
Datum: 27.04.2006
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 4948/05
ECLI: ECLI:DE:FGK:2006:0427.10K4948.05.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden der Klägerin auferlegt.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist die umsatzsteuerliche Behandlung des Zentralregulierungsgeschäfts der Klägerin streitig.

2

Die Klägerin betrieb u. a. im Streitjahr 1995 unter ihrem damaligen Firmennamen "A" in der Rechtsform einer Genossenschaft das Zentralregulierungsgeschäft für die angeschlossenen Mitgliedfirmen. Sie übernimmt für ihre Mitglieder für die Aufträge, die von den Mitgliedern dem Lieferanten erteilt werden, das Delkredere (selbstschuldnerische Bürgschaft) sowie den gesamten Zahlungs- und Abrechnungsverkehr gegenüber dem Lieferanten einschl. des Einzugs der Rechnungsbeträge bei den Mitgliedern.

3

Die Abwicklung gestaltete sich dabei wie folgt:

4

Die Mitgliedsfirmen erteilten ihren Lieferanten im eigenen Namen und für eigene Rechnung Aufträge. Die Waren wurde unmittelbar an die Mitgliedsfirmen geliefert. Die technische Abwicklung erfolgt dergestalt, dass der Lieferant die auf das Mitglied ausgestellte Rechnung in doppelter Ausfertigung (Original und Kopie) direkt an die Klägerin sandte. Die Zentralregulierung an den Lieferanten erfolgte durch die Klägerin über von ihr erstellte Sammelisten. Sie erstellte eine als "Lieferantenabrechnung" bezeichnete Abrechnung, in der alle an die Mitglieder erteilten Warenrechnungen zusammengefasst wurden. Die Klägerin beglich die Rechnungen unter Abzug der vereinbarten 3% Skonto und des

5

Kooperationsbonus von 4%. Der Kooperationsbonus, der von dem Lieferanten an die Klägerin für die Zentralregulierung und die Bürgschaftsübernahme gezahlt wurde, wurde in den Rechnungsaufstellungen der Klägerin, die dem Lieferanten zugingen, mit Betrag unter Ausweisung der Umsatzsteuer aufgeführt. Dieser wurde von der Klägerin zutreffend als steuerpflichtiger Umsatz der Umsatzsteuer unterworfen. Die Originalrechnungen wurden an die Mitglieder weitergeleitet. Gegenüber den Mitgliedern wurden ebenfalls "Mitgliedsabrechnungen" über alle im Abrechnungszeitraum vom Lieferanten bezogenen Waren erteilt. Die Zahlung der Mitglieder an die Klägerin erfolgte regelmäßig durch Bankeinzug unter Abzug des gemäß der Geschäftsordnung gewährten Skontos von 4 %.

Vorstehende Modalitäten ergaben sich aus der Geschäftsordnung der Klägerin und den mit den einzelnen Lieferanten abgeschlossenen Kooperations-Verträgen. Wegen der Einzelheiten wird auf diese Bezug genommen (Bl. 115 ff. GA).

Die Mitglieder machten jeweils die in den Lieferantenrechnungen ausgewiesene Vorsteuer abzüglich einer Vorsteuerberichtigung für 4 % Skonto geltend. Der Lieferant ermittelte die Umsatzsteuer unter Ansatz einer Umsatzsteuerberichtigung für 3 % Skonto. Die Klägerin behandelte die von den Lieferanten eingeräumten Skontobeträge (Skontoertrag) als Vorsteuerkürzung und die an die Mitglieder weitergegebenen Skontobeträge (Skontoaufwand) als negative Umsätze. Wegen der Abwicklung im Einzelnen wird beispielhaft auf eine Mitgliederabrechnung vom 31. Oktober 1998 hingewiesen, die wie folgt aussieht:

Mitglied:

- Vorsteuer total	- 1.959,29	
- Vorsteuerberichtigung f. Skonto 4 %		
(568,20 x 16 : 116)=	- 78,37	
- abzugsfähige Vorsteuerbeträge		- 1.880,92

Lieferant:

- Umsatzsteuer total	+ 1.959,29	
- Umsatzsteuerberichtigung f. Skonto 3 %		
(426,15 x 16 : 116) =	- 58,78	
entrichtete Umsatzsteuer		+ 1.900,51

Zentralregulierer:

- Umsatzsteuer auf Skontoaufwand	- 78,37	
- Umsatzsteuer auf Skontoertrag	+ 58,78	
negative Umsatzsteuer		- 19,59

