
Datum: 16.07.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 52/98
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0716.3K52.98.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde stattgegeben.

Tatbestand

1

Die Klägerin stellt Automobile her, die sie über Vertragshändler vertreibt. Streitig ist, ob ein von der Klägerin an Kunden der Händler gezahlter Geldbetrag für den Erwerb eines Fahrzeugs nach den Grundsätzen des Urteils des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften - EuGH - vom 24. Oktober 1996 Rs. C-317/94, Elida Gibbs (Slg. 1996 I, 5339, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung - HFR - 1997, 111) die Bemessungsgrundlage für die Umsätze der Klägerin mindert.

2

Die Klägerin führte im Streitjahr zur Förderung des Verkaufs bestimmter Neufahrzeuge eine "Prämienaktion" durch. Teilnehmer der Aktion waren die Haupthändler in Deutschland. Wertungsberechtigte Fahrzeuge waren die-Neufahrzeuge, für die im Aktionszeitraum ein Kauf - oder Leasingvertrag mit einem-Halter abgeschlossen wurde und die auf dieselbe Person erstmalig zugelassen wurden. Nach den Durchführungsbestimmungen für die Verkaufsaktion (Bl. 10 der Akten) zahlte die Klägerin für jeden wertungsberechtigten Neuwagen, auf dessen Halter im unmittelbaren Vorbesitz mindestens 4 Monate lang ein zugelassen war, einen "Treue-Bonus" von 2.000 DM per Orderscheck direkt an diesen Fahrzeughalter.

3

Mit Schreiben vom 14.07.1997 gab die Klägerin eine berichtigte Umsatzsteuerjahreserklärung 1994 ab, in der sie die Summe der Direktzahlungen an Endkunden mit 2.250.000,00 DM bezifferte. Sie erläuterte, dass es sich hierbei um Preisnachlässe handele, die die Bemessungsgrundlage ihrer steuerpflichtigen Umsätze gemindert hätten. Die Fahrzeuge, für die ihr die Kunden Gutscheine vorgelegt hätten, seien von ihr anhändler geliefert und von diesen an die Kunden verkauft worden. Eine Berichtigung der Bemessungsgrundlage für die Zwischenumsätze sei bisher nicht erfolgt. Die Kürzung der steuerpflichtigen Umsätze um

4

die Direktzahlungen an die Endkunden sei in Anwendung des Urteils des EuGH vom 24. Oktober 1996 Rs. C-317/94, Elida Gibbs geboten. Danach sei Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a und Teil C Abs. 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) dahin auszulegen, dass dann, wenn der Hersteller im Zuge einer Verkaufsförderungsaktion Waren an den Einzelhändler verkauft und der Kunde wegen Erfüllung der Wettbewerbsbedingungen einen Gutschein erhält, den er dem Hersteller vorlegt und den angegebenen Betrag erhält, die Besteuerungsgrundlage der Herstellerpreis abzüglich des an den Kunden direkt erstatteten Betrags sei.

Mit Verfügung vom 04.12.1997 lehnte der Beklagte den Antrag auf Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung für das Streitjahr ab. Er wies darauf hin, das von der Klägerin zitierte EuGH-Urteil sei von den obersten Finanzbehörden auf Bundesebene erörtert worden mit dem Ergebnis, dass es auf den vorliegenden Sachverhalt nicht anzuwenden sei. 5

Hiergegen richtet sich die von der Klägerin am 05.01.1998 erhobene Sprungklage, der der Beklagte mit Schriftsatz vom 03.02.1998 zugestimmt hat. 6

Die Klägerin vertritt die Auffassung, § 10 des Umsatzsteuergesetzes 1993 (UStG) entspreche als nationale Umsetzung Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a und Teil B Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG, zu deren Auslegung der EuGH im Urteil vom 24. Oktober 1996 Stellung genommen habe. Nach den Grundsätzen dieses Urteils könne der Betrag, der als Besteuerungsgrundlage für die von den Steuerbehörden zu erhebende Umsatzsteuer dient, nicht höher sein als die Gegenleistung, die der Endverbraucher tatsächlich erbracht habe und auf deren Grundlage die von ihm letztlich getragene Umsatzsteuer berechnet worden sei. Dies ergebe sich aus dem Grundprinzip des Umsatzsteuersystems, das letztlich nur den Endverbrauch belasten solle. 7

