das Streitjahr (2006) entsprechend den von der X gewährten Rabatten und änderte die Umsatzsteuerfestsetzung 2006 gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung mit Bescheid vom 4. März 2008 entsprechend.
 - 3 Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Zur Begründung seines in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 1804 veröffentlichten Urteils führte das Finanzgericht (FG) im Wesentlichen aus, der von X gewährte Rabatt stelle eine Änderung der Bemessungsgrundlage dar, die gemäß § 17 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (UStG) zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei der Klägerin führe.
 - 4 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der Revision, zu deren Begründung sie im Wesentlichen vorträgt, eine Berichtigungspflicht nach § 17 Abs. 1 UStG betreffe grundsätzlich nur die unmittelbar an einem Leistungsaustausch beteiligten Unternehmer. Das von ihr, der Klägerin, im Leistungsaustausch mit den Großhändlern aufgewandte Entgelt, habe sich nicht verringert. Das nach dem umsatzsteuerrechtlichen Neutralitätsgrundsatz erforderliche Gleichgewicht zwischen Umsatzsteuer und Vorsteuer sei in diesem Leistungsverhältnis daher gewährleistet.
 - 5 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 4. März 2008 sowie die

Einspruchsentscheidung vom 16. März 2010 unter Anerkennung weiterer Vorsteuerbeträge in Höhe von 3.259,30 € zu ändern und die Umsatzsteuer 2006 auf 122.684,23 € festzusetzen.

- 6 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht die Voraussetzungen einer zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei der Klägerin führenden Änderung der Bemessungsgrundlage gemäß § 17 Abs. 1 UStG bejaht.
- 8 1. Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG geändert, so hat nach § 17 Abs. 1 UStG der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen (§ 17 Abs. 1 Satz 1 UStG). Ebenfalls ist der Vorsteuerabzug bei dem Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt wurde, zu berichtigen (§ 17 Abs. 1 Satz 2 UStG). Dies gilt nicht, soweit er durch die Änderung der Bemessungsgrundlage wirtschaftlich nicht begünstigt wird (§ 17 Abs. 1 Satz 3 UStG). Wird in diesen Fällen ein anderer Unternehmer durch die Änderung der Bemessungsgrundlage wirtschaftlich begünstigt, hat dieser Unternehmer seinen Vorsteuerabzug zu berichtigen (§ 17 Abs. 1 Satz 4 UStG). Die Sätze 1 bis 4 gelten in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG --innergemeinschaftlicher Erwerb-- und des § 13b UStG --Leistungsempfänger als Steuerschuldner-- sinngemäß (§ 17 Abs. 1 Satz 5 UStG).
- 9 2. Unionsrechtlich beruht § 17 Abs. 1 UStG auf Art. 20 Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG; ab 1. Januar 2007 Art. 185 Abs. 1 der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG --MwStSystRL--). Danach wird der ursprüngliche Vorsteuerabzug berichtigt, wenn sich die Faktoren, die bei der Festsetzung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Erklärung geändert haben, u.a. bei erlangten Rabatten.
- 10 3. Die Voraussetzungen für eine Vorsteuerkorrektur nach § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG sind im Streitfall nicht erfüllt, denn die Bemessungsgrundlage für den Umsatz der Großhändler an die Klägerin, der sie zum Vorsteuerabzug berechtigt, hat sich nicht geändert. Da sich die Bemessungsgrundlage i.S. des § 10 Abs. 1, § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG (das Entgelt) grundsätzlich nach dem zwischen Leistendem und Leistungsempfänger bestehenden Rechtsverhältnis richtet (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. Dezember 2009 V R 1/09, BFH/NV 2010, 1869; vom 16. Januar 2003 V R 36/01, BFH/NV 2003, 667, unter II.2.a), betrifft auch die Berichtigungspflicht nach § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG nur die am Leistungsaustausch unmittelbar beteiligten Unternehmer. Dies folgt systematisch aus den Regelungen des § 17 Abs. 1 Sätze 3 und 4 UStG, welche die Auswirkungen regeln, die die Änderung der Bemessungsgrundlage im jeweiligen Rechtsverhältnis auf andere Unternehmer hat und unionsrechtlich aus Art. 11 Teil C Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG, der vertragliche Beziehungen betrifft, die unmittelbar zwischen zwei Vertragsparteien zustande kommen und nachträglich eine Änderung erfahren (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- vom 24. Oktober 1996 C-317/94, Elida Gibbs Ltd., Slg. 1996, I-5339 Rdnr. 31).
- 11 Das Entgelt im Rechtsverhältnis zwischen den Großhändlern und der Klägerin, also alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG), hat sich nicht geändert, weil sich der Wert dessen, was die Klägerin gegenüber den Großhändlern aufgewandt hat, durch den Rabatt nicht verändert hat; eine Berücksichtigung des von X gewährten Rabattes scheidet im Verhältnis zwischen den Großhändlern und der Klägerin aus. Nichts anderes ergibt sich aus dem Unionsrecht, das gemäß Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG (Art. 73 MwStSystRL) auf den Wert der Gegenleistung, die der Lieferer (die Großhändler) für seine Umsätze vom Erwerber (der Klägerin) erhalten hat, abstellt.
- 12 4. Die Voraussetzungen einer Vorsteuerberichtigung nach § 17 Abs. 1 Sätze 3 und 4 UStG liegen ebenfalls nicht vor, weil auch die Vorsteuerberichtigung nach § 17 Abs. 1 Satz 4 UStG --ebenso wie die des § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG-- eine Änderung der Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz voraussetzt (BFH-Urteil vom 5. Juni 2014 XI R 25/12, BFHE 245, 465, BFH/NV 2014, 1692).
- 13 Gemäß § 17 Abs. 1 Satz 3 UStG muss der Unternehmer, an den der Umsatz ausgeführt wurde, den Vorsteuerabzug