- Der dem jeweiligen Mitglied per Gutschrift in Form der Mitgliederabrechnung gewährtes Skontobetrag erfolgte dabei ohne offenen Umsatzsteuerausweis, wie sich aus dem vorstehenden Beispiel ergibt. 14
- Die Klägerin verfuhr gem. den vorstehenden Ausführungen auch in ihrer Umsatzsteuerjahreserklärung für 1995 vom 15. Januar 1997, die als Umsatzsteuerbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gilt. Die Jahreserklärung endete mit einer Umsatzsteuerschuld von 3.431.566,34 DM. 15
- Im Rahmen einer bei der Klägerin für die Jahr 1993 bis 1997 durchgeführten Betriebsprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass die Skontobeträge bei der Klägerin als durchlaufende Posten keine umsatzsteuerliche Auswirkungen hätten. Wegen der Einzelheiten wird auf Tz 41 des Prüfungsberichts vom 9. April 2003 Bezug genommen. Durch die Behandlung der "Skounterschüsse" als durchlaufende Posten ergab sich ein Umsatzsteuermehrbetrag von 28.648,20 DM (das entspricht 14.647,60 €). 16
- Der Beklagte folgte der Auffassung des Betriebsprüfers und erließ am 10. September 2003 einen Umsatzsteueränderungsbescheid, in dem er die bisher festgesetzte Umsatzsteuer neben anderen unstrittigen Punkten u. a. um den vorgenannten Betrag erhöhte. 17
- Die Klägerin legte gegen den geänderten Umsatzsteuerbescheid rechtzeitig Einspruch ein. 18
- Im Verlauf des Einspruchsverfahrens vertrat der Beklagte die Auffassung, dass die Gewährung des Skontomehrbeträge gegenüber den Mitgliedern Entgelt für eine sonstige Leistung der Mitglieder an die Klägerin darstellte. Die Klägerin hat daraufhin in der Umsatzsteuervoranmeldung 7/05 nach Erteilung entsprechender Rechnung in Form von Gutschriften den Vorsteuerabzug in Anspruch genommen. Dem hat der Beklagte zugestimmt. Wegen der Zinsproblematik nahm die Klägerin den Einspruch jedoch nicht zurück. 19
- Der Beklagte hat den Einspruch daraufhin mit Einspruchsentscheidung vom 22. November 2005 als unbegründet zurückgewiesen. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus: 20
- Der angefochtene Bescheid sei rechtmäßig. Die Klägerin könne ihre Rechtsauffassung weder auf eine richtlinienkonforme Auslegung des § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG noch auf die 6 EG-Richtlinie 77/388 EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten über die Umsatzsteuern vom 17. Mai 1977 stützen. Nach der Rechtsprechung des EuGH sei das Umsatzsteuersystem darauf angelegt, dass der Endverbraucher wirtschaftlich mit der Umsatzsteuer belastet werde. Für Unternehmer, die auf den Produktions- und Vertriebsstufen vor der Endverbraucherstufe tätig seien, müsse die Umsatzsteuerbesteuerung neutral sein. Diesen Vorgaben sei im Streitfall dadurch Rechnung getragen worden, dass die den Mitgliedern gewährten Skontomehrbeträge als Endgeld für eine sonstige Leistung der Mitglieder an die Klägerin gewertet worden und die Klägerin insoweit den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen konnte. 21
- Die von der Klägerin vertretene Rechtsauffassung finde in der EuGH-Rechtsprechung keine Grundlage. In dem von der Klägerin angeführten Urteil vom 15. Oktober 2002, Rs. C-427/98 (Kommission gegen Deutschland) habe der EuGH einen Verstoß gegen Artikel 11 der 6. EG-Richtlinie festgestellt, weil das deutsche Umsatzsteuerrecht im Fall der Erstattung von Preisnachlassgutscheinen eine Berichtigung der Besteuerungsgrundlage des 22

Steuerpflichtigen, der diese Erstattung vorgenommen habe, nicht zulasse. Nach Auffassung der Finanzverwaltung trete eine Minderung der Bemessungsgrundlage nur dann ein, wenn der Gutschein von einem Unternehmer ausgegeben werden, der mit einem eigenen Umsatz an der Fördermaßnahme beteiligt sei. Der mit dem eingelösten Gutschein verbundene finanzielle Aufwand müsse einen Umsatz in der Leistungskette Hersteller-Endverbraucher zugeordnet werden können. Dies ergebe sich aus den Randziffern 7 und 8 des BMF-Schreibens vom 19. Dezember 2003. Für den Streitfall folge daraus, dass sich aus dem strittigen Bereich Skonto keine umsatzsteuerlichen Auswirkungen für die Klägerin ergäben. Sie sei nach den zivilrechtlichen Vorgaben nicht in die betreffende Leistungskette eingebunden. Vielmehr verzögern sich die Warenlieferungen unmittelbar zwischen Lieferant und Mitglied. Die Klägerin fungiere insoweit nur als Abrechnungs- und Zahlstelle.