Diese Auslegung werde durch Art. 11 Teil C Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG bestätigt, der zur Gewährleistung der Neutralität der Stellung des Unternehmers bestimme, dass die Besteuerungsgrundlage im Falle des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes entsprechend vermindert werde. Der EuGH habe in seiner Urteilsbegründung (Rdnr. 33) auch ausdrücklich klargestellt, dass es nicht erforderlich sei, die Besteuerungsgrundlage für die Zwischenumsätze mit den Händlern zu berichtigen. 8

Ferner trägt die Klägerin vor, nach der Rechtsprechung des EuGH sei eine Richtlinie unmittelbar anwendbar, wenn sie dem Einzelnen klar umrissene Rechte verleihe, die Frist zu ihrer Umsetzung abgelaufen und der Mitgliedstaat seiner Verpflichtung zur Umsetzung nicht nachgekommen sei. In der Auslegung durch das Urteil des EuGH vom 24. Oktober 1996 sei Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG hinreichend bestimmt. In Rdnr. 29 der Entscheidungsgründe stelle der EuGH fest, dass Besteuerungsgrundlage der Herstellerpreis abzüglich des Wertes des eingelösten Gutscheins sei. Zudem verleihe die Richtlinie dem einzelnen Steuerpflichtigen unmittelbar Rechte. Sie, die Klägerin, könne sich daher unmittelbar auf die Richtlinie in der vom EuGH gefundenen Auslegung berufen. 9

Selbst wenn man aber die unmittelbare Anwendung der Richtlinie nicht für möglich halte, so sei das Umsatzsteuerrecht richtlinienkonform auszulegen. Aus § 10 UStG gehe nicht hervor, dass Entgeltsminderungen, welche der Unternehmer durch Zahlung von Zuschüssen an Dritte leistet, nicht zu berücksichtigen seien. Bislang sei § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG so verstanden worden, dass nur die Aufwendungen des Leistungsempfängers für die Leistung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen seien. Es lasse sich jedoch im Umkehrschluss zu § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG auch vertreten, dass Entgeltsminderungen, 10

die der Unternehmer einem Dritten einräumt, ebenso wie Entgelt, welches der Unternehmer von einem Dritten empfängt, bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen seien. Der Wortsinn des § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG sei insofern nicht eindeutig und lasse eine richtlinienkonforme Auslegung dahingehend zu, dass auch Entgeltsminderungen, die der Unternehmer durch Gewährung von Nachlässen an Dritte erleide, bei der Bemessungsgrundlage abzusetzen seien.

Einer solchen Auslegung stehe auch nicht entgegen, dass sie die Rechnungen, welche den Endabnehmern von den Händlern ausgestellt worden seien, nicht berichtigen könne. Der BFH habe in seinem Urteil vom 30. November 1995 X R 57/94 (BFHE 179, 453, BStBl II 1996,206) ausgeführt, dass eine Entgeltsminderung nicht von der Berichtigung des abgerechneten Steuerbetrages abhängig sei. § 17 Abs. 1 UStG verdränge insoweit die Regelung des § 14 Abs. 2 Satz 1 UStG. Sie, die Klägerin, habe entsprechend § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG den von ihr geschuldeten Steuerbetrag korrigiert, die weitere Berichtigung des Vorsteuerabzugs sei Sache der Empfänger der Barzuschüsse. 11

Die Klägerin beantragt, 12

unter Aufhebung der ablehnenden Verfügung vom 04.12.1997 den Beklagten zu verpflichten, den geänderten Umsatzsteuerbescheid 1994 vom 25.11.2002 mit der Maßgabe zu berichtigen, dass die Bemessungsgrundlage für die steuerpflichtigen Lieferungen um Entgeltsminderungen i.H.v. 1.956.521,74 DM herabgesetzt wird, hilfsweise die Revision zuzulassen. 13

