

Verfahrensgang:

FG Hamburg Urteil VII 156/03 vom 16. 12. 2005 (Erste Instanz) (n. v.)

Allgemein anwendbar ab 20. 02. 2009

Entscheidungsbesprechungen:

Deubner Verlag StX 2009 8

## **Minderung der Bemessungsgrundlage im Zeitpunkt der Rückgewähr des Entgelts; Änderung der Bemessungsgrundlage bei rückgängigmachung eines Umsatzes**

---

### **Leitsatz:**

1. Vereinbaren der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger die vollständige oder teilweise Rückzahlung des bereits entrichteten Entgelts, mindert sich die Bemessungsgrundlage i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG 1993 nur, soweit das Entgelt tatsächlich zurückgezahlt wird, und zwar in dem Besteuerungszeitraum, in dem die Rückgewähr erfolgt (Änderung der Rechtsprechung).
2. Eine erbrachte und bezahlte Maklerleistung kann nicht i.S. von § 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG 1993 "rückgängig gemacht" werden.

### **Tatbestand:**

I.

Streitig ist, ob sich im Jahr 1998 (Streitjahr) die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz gemäß § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder § 17 Abs. 2 Nr. 3 des Umsatzsteuergesetzes 1993 (UStG) geändert hat.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, betrieb unter der Firma "A-B Immoservice GmbH einen Immobilienservice. Sie vermittelte der "Bauträger GmbH" (später A-B Bauträger GmbH) nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) im Jahr 1997 (richtig wohl: 1996) Kaufverträge für zwei Objekte. Für die Vermittlung stellte die Klägerin unter dem 28. Januar 1997 zwei Rechnungen aus: eine Rechnung für die Vermittlung des Kaufvertrages für das Objekt W gemäß Kaufvertrag vom 7. Dezember 1996 über insgesamt DM (DM zuzüglich 15 % Umsatzsteuer in Höhe von DM) sowie eine Rechnung für die Vermittlung des Kaufvertrages für das Objekt Z gemäß Kaufvertrag vom 22. Dezember 1996 über insgesamt DM (= DM zuzüglich 15 % Umsatzsteuer in Höhe von DM).

Nach den Feststellungen des FG wurden die Rechnungen bezahlt, die Umsätze von der Klägerin im Jahr 1997 angemeldet und die darauf entfallende Umsatzsteuer entrichtet.

Die vermittelten Kaufverträge wurden nach den weiteren Feststellungen des FG "im Wesentlichen in den Jahren 1997 und 1998 aufgrund neuer Verträge aufgehoben".

Am 30. Dezember 1998 schlossen die A-B Bauträger GmbH, handelnd durch Frau A-B, sowie die A-B Immoservice GmbH, handelnd durch Herrn B, eine "Vereinbarung". In der "Präambel" heißt es, die A-B Bauträger GmbH habe für die Vermittlung der Kaufverträge vom 7. Dezember 1996 und vom 22. Dezember 1996 an die A-B Immoservice GmbH Provisionen in Höhe von DM incl. 15 % Mehrwertsteuer sowie DM incl. 15 % Mehrwertsteuer im Jahr 1997 bezahlt.

Da die A-B Bauträger GmbH ihren vertraglichen Verpflichtungen gegenüber den Käufern nicht habe nachkommen können, seien beide Kaufverträge rückgängig gemacht worden.

Für den Fall, dass die oben genannten Kaufverträge nicht ordnungsgemäß durchgeführt werden könnten, sei vereinbart worden, dass die Provisionen zurückzuzahlen seien. Die A-B Immoservice GmbH verpflichtete sich, die erhaltenen Provisionen in voller Höhe zurückzuzahlen. Die Rückzahlung erfolge "ohne gesonderte Verzinsung und nach Absprache. Die Rechnungen für die Provisionen werden hiermit storniert".

Eine schriftliche Vereinbarung über den seinerzeit abgeschlossenen Maklervertrag und dessen Inhalt liegt nicht (mehr) vor.

Ferner erteilte die A-B Immoservice GmbH der A-B Bauträger GmbH am 31. Dezember 1998 zwei Gutschriften: eine für die Vermittlung des Kaufvertrages für das Objekt W "gemäß Vereinbarung vom 30.12.1998" über insgesamt DM (= DM zuzüglich 15 % Umsatzsteuer in Höhe von DM) und eine Gutschrift für die Vermittlