
Datum: 07.06.2005
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 4192/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2005:0607.8K4192.02.00

Tenor:

Unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 27.6.2002 und Änderung des Umsatzsteuerbescheids 1991 vom 12.8.1996 wird die Umsatzsteuer 1991 auf 42.554 DM festgesetzt.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand	1
Die Klägerin, eine GmbH, ist die durch Umwandlung im Jahre 1992 entstandene Rechtsnachfolgerin der T KG (KG).	2
Die KG hatte Anfang 1983 (endgültige Auftragserteilung am 28.1.1983) bei der Firma N ein ...-System zur Konstruktion von ... (Hard- und Software) zum Pauschalpreis von netto 620.000 DM bestellt. Die Anlage (Hardware) wurde Anfang Juli 1983 von der N im Betrieb der Klägerin aufgestellt und die Software übergeben.	3
Vereinbarungsgemäß zahlte die Klägerin auf den Pauschalpreis von 620.000 DM am 17.2.1983 230.000 DM und, nach Bereitstellung der Hardware, am 28.7.1983 weitere 200.000 DM, jeweils zuzüglich Umsatzsteuer von (damals) 13 %, an die N.	4
Da die Anlage jedoch in der Folgezeit nicht einwandfrei funktionierte, setzte die Klägerin der N zur Behebung der Mängel eine Frist bis zum 20.3.1984 und drohte für den Fall der Nichterfüllung die Ablehnung der Leistung und die Geltendmachung von Ansprüchen an.	5
Da die Versuche zur Fehlerbeseitigung fehlschlagen, nahm die Klägerin die N schließlich "auf Rückzahlung der geleisteten Teilzahlungen" (vgl. Seite 4 des in dieser Sache ergangenen	6

Urteils des Oberlandesgerichts E - OLG - vom 6.5.1992) gerichtlich in Anspruch. Das OLG kam zum Ergebnis, dass die Klägerin berechtigt war, der N "eine Frist zur Vertragserfüllung zu setzen und nach fruchtlosem Fristablauf Schadensersatz wegen Nichterfüllung zu verlangen (§ 326 Abs. 1 BGB)", da eine Abnahme des vertraglich geschuldeten mangelbehafteten Werks nicht erfolgt sei (vgl. Seiten 22 und 23 des OLG-Urteils). Die N habe "die Klägerin so zu stellen, wie sie bei ordnungsgemäßer Vertragserfüllung stünde". Dabei dürfe sie der N die erbrachten Teilleistungen zur Verfügung stellen und einen Geldbetrag in Höhe der an die Beklagte geleisteten Zahlungen als Mindestbetrag ihres Schadens beanspruchen". Er entspreche der "Hauptsumme der Klageforderung" (Seite 24 des OLG-Urteils).

Aufgrund des OLG-Urteils zahlte die N im Jahre 1991 430.000 DM an die Klägerin. 7

Dieser Sachverhalt gelangte dem seinerzeit örtlich zuständigen Finanzamt O aufgrund einer vom Finanzamt für Großbetriebsprüfung N1 im Jahre 1995 bei der Klägerin durchgeführten Betriebsprüfung (Bp) für das Streitjahr zur Kenntnis. Der Betriebsprüfer sah in der Rückzahlung der 430.000,- DM eine Änderung der Bemessungsgrundlage im Sinne des § 17 Abs. 1 Nr. 2 UStG (Tz. 11 des Bp-Berichts vom 25.10.1995). Das Finanzamt O erließ daraufhin am 21.6.1996 für 1991 einen Umsatzsteuer-Änderungsbescheid, in dem es u.a. die Vorsteuer für den Rückzahlungsbetrag um 55.900,- DM (13 % von 430.000 DM) reduzierte. 8

Der Einspruch der Klägerin führte zu einer Teilabhilfe durch das Finanzamt O (Umsatzsteuer-Änderungsbescheid vom 12.8.1996), blieb jedoch im Streitpunkt erfolglos. In der Einspruchsentscheidung vom 27.6.2002 machte sich der zwischenzeitlich örtlich zuständig gewordene Beklagte den Standpunkt des Finanzamts für Großbetriebsprüfung zu eigen und führte aus, der der Klägerin zugebilligte und von der N an die Klägerin gezahlte Schadensersatz habe die Bemessungsgrundlage für den Vorsteuerabzug gemindert, so dass dieser zu berichtigen sei. 9