Der Beklagte beantragt, 14

die Klage abzuweisen, hilfsweise die Revision zuzulassen. 15

Der Beklagte vertritt die Auffassung, der vom EuGH vorgenommene Durchgriff vom Hersteller auf den Endverbraucher sei mit dem in der Richtlinie 77/388/EWG verankerten System der Umsatzsteuer als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug nicht zu vereinbaren. Die Bemessungsgrundlage sei nach den Grundsätzen der Allphasensteuer bei Umsätzen in einer Lieferkette Hersteller-Händler-Kunde nach den Umsätzen der jeweiligen Leistungsbeziehung Hersteller-Händler/Händler-Kunde und dem jeweils vom Leistungsempfänger aufgewandten Entgelt zu beurteilen. Umstände außerhalb der einzelnen Leistungsbeziehung seien nicht zu berücksichtigen. Vergütungen des Herstellers an den Kunden aufgrund einer Werbeaktion beträfen nicht die Leistungsbeziehung zum Händler, sie stellten umsatzsteuerlich unbeachtlichen Werbeaufwand des Herstellers dar (vgl. BMF-Schreiben vom 25. Mai 1998, IV C 3-S 7200-29/98, BStBl I 1998, 627; Abschn. 151 Abs. 2 UStR). 16

Selbst wenn man aber eine Entgeltsminderung im Sinne des EuGH-Urteils vom 24.10.1996 annähme, könne die Klage keinen Erfolg haben. Denn in den Rechnungen der Klägerin an die Händler sei mangels Berichtigung ein zu hoher Steuerbetrag ausgewiesen, den die Klägerin weiterhin nach § 14 Abs. 2 S. 1 UStG schulde. 17

Da die deutsche Verwaltungspraxis nicht mit den Grundsätzen der EuGH-Urteils vom 24. Oktober 1996 in Einklang steht, hat die Kommission der Europäischen Gemeinschaften Klage beim EuGH erhoben. Der EuGH hat mit Urteil vom 15. Oktober 2002 C-427/98 (ABl.EG 1999, Nr.C 20/22) festgestellt, dass die Bundesrepublik Deutschland dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 11 der Richtlinie 77/388/EWG verstoßen hat, dass sie keine Vorschriften erlassen hat, die im Fall der Erstattung von Preisnachlassgutscheinen eine Berichtigung der Besteuerungsgrundlage des Unternehmers, der diese Erstattung 18

vorgenommen hat, zulassen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist begründet.

Die Klägerin hat einen Anspruch auf Änderung der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Umsatzsteuerfestsetzung für das Streitjahr gemäß § 164 Abs. 2 AO. Sie ist nach § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG zur Berichtigung der geschuldeten Umsatzsteuer verpflichtet, da sich die Bemessungsgrundlage für ihre steuerpflichtigen Umsätze durch die Zahlung von Treue-Boni gemindert hat.

Erstattet der Hersteller eines Produkts, das er über Händler vertreibt, dem Endabnehmer aufgrund einer Verkaufsförderungsaktion einen Teil des Kaufpreises, so besteht die Bemessungsgrundlage für die Lieferung an den Händler aus dem Nettoherstellerepreis abzüglich der ausgelobten Nettopreiserstattung.

1. Dass die Bemessungsgrundlage für die Umsätze des Herstellers sich in solchen Fällen um den Nettobetrag der Preiserstattung mindert, ergibt sich aus dem durch Ausfüllen einer Gesetzeslücke gefundenen Recht (Art. 20 Abs. 3 I. Satzteil des Grundgesetzes). Es ist Aufgabe der Gerichte, ungewollte Unvollständigkeiten des Gesetzes durch Schließung der Lücken zu beheben (vgl. BFH-Urteil vom 14. Dezember 1995 IV R 106/94, BFHE 179, 368, BStBl II 1996, 226, 229). Voraussetzung für eine solche Lückenausfüllung ist das Vorliegen einer "planwidrigen Unvollständigkeit des Gesetzes" (Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl., 1991, 373).

Das UStG ist insofern planwidrig unvollständig, als es keine Regelung enthält, die im Falle von Preiserstattungen des Herstellers unmittelbar an Endabnehmer eine Berichtigung der Bemessungsgrundlage für seine Lieferungen an die Händler zulässt.

Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen ist nach § 10 Abs. 1 Satz 1 UStG das Entgelt. Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG). Zum Entgelt gehört auch, was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmer für die Leistung gewährt (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG). Nach Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG ist Besteuerungsgrundlage bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen... "alles was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen".

Während der Wortlaut des § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG an die Aufwendungen des Leistungsempfängers anknüpft, stellt Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG darauf ab, was der Leistende erhält. Trotz der unterschiedlichen Formulierungen stimmen beide Definitionen des Entgelts grundsätzlich überein. Denn wenn im typischen Fall des gegenseitigen Vertrags der Leistungsempfänger das Entgelt für die Leistung aufwendet ("um die Leistung zu erhalten", § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG), erbringt er die Gegenleistung an den Leistenden - dieser "erhält" sie (vgl. Wagner in Sölch/Ringleb/List, Umsatzsteuergesetz, § 10 Rz. 33).

b) Preiserstattungen des Leistenden mindern die Bemessungsgrundlage. Allerdings gilt dies grundsätzlich nur für Entgeltsminderungen innerhalb der jeweiligen Leistungsbeziehung.