nicht berichtigen, soweit er durch die Änderung der Bemessungsgrundlage wirtschaftlich nicht begünstigt wird. Wird in diesen Fällen ein anderer Unternehmer durch die Änderung der Bemessungsgrundlage wirtschaftlich begünstigt, hat dieser Unternehmer seinen Vorsteuerabzug zu berichtigen (§ 17 Abs. 1 Satz 4 UStG).

- 14** a) § 17 Abs. 1 Satz 4 UStG regelt die Voraussetzungen der Vorsteuerberichtigung nicht dem Grunde nach, sondern bestimmt, welcher Unternehmer seinen Vorsteuerabzug zu berichtigen hat (BFH-Urteil in BFHE 245, 465, BFH/NV 2014, 1692). Abweichend von § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG, wonach der Vorsteuerabzug bei dem Unternehmer zu berichtigen ist, "an den dieser Umsatz ausgeführt wurde", ordnet § 17 Abs. 1 Satz 4 UStG die Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei dem (anderen) Unternehmer an, der durch die Änderung der Bemessungsgrundlage "wirtschaftlich begünstigt" wird.
- 15** aa) Die Vorsteuerberichtigung nach § 17 Abs. 1 Satz 4 UStG setzt ebenso wie die des § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG eine Änderung der Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz voraus. Mit der Formulierung "in diesen Fällen" knüpft die Vorsteuerberichtigung nach § 17 Abs. 1 Satz 4 UStG nach Wortlaut und Gesetzessystematik nämlich nicht nur an die in § 17 Abs. 1 Satz 3 UStG geregelten Fälle an, in denen ein anderer Unternehmer durch die Änderung der Bemessungsgrundlage wirtschaftlich begünstigt wird, sondern auch an die in § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG enthaltene Bedingung, dass "sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 [UStG] geändert" hat. § 17 Abs. 1 Satz 4 UStG gleicht mit der Vorsteuerkorrektur beim wirtschaftlich begünstigten Unternehmer den nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG geminderten Steuerbetrag aus (BFH-Urteil in BFHE 245, 465, BFH/NV 2014, 1692). Diese Korrektur hängt davon ab, ob es zu einer Minderung des Steuerbetrags i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG kommt. Anderenfalls käme es zu einem Umsatzsteuerüberhang, was indes dem Sinn und Zweck des § 17 Abs. 1 UStG widerspräche, die Neutralität der Umsatzsteuer zu gewährleisten (BFH-Urteil in BFHE 245, 465, BFH/NV 2014, 1692).
- 16** bb) Das entspricht der Gesetzesbegründung zu § 17 Abs. 1 Satz 4 UStG i.d.F. durch Art. 5 Nr. 14 des Richtlinien-Umsetzungsgesetzes --EURLUMsG-- (BGBl I 2004, 3310). Mit § 17 Abs. 1 Satz 4 UStG hat der Gesetzgeber § 17 UStG an das EuGH-Urteil Elida Gibbs in Slg. 1996, I-5339 angepasst (vgl. dazu BFH-Urteil vom 15. Februar 2012 XI R 24/09, BFHE 236, 267, BStBl II 2013, 712, Rz 28), um sicherzustellen, dass für Unternehmer, die auf den Produktions- und Vertriebsstufen vor der Endverbrauchsstufe tätig sind, die Umsatzbesteuerung neutral ist. Unter Berücksichtigung dieses Grundsatzes darf dem Fiskus aus allen Umsatzgeschäften von der Produktion bis zum Endverbraucher insgesamt nur der Umsatzsteuerbetrag zufließen, den der Endverbraucher wirtschaftlich aufwendet (BRDrucks 605/04, 69 f.).
- 17** b) Für keinen der in Betracht kommenden Umsätze in der Leistungskette X --Großhändler-- Einkaufsgemeinschaft (Klägerin) liegen die Korrekturvoraussetzungen vor: Für die Lieferung der Großhändler an die Klägerin folgt das aus den unter II.3. genannten Gründen. Dasselbe gilt für die (steuerfreie) Lieferung durch X an die Großhändler und für den nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG im Inland steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb der Großhändler.
- 18** aa) Bei der Lieferung des X an die Großhändler fehlt es am Merkmal eines "steuerpflichtigen" Umsatzes (§ 17 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. Satz 1 UStG). X hätte den für ihre Umsätze geschuldeten Steuerbetrag nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG zu ihren Gunsten nur berichtigen können, wenn ihre Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG der Umsatzsteuer im Inland unterlegen hätten und steuerpflichtig gewesen wären, was --korrespondierend-- die Verpflichtung der Klägerin zur Berichtigung ihres Vorsteuerabzugs zur Folge gehabt hätte (vgl. dazu EuGH-Urteile Elida Gibbs in Slg. 1996, I-5339; vom 24. Oktober 1996 C-288/94, Argos Distributors Ltd., Slg. 1996, I-5311; vom 15. Oktober 2002 C-427/98, Kommission/Deutschland, Slg. 2002, I-8315; BFH-Urteile in BFHE 236, 267, BStBl II 2013, 712; vom 5. Juni 2014 XI R 25/12, BFH/NV 2014, 1692, und vom 12. Januar 2006 V R 3/04, BFHE 213, 69, BStBl II 2006, 479, unter II.1.b).
- 19** Diese für eine Lieferkette im Inland geltenden Grundsätze kommen aber nicht zum Tragen, wenn es sich bei der Lieferung des ersten Unternehmers um eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung handelt. Das verstößt nicht gegen den Neutralitätsgrundsatz (vgl. Elida Gibbs in Slg. 1996, I-5339 Rdnr. 31); denn X erbringt keine im Inland steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze. Sie führt ihre Lieferungen (an die Großhändler) in Großbritannien aus, und zwar entsprechend Art. 28c Teil A Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG (Art. 138 Abs. 1 der MwStSystRL) als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen.
- 20** bb) Die Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 Satz 4 UStG liegen auch nicht bei dem innergemeinschaftlichen Erwerb durch die Großhändler vor. Zwar gelten § 17 Abs. 1 Sätze 1 bis 4 UStG auch in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG (§ 17 Abs. 1 Satz 5 UStG). Die Bemessungsgrundlage für den innergemeinschaftlichen Erwerb hat sich entgegen der Auffassung des FA indes nicht geändert. Der von X an die Klägerin gewährte Rabatt hat keinen Einfluss auf den