Zur Begründung ihrer dagegen geführten Klage trägt die Klägerin vor, der Beklagte sehe in der Zahlung des Schadensersatzes in Höhe von 430.000,- DM zu Unrecht eine Rückzahlung der Nettokaufpreisanzahlung im wirtschaftlichen Sinne und leite hieraus, gleichermaßen rechtsirrig, eine Änderung der Bemessungsgrundlage gem. § 17 Abs. 1 Nr. 2 UStG von 430.000,- DM auf 0,- DM her. Das OLG E habe ihr, der Klägerin, Schadensersatz in Höhe von 430.000,- DM zugesprochen. Der Umsatzsteuerbetrag von 55.900,- DM sei nicht als Schaden angesehen worden. Die Rückforderung der Vorsteuer durch den Beklagten würde zur Konsequenz haben, dass sie, die Klägerin, in Höhe der endgültig nicht als Schadensersatz geltend gemachten Vorsteuer einen weiteren Schaden erleide. Ihrer Ansicht nach sei § 17 Abs. 1 Nr. 2 UStG im Streitfall nicht einschlägig, da der Schadensersatzbetrag von 430.000,- DM nicht in "Entgelt" umgedeutet werden könne. Durch das Urteil des OLG E sei der zugrundeliegende Vertrag nicht etwa rückabgewickelt worden, sondern der Klägerin sei sog. *echter* Schadensersatz zugesprochen worden. Dies rühre daher, dass die Firma N Hard- und Software zwar geliefert habe, diese allerdings in der gelieferten Form nicht einsetzbar gewesen sei, da die N eine wesentliche Vertragsverpflichtung, nämlich die Aufstellung eines Pflichtenheftes nicht erfüllt habe. Die Klägerin habe daraufhin die vorhandene Software so angepasst, dass sie für ihre betrieblichen Erfordernisse einsetzbar geworden sei. Der daraus resultierende Mehraufwand sei der Schaden, um den es hier gehe und den das OLG E ihr, der Klägerin zugebilligt habe. Zur Bemessung des Schadens seien lediglich hilfsweise die von der Klägerin geleisteten Nettoteilanzahlungen in Höhe von 430.000,- DM herangezogen worden. Es habe sich keineswegs um die Rückzahlung von Entgelt gehandelt. 10

Im übrigen hätte der Beklagte, selbst wenn er dem Grunde nach Recht hätte, nicht den vollen Vorsteuerabzug rückgängig machen dürfen. Vielmehr hätte er nur die mit 13 % aus diesem Betrag herauszurechnende Umsatzsteuer (also nur 49.469,03 DM) als Vorsteuer kürzen dürfen. 11

Die Klägerin beantragt, 12

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 27.6.2002 und Änderung des Umsatzsteuerbescheids 1991 vom 12.8.1996 die Umsatzsteuer 1991 um 55.900 DM, hilfsweise, um 49.469 DM, niedriger festzusetzen. 13

Der Beklagte beantragt, 14

die Klage abzuweisen. 15

Der Beklagte nimmt Bezug auf die Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend vor: 16

Im Streitfall habe sich infolge der Schadensersatzleistung der N an die Klägerin deren ursprünglich gezahltes Entgelt geändert. Auf Seite 19 des Urteils des Landgerichts - LG - E heiße es dazu: "Demgemäß steht der Klägerin ein Anspruch auf Schadensersatz aus der gesamten Vereinbarung der Beklagten (=N) wegen Nichterfüllung zu. Zu den somit zu ersetzenden Schäden gehört auch das bereits gezahlte Entgelt von 430.000 DM". 17

Der Beklagte verweist ferner auf das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 28.6.2001 7 K 5008/99 (EFG 2001, 1400), bestätigt durch Urteil des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 16.1.2003 V R 72/01 (BStBl II 2003,620). Danach sei in Fällen wie dem vorliegenden entscheidend auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise abzustellen. 18

Hieraus ergebe sich, dass die Rückzahlung der 430.000 DM kein echter Schadensersatz, sondern Entgeltminderung gewesen sei. Die Klägerin habe es im Zivilprozess versäumt, die darauf entfallende Umsatzsteuer ebenfalls zurückzufordern. Dies habe sie selbst zu verantworten und begründe für sie keinen Anspruch, ihr den Vorsteuerabzug ganz oder auch nur teilweise zu belassen. 19

Wegen des Sach- und Streitstands im übrigen wird auf die Einspruchsentscheidung vom 27.6.2002, die Klagebegründung und die Klagerwiderung sowie auf die Urteile des LG E vom 19.10.1990 ... und des OLG E vom 10.6.1992 ... Bezug genommen. 20