Denn sowohl Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie als auch § 10 Abs. 1 UStG bestimmen die Bemessungsgrundlage nach den Aufwendungen für die Leistung innerhalb des jeweiligen Leistungsaustausches (Wagner, UVR 1996, 395). Auch soweit Aufwendungen eines Dritten in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG), betreffen diese den Umsatz zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger.

Wegen der eindeutig auf den jeweiligen Leistungsaustausch beschränkten Betrachtungsweise kann § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG nach Wortlaut und möglichem Wortsinn entgegen der Auffassung der Klägerin nicht dahin ausgelegt werden, dass Zahlungen des Leistenden an den Leistungsempfänger eines folgenden Leistungsaustauschs die Bemessungsgrundlage für den - vorausgegangenen - Leistungsaustausch mindern. Solche Beziehungen zwischen Teilnehmern verschiedener Leistungsvorgänge werden von dem UStG nicht geregelt. 28

2. Dem Regelungsplan des Normgebers hätte es aber entsprochen, auch Entgeltsminderungen aufgrund von Preiserstattungen unmittelbar an den Endabnehmer dem Hersteller in der Weise zugute kommen zu lassen, dass sie bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für seine Umsätze berücksichtigt werden. 29

a) Die der Richtlinie 77/388/EWG und dem UStG als deren nationaler Umsetzung zugrundeliegende Zielsetzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ergibt sich aus den Begründungserwägungen der Ersten Richtlinie des Rates vom 11.04.1967 (67/227/EWG). Danach soll die Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuer u.a. dazu dienen, die Faktoren auszuschalten, die geeignet sind, die Wettbewerbsbedingungen zu verfälschen, und eine Wettbewerbsneutralität in dem Sinne zu bewirken, dass gleichartige Waren innerhalb der einzelnen Länder ungeachtet der Länge der Produktions- und Vertriebswege steuerlich gleich belastet werden (EuGH-Urteil vom 01. April 1982 Rs. 89, 81, Hong-Kong Trade, Slg. 1982, 1277). 30

Nach Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 67/227/EWG beruht das gemeinsame Mehrwertsteuersystem auf dem Grundsatz, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen eine allgemeine zu deren Preis genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist. Nach Art. 2 Abs. 2 der Richtlinie wird die Mehrwertsteuer bei allen Umsätzen nur abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente der Gegenstände und Dienstleistungen unmittelbar belastet hat. 31

b) Das Grundprinzip des Mehrwertsteuersystems, das dieser Zielsetzung entsprechend eingeführt wurde, ist hiernach, dass mit der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer nur der Endverbraucher belastet wird; innerhalb der Unternehmenskette darf keine Steuerbelastung verbleiben. Dementsprechend sind die Unternehmer nur verpflichtet, auf der jeweiligen Produktions- und Vertriebsstufe die Steuer für Rechnung der Steuerverwaltung einzuziehen und den nach Abzug der Vorsteuerbeträge verbleibenden Differenzbetrag abzuführen (Prinzip der Neutralität des Mehrwertsteuer-Mechanismus gegenüber den Unternehmern, EuGH-Urteil vom 24. Oktober 1996, Rdnr. 22-23). 32

Aus dem Grundsatz der ausschließlichen Belastung des Endverbrauchers folgt, dass der Betrag, der auf der letzten Stufe der Unternehmenskette als Besteuerungsgrundlage für die Steuererhebung dient, nicht höher sein kann, als die von dem Endabnehmer tatsächlich erbrachte Gegenleistung (EuGH-Urteil vom 24. Oktober 1996, Rdnr. 19). Nur so ist gewährleistet, dass die von dem Verbraucher getragene Mehrwertsteuer genau proportional bleibt zu dem Nettobetrag, den er letztlich für eine Ware oder Dienstleistung aufgewandt hat. 33

Aus dem Prinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer gegenüber den Unternehmern wiederum 34
folgt, dass die Bemessungsgrundlage für die von dem Unternehmer geschuldete
Mehrwertsteuer nicht höher sein darf als der Betrag, den er letztlich erhalten hat (EuGH-Urteil
vom 24. Oktober 1996, Rdnr 28).