Die Klägerin unterhalte auch eigene (gesonderte beurteilende) Leistungsbeziehungen zu den Lieferanten und den Mitgliedern. Gegenüber den Lieferanten erbringe die Klägerin eine sonstige Leistung (Zuführung von Kunden, Zentralregulierungsgeschäft). Entgelt sei insoweit der vereinbarte und gesondert in Rechnung gestellte Kooperationsbonus. Im Verhältnis zu den Mitgliedern sei die Klägerin Empfängerin einer sonstigen Leistung (Verpflichtung, die Warenbezüge bei den von der Klägerin benannten Lieferanten und unter den von der Klägerin vereinbarten besonderen Liefer- und Preisbedingungen zu tätigen). Das er insoweit der Vorsteuerabzug erst mit Vorlage der Rechnungen im Sinne des § 14 UStG (d. h. im Jahre 2005) zustehe, werde von der Rechtsprechung des EuGH nicht in Frage gestellt.

Mit der Klage trägt die Klägerin vor: 24

Da die Klägerin ihren Mitgliedsfirmen einen höheren Skonto einräume, als sie von den Lieferanten selber gewährt erhalte, ergebe sich hieraus ein sog. "Skontounterschuss". Dieser sei umsatzsteuerlich unter sinngemäßer Anwendung von § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG und dem hierzu ergangenen BMF-Schreiben vom 03.09.1991 als negative Umsatzsteuerschuld zu behandeln. Aus der umsatzsteuerlichen Behandlung der Skontobeträge als durchlaufende Posten, komme es zu einer Doppelbelastungen an Umsatzsteuer auf die Unternehmerebene. Dies sei, wie sich aus der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs ergebe, unzulässig. 25

Das Problem lasse sich nur dadurch lösen, dass man die Skontomehrbeträge an die Mitglieder als Entgelt für sonstige Leistungen behandle (dies entspreche aber nicht der BFH-Entscheidung vom 24. Februar 1966 V 77/63) oder aber in richtlinienkonformer Auslegung des § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG in den Skontounterschüssen eine negative Umsatzsteuerschuld sehe. Während der Beklagte mit Zustimmung des Finanzministeriums NRW die erste Lösung bevorzuge, sei sie nach wie vor der Auffassung, dass der zweite Weg umsatzsteuerlich der Richtige sei. 26

Zur weiteren Begründung wird auf die von der Klägerin eingereichten Gutachten des Deutschen Wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater vom 21. März 2005 und der Seinige & Partner Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ohne Datum, eingereicht mit Schriftsatz vom 31.3.2006, Bezug genommen. 27

Die Klägerin beantragt, 28

unter Änderung des Umsatzsteueränderungsbescheid für 1995 vom 10. September 2003 und Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 22. November 2005 die Umsatzsteuer 1995 auf 1.758.998,37 € (d. h. um 14.647,60 € weniger) festzusetzen; 29

hilfsweise, eine Vorabentscheidung des Europäischen Gerichtshofs einzuholen;	
äußerst hilfsweise, die Revision zuzulassen.	31
Der Beklagte beantragt,	32
die Klage abzuweisen, hilfsweise, die Revision zuzulassen.	33
<u>Entscheidungsgründe:</u>	34
Die zulässige Anfechtungsklage ist unbegründet.	35
Der angefochtene Umsatzsteueränderungsbescheid ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin deshalb nicht in ihren Rechten, vergleiche § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung –FGO–.	36
Zwar ist die noch dem Änderungsbescheid zugrunde liegende Rechtsauffassung fehlerhaft, die Skontobeträge seien als durchlaufende Posten umsatzsteuerlich unbeachtlich. Im Ergebnis ist der Änderungsbescheid jedoch rechtmäßig, da der Skontomehrbetrag als Entgelt für eine umsatzsteuerlichpflichtige sonstige Leistung der Mitgliedsfirmen an die Klägerin deren Umsatzsteuerschuld erst dann mindern darf, wenn ein ordnungsgemäße Rechnung im Sinne des § 14 des Umsatzsteuergesetzes in der im Streitjahr 1995 geltenden Fassung –UStG– vorliegt. Dies war unstreitig erst im Jahre 2005 der Fall.	37
Das sog. Zentralregulierungsgeschäft der Klägerin besteht umsatzsteuerlich aus zwei rechtlich selbständigen Hauptleistungen, die umsatzsteuerlich getrennt zu würdigen sind:	38
Zum einen erbringt die Klägerin durch die Übernahme der selbstschuldnerischen Bürgschaft für die aus Warenbestellungen ihrer Mitgliedsfirmen resultierenden Verbindlichkeiten gegenüber den Lieferanten und die Durchführung des gesamten Zahlungs- und Abwicklungsverkehrs mit diesen den Lieferanten gegenüber eine sonstige Leistung. Hierfür erhält sie den sog. Kooperationsbonus, den sie zu Recht der Umsatzsteuer unterworfen hat und dessen umsatzsteuerliche Behandlung nicht streitig ist.	39
Zum anderen erbringen die Mitgliedsfirmen der Klägerin gegenüber eine sonstige Leistung, indem sie sich verpflichten, die Warenbezüge bei den von der Klägerin benannten Lieferanten und unter den von der Klägerin vereinbarten besonderen Liefer- und Preisbedingungen zu tätigen, sowie der Klägerin den gesamten Zahlungs- und Abwicklungsverkehr übertragen. Nur aufgrund dieser von den Mitgliedsfirmen erbrachten Eingangsleistungen kann die Klägerin ihre Ausgangsleistung, für den sie den Kooperationsbonus erhält, erbringen. Das Entgelt für diese sonstige Leistung der Mitgliedsfirmen an die Klägerin besteht in der Gewährung des Skontomehrbetrages von 1 %.	40
Diesen Skontomehrbetrag kann die Klägerin unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG als Vorsteuer abziehen. Ein solcher Vorsteuerabzug ist im Streitjahr nicht möglich, da es an einer ordnungsgemäßen Rechnung im Sinne § 14 UStG fehlt. Die Mitgliedsabrechnungen, die in Form einer Gutschrift erteilt wurden, enthalten keinen gesonderten Ausweis der Umsatzsteuer und weisen auch die empfangene Leistung nicht ordnungsgemäß aus.	41
Entgegen der Auffassung der Klägerin stellt sich im Streitfall nicht das Problem der Doppelbelastung mit Umsatzsteuer bei Einschaltung Dritter in den Zahlungsverkehr, sondern es geht um die richtige umsatzsteuerliche Einordnung der Tätigkeit der Klägerin. Geschieht	42