Entscheidungsgründe 21

Die Klage ist begründet. 22

Der Beklagte hat zu Unrecht im Streitjahr den gewährten Vorsteuerabzug nach § 17 Abs. 1 Nr. 2 UStG berichtigt. Hinsichtlich der von der Klägerin erworbenen Hard- und Software hat sich durch die Schadensersatzleistung der Firma N im Jahre 1991 die Bemessungsgrundlage für diesen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG nicht geändert, so dass dementsprechend auch der dafür seitens der Klägerin in Anspruch genommene Vorsteuerabzug gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG im Streitjahr nicht zu berichtigen war. 23

Nach § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG hat der Unternehmer, der einen steuerpflichtigen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug insoweit zu berichtigen, als sich die Bemessungsgrundlage für den Umsatz geändert hat (§ 17 Abs. 1 24

Satz 1 UStG). Die Berichtigung ist für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist (§ 17 Abs. 1 Satz 3 UStG). Kommt der Steuerpflichtige seiner Berichtigungspflicht insoweit nicht nach, so kann das Finanzamt den gem. § 17 Abs. 1 Nr. 2 UStG entstandenen Anspruch auf Rückforderung abgezogener Vorsteuerbeträge von Amts wegen geltend machen (vgl. Zeuner in Bunjes/Geist, UStG, 5. Auflage, 1997, § 17 Rndnr. 5 m. w. N.).

Bei Lieferungen und sonstigen Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG) wird der Umsatz nach dem Entgelt bemessen (§ 10 Abs. 1 Satz 1 UStG). Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG). 25

Eine Änderung der Bemessungsgrundlage im Sinne des § 17 Abs. 1 UStG ist bei einer Minderung oder Erhöhung des Entgelts im Sinne des § 10 UStG für eine Lieferung oder Leistung im Sinne des § 1 Abs. 1 UStG gegeben. Entgelt ist insoweit alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, abzüglich der Umsatzsteuer (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG). Maßgebend für die Höhe des Entgelts ist, was der Leistungsempfänger vereinbarungsgemäß um der Leistung Willen aufwendet. 26

Eine nachträgliche Minderung des ursprünglich vereinbarten oder gezahlten Entgelts kann auf vertraglicher Vereinbarung, Minderung des Kaufpreises wegen eines Sachmangels der gelieferten Ware, Vergünstigungen infolge vorzeitiger Zahlungen oder Mengenrabatts oder Rücknahme der zunächst berechneten Verpackung beruhen (vgl. hierzu Zeuner in Bunjes/Geist a. a. O. § 17 Rndnr. 10 m. w. N.). 27

Dies zugrunde gelegt, wurde im Streitfall das von der Klägerin gezahlte Entgelt nicht durch die Schadensersatzleistung der Firma N gemindert. Das Entgelt im Sinne des § 10 Abs. 1 Satz 1 UStG war der von der Klägerin an die Firma N geleistete Betrag in Höhe von 485.900,- DM abzüglich der hierin enthaltenen Umsatzsteuer, also 430.000,- DM. Dem Beklagten ist zwar zuzugeben, dass der von der N geleistete Schadensersatz in Höhe von 430.000,- DM wirtschaftlich mit der abzugeltenden Leistung zusammenhängt, insoweit als - so auch das durch die Klägerin erstrittene Urteil des OLG E - das gezahlte Entgelt als Mindestschaden anzusehen war. Der Entgeltanspruch der Firma N und der Schadensersatzanspruch der Klägerin beruhen jedoch zivilrechtlich auf verschiedenen Rechtsgründen. Dadurch dass die Klägerin sich entschieden hatte, die Firma N auf Schadensersatz wegen Nichterfüllung in Anspruch zu nehmen, blieb der Erfüllungsanspruch der N erhalten und zwar in Höhe des Bruttoentgelts, denn zivilrechtlich ist die Umsatzsteuer grundsätzlich Teil des Entgelts (Heinrichs in Palandt, BGB, 62. Aufl. 2003, § 157, Rdn. 13). 28

Weil aber die Zuerkennung des Anspruchs auf Schadensersatz wegen Nichterfüllung durch das OLG E den Zahlungsanspruch der N gerade nicht zum Erlöschen gebracht, sondern der Klägerin zu einem eigenständigen Anspruch verholfen hat, handelte es sich hierbei auch nicht um die Rückerstattung des Kaufpreises (vgl. BFH-Urteil vom 04.05.1994 XI R 58/93, BStBl 1994 II, 589; Bunjes/Geist UStG, 5. Aufl., 1997 § 1 Anm. 14, Rau/Dürnwächter/Flick/Geist UStG, April 2002 § 17 Rndnr. 88). Dieser Schadensersatzanspruch muss umsatzsteuerlich für sich betrachtet werden. Ihm liegt gerade kein steuerbarer Leistungsaustausch im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG zugrunde. 29