Erstattet der Hersteller - wie im Streitfall - dem Endkunden aufgrund einer Verkaufsaktion 35
einen Teil des Kaufpreises, so erhält er für den gelieferten Gegenstand letztlich nur den
Differenzbetrag zwischen dem Herstellerpreis und der Preiserstattung, während der
Endabnehmer tatsächlich nur den um den Erstattungsbetrag geminderten Händlerpreis
aufwendet. Würde die Bemessungsgrundlage für die Lieferung des Herstellers in diesem Fall
nicht um die Nettopreiserstattung gemindert, bliebe der Hersteller mit dem in der
Preiserstattung enthaltenen Umsatzsteueranteil belastet, während die Steuerverwaltung - zu
Lasten des Herstellers - als Umsatzsteuer einen Betrag erhöhe, der höher wäre als derjenige,
den der Endabnehmer tatsächlich aufgewandt hat.

c) Hiernach hätte es dem aus den Grundprinzipien des Mehrwertsteuersystems erkennbaren 36
Regelungsplan des Normgebers entsprochen, eine Regelung zu treffen, die eine Berichtigung
der Bemessungsgrundlage im Falle von Preiserstattungen des Herstellers an Endabnehmer
zulässt. Der EuGH hat die Unvollständigkeit der Richtlinie 77/388/EWG in seinem Urteil vom
24. Oktober 1996 (Rdnr. 35) in der Weise behoben, dass er Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a
und Teil C Abs. 1 der Richtlinie dahin ausgelegt hat, dass in Fällen, in denen der Hersteller im
Rahmen einer Verkaufsförderungsaktion dem Endabnehmer den Wert eines
Preiserstattungsgutscheins vergütet, die Besteuerungsgrundlage der Herstellerpreis
abzüglich des auf dem Gutschein angegebenen und erstatteten Betrags ist.

Allerdings kann die Klägerin sich im vorliegenden Verfahren nicht auf die unmittelbare 37
Wirkung dieser Richtlinienbestimmungen (vgl. EuGH-Urteil vom 06. Juli 1995 Rs.C-62/93,
Soupergaz, Slg. 1995, I-1883) berufen, weil diese Vorschriften, was die Bestimmung der
Besteuerungsgrundlage in Fällen der Preiserstattung an Dritte anlangt, inhaltlich nicht
hinreichend genau sind. Der EuGH hat selbst in den Entscheidungsgründen (Rdnr. 31) zum
Ausdruck gebracht, Art. 11 Teil C Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG betreffe den üblichen Fall
vertraglicher Beziehungen, die unmittelbar zwischen zwei Vertragsparteien zu Stande
kommen und nachträglich eine Änderung erfahren. Zur steuerlichen Berücksichtigung der
Preiserstattungen an Endkunden gelangte er nicht aufgrund der klaren und eindeutigen
Bestimmung der Besteuerungsgrundlage durch Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie,
sondern erst unter Rückgriff auf das in der Richtlinie angelegte Prinzip der Neutralität der
Mehrwertsteuer. Auch hat der EuGH in seinem Urteil vom 24. Oktober 1996 selbst nicht die
inhaltliche Unbedingtheit und hinreichende Genauigkeit der betreffenden
Richtlinienbestimmungen ausgesprochen.

Da das UStG - trotz Feststellung einer Vertragsverletzung der Bundesrepublik Deutschland 38
durch EuGH-Urteil vom 15. Oktober 2002 C-427/98 - nicht durch Erlass einer
entsprechenden Bestimmung ergänzt worden ist und eine erweiternde Auslegung des § 10
Abs. 1 Satz 2 UStG im Sinne einer Berücksichtigung der Preiserstattungen an Dritte als
Entgeltsminderung, wie unter 1.b) ausgeführt, innerhalb der Grenzen des Wortlauts nicht
möglich ist, ist die Lücke des Gesetzes im Streitfall im Wege der Rechtsfortbildung dahin zu
schließen, dass im Fall einer Preiserstattung, die der Hersteller dem Endabnehmer aufgrund
einer Verkaufsförderungsaktion gewährt, die Bemessungsgrundlage für die Lieferung an den
Händler aus dem Nettoherstellerpreis abzüglich der ausgelobten Nettopreiserstattung
besteht. Dies erscheint dem erkennenden Senat geboten, weil nur so die offenbare
Ungerechtigkeit vermieden werden kann, dass die Umsatzsteuer letztlich nach einem Betrag

erhoben würde, der über den tatsächlichen Aufwendungen des Endabnehmers läge.