Wert dessen, was die Großhändler aufgewandt haben, um die Lieferungen zu erhalten (§ 10 Abs. 1 Satz 1 UStG, Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG --Art. 73, 83 MwStSystRL).

- 21** Darüber hinaus würde sich eine Änderung der Bemessungsgrundlage des innergemeinschaftlichen Erwerbs bei den Großhändlern umsatzsteuerrechtlich nicht auswirken, denn die Großhändler können gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 3 UStG "die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb ..." als Vorsteuerbeträge abziehen. Es käme damit zu dem Verstoß gegen den Neutralitätsgrundsatz, der mit der Änderung des § 17 Abs. 1 UStG i.d.F. des EURLUmsG (BGBl I 2004, 3310) gerade vermieden werden sollte (s. unter II.4.a aa und bb). Denn dem Fiskus würde durch die Herabsetzung des Vorsteuerabzugs bei der Klägerin im Ergebnis ein Umsatzsteuerüberhang zufließen, weil die Umsatzsteuer aus den Lieferungen der Großhändler nicht entsprechend herabgesetzt würde und auch keine andere Korrektur eingreifen würde.
- 22** Die Auffassung des FA, die Bemessungsgrundlage des innergemeinschaftlichen Erwerbs durch die Großhändler sei zu ändern, ohne dass dies Einfluss auf den Vorsteuerabzug der Großhändler aus § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG habe, ist mit dem Wortlaut des § 15 Abs. 1 Nr. 3 UStG nicht in Einklang zu bringen. Der Vorsteuerbetrag besteht in der Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb. Ändert sich diese, ändert sich zwingend auch der Vorsteuerbetrag.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de