Der Anspruch lässt sich auch nicht mit dem zivilrechtlichen Minderungsanspruch, der eine Berichtigung nach § 17 UStG zur Folge hat, vergleichen, denn der zivilrechtliche Minderungsanspruch und der zivilrechtliche Schadensersatzanspruch verfolgen unterschiedliche Ziele. Im Falle des Schadensersatzes wegen Nichterfüllung hat der 30

Schädiger den Geschädigten so zu stellen, als ob ordnungsgemäß erfüllt worden wäre. Beim Minderungsanspruch wird dagegen gerade nicht der Zustand wiederhergestellt, der ohne das schädigende Ereignis bestehen würde. Vielmehr wird der fehlerhafte Zustand belassen und dafür der Kaufpreis ermäßigt. Dementsprechend kann der Schadensersatz viel höher sein als der ursprüngliche Kaufpreis, so auch im Streitfall, wo die Klägerin zusätzlich einen Zinsschaden geltend gemacht hat, wogegen die Minderung nach § _____ BGB auf die Höhe des Kaufpreises beschränkt ist.

In diesem Zusammenhang geht der Hinweis des Beklagten auf das Urteil des Finanzgerichts Köln 7 K 5008/99 (a.a.O.), bestätigt durch Urteil des BFH V R 72/01 (a.a.O.) fehl, da dort ein in wesentlicher Hinsicht anderer Sachverhalt zu beurteilen war. In jenem Streitfall ging es darum, dass der Leistungsempfänger die Vorsteuer aus dem Restkaufpreis für eine Sägewerkmaschine, den er aufgrund eines Vergleichs mit dem Lieferanten (über die Erledigung aller wechselseitigen Forderungen) nicht mehr zu zahlen brauchte, als Vorsteuer geltend gemacht hatte. Zutreffend wertete der BFH den Vergleich als eine nachträgliche Vereinbarung über die ursprünglich vereinbarte Bemessungsgrundlage mit der Folge, dass die Vorsteuer nur für die wirklich vereinnahmte Gegenleistung (dort eine Nettoanzahlung von 130.000 DM), nicht aber für den Netto-Restkaufpreis in Anspruch genommen werden könne. 31

Im Streitfall fehlt es demgegenüber an einem Vergleichsvertrag dieser Art. Vielmehr blieb die Forderung der N, mindestens in Hinsicht auf die geleistete Anzahlung von netto 430.000 DM bestehen und erhielt die Klägerin – im Gegenzug – vom OLG eine gleich hohe Forderung zuerkannt. Bei dieser handelte es sich gerade nicht um einen Anspruch auf Rückzahlung der Anzahlung, sondern um einen eigenständigen Schadensersatzanspruch. Dieser minderte die Bemessungsgrundlage für das Umsatzgeschäft gerade nicht, sondern trat als –nicht umsatzsteuerbarer – Anspruch (sog. echter Schadensersatz) in Erscheinung. 32

Auch eine wirtschaftliche Betrachtungsweise kann im Streitfall nicht dazu führen, dass durch die steuerrechtliche Verknüpfung unterschiedlicher zivilrechtlicher Ansprüche, zivilrechtliche Wahlrechte und Gestaltungsmöglichkeiten nivelliert werden, sofern nicht ein Anwendungsfall des § 42 AO vorliegt, wofür im Streitfall keine Anhaltspunkte bestehen. 33

Für dieses Ergebnis spricht auch, dass zivilrechtlich bei vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmern die Umsatzsteuer nicht als Schaden angesehen wird und von der Klägerin im Rahmen des Zivilprozesses auch nicht als solcher geltend gemacht worden ist. Mit einer auf die Umsatzsteuer gerichteten Klage wäre die Klägerin somit bei den Zivilgerichten zwangsläufig unterlegen gewesen. Auch wird der Beklagte durch dieses Ergebnis nicht einseitig belastet, denn auch für den Leistenden, der die erhaltene Umsatzsteuer abgeführt hat, hat sich die Bemessungsgrundlage durch die Schadensersatzleistung nicht geändert. 34

Der BFH hat in seinem Urteil V 72/01 (a.a.O.) zwar offen gelassen, wie er die Rechtslage in einem Falle wie dem vorliegenden beurteilen würde, in dem die geschuldete Vergütung zunächst (wenngleich nur teilweise) gezahlt und erst danach aufgrund von Mängeln Schadensersatz verlangt worden ist. Der erkennende Senat leitet jedoch aus diesem Hinweis ab, dass der BFH diesen Fall im Sinne der hier dargestellten Lösung entscheiden würde. 35

Da ein dem Streitfall vergleichbarer Fall, soweit ersichtlich, vom BFH noch nicht entschieden worden ist, lässt der Senat gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zu. 36

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 37