d) Der vom Beklagten unter Hinweis auf Weiss (UR 1997, 269) erhobene Einwand, ein Durchgriff vom Hersteller zum Endverbraucher sei mit dem Allphasensystem nicht zu vereinbaren, vermag nicht zu überzeugen. Denn es handelt sich bei der mit dem Allphasensystem verbundenen separaten steuerlichen Betrachtung des jeweiligen Leistungsvorgangs lediglich um einen steuertechnischen Gesichtspunkt (Widmann in Plückebaum/Malitzky, Umsatzsteuergesetz, § 10 Rz. 167h); im Falle der Kollision zwischen einem steuertechnischen Gestaltungsmittel, das zur Erreichung der Gesetzesziele eingesetzt wird, und den Grundprinzipien des Gesetzes gebührt Letzteren der Vorrang. 39

e) Entgegen der Auffassung des Beklagten handelt es sich bei den Preiserstattungen der Klägerin auch nicht um umsatzsteuerlich irrelevanten Werbeaufwand. Dies wäre nur dann anzunehmen, wenn allgemein - ohne konkreten Bezug zum Lieferpreis der veräußerten Fahrzeuge - Werbeaufwendungen getätigt wurden. Im Streitfall handelt es sich dagegen um umsatzsteuerlich beachtliche Erlösminderungen, weil der Klägerin infolge Auslobung eines Treuebonus im Rahmen der Verkaufsaktion als Erlös für jedes wertungsberechtigte Fahrzeug nur der Differenzbetrag zwischen dem Herstellerpreis und dem Bonus in Höhe von 2.000,-- DM verblieb. 40

3. Mindern die Preiserstattungen an die Endabnehmer hiernach die Bemessungsgrundlage für die Lieferung der betreffenden Fahrzeuge, so hat die Klägerin den dafür geschuldeten Steuerbetrag gemäß § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG zu berichtigen. Die Berichtigung ist im Streitjahr vorzunehmen, weil in diesem Jahr die Preiserstattungen bezahlt wurden (§ 17 Abs. 1 Satz 3 UStG). 41

Die Summe der Erstattungen beträgt unstreitig 1.956.521,74 DM netto. 42

a) Die Pflicht zur Berichtigung des Steuerbetrags nach § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. UStG ist nicht von einer Berichtigung der erteilten Rechnungen abhängig. Zwar ist nach einer Entgeltsminderung der ursprünglich ausgewiesene Steuerbetrag zu hoch. Gleichwohl ist § 14 Abs. 2 UStG im Bereich des § 17 Abs. 1 UStG - entgegen der Auffassung des Beklagten - nicht anwendbar. Es wäre widersprüchlich, wenn der wegen Entgeltsminderung nicht mehr geschuldete Steuerbetrag nunmehr nach § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG geschuldet würde; § 14 Abs. 2 Satz 1 UStG wird daher durch die speziellere Regelung des § 17 Abs. 1 UStG verdrängt (vgl. BFH-Urteil BFHE 179, 453, BStBl II 1996, 206; Widmann in Plückebaum/Malitzky, Umsatzsteuergesetz, § 14 Rz. 432). 43

b) Mangels Anwendbarkeit des § 14 Abs. 2 UStG braucht die Klägerin auch nicht nachzuweisen, dass der Vorsteuerabzug von den Empfängern der Preiserstattungen entweder nicht in Anspruch genommen oder - soweit es sich bei den Fahrzeugkäufern um Unternehmer handelte - in Höhe des in dem Erstattungsbetrag enthaltenen Steueranteils rückgängig gemacht worden ist. Vorsteuerabzugsberechtigte Abnehmer, deren Anschaffungskosten sich durch die Preiserstattung vermindert haben, sind ihrerseits zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs verpflichtet. Der Klägerin obliegt es, im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 1 AO der Finanzbehörde die Namen der Kunden mitzuteilen, an die sie im Streitjahr Treue-Boni gezahlt hat. 44

Die Revision ist wegen Erforderlichkeit einer Entscheidung des BFH zur Fortbildung des Rechts zugelassen worden, § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 1 FGO. 45

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf § 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 11, 711 der Zivilprozessordnung.