dies, kommt es es nicht zu einer (wie die Klägerin zutreffend ausführt zu vermeidenden) Doppelbelastung. Eine Doppelbelastung entsteht dann nicht, wenn eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt, aufgrund derer die Klägerin den Vorsteuerabzug geltend machen kann. Eine Doppelbelastung mit Umsatzsteuer in dem Fall, in dem keine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt, ist systemimmanent und ergibt sich auch aus den EG-rechtlichen Vorgaben (vgl. insoweit EuGH-Urteil vom 29. April 2004, Rs. C 152/02 (Terra Baubedarfs GmbH), Slg. 2004, I-5583).	
Eine analoge Anwendung des § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG scheidet aus. Es hat sich nicht die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz geändert.	43
Die von der Klägerin zitierten EuGH-Urteile (Urteil vom 24. Oktober 1996 Rs. C – 317/94 (Elida Gibbs Ltd.), Bundessteuerblatt –BStBl- II 2004, 324, vom 15. Oktober 2002, Rs C – 427/98 (Kommission gegen Deutschland), BStBl II 2004, 328, Slg. 2002, I – 8315) des Finanzgerichts des Landes Brandenburg (Urteil vom 25. November 2003 1 K 1387/02, Entscheidung der Finanzgerichte –EFG- 2004, 374) und des Finanzgerichts Köln (Urteil 16.07.2003 3 K 52/98, EFG 2003, 1503) sind nicht einschlägig. In all diesen Fällen ging es um die Frage der umsatzsteuerlichen Behandlung eines Preisnachlasses in einer Dreiecksbeziehung zwischen Hersteller-Großhändler, Einzelhändler und Kunde. Im Streitfall stellt der Skontomehrbetrag jedoch kein Entgeltminderung dar, sondern Entgelt für eine besondere Leistung. Eine analoge Anwendung ist nicht erforderlich, da bei ordnungsgemäßer Handhabung (Leistungsaustausch Mitgliedfirmen –Klägerin mit Umsatzsteuerausweis) keine Doppelbelastung eintritt.	44
Das BFH-Urteil vom 24. Februar 1966 V 77/63 (BStBl III 1966, 471) ist im Streitfall ebenfalls nicht einschlägig. Der BFH hatte über die umsatzsteuerliche Behandlung in den Fällen zu entscheiden, in denen die Mitgliedsfirmen vorzeitig an den Zentralregulierer zahlten und dafür (d. h. für die vorzeitige Zahlung) ein Zusatzkonto erhielten. Dabei handelt es sich zweifelsohne um einen Zahlungsabzug, der für eine vorzeitige Zahlung gewährt wurde. Im Streitfall erhalten die Mitgliedsfirmen jedoch immer 4 % "Skonto", d. h. unabhängig von der Zahlung. Deshalb kann man den Skontomehrbetrag nicht als Zahlungsabzug ansehen.	45
Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.	46
Der Senat lässt gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zu.	47
Eine Vorabentscheidung des Europäischen Gerichtshofs war nicht einzuholen, da die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben eindeutig sind und vom erkennenden Senat der Entscheidung zu Grunde gelegt wurden.	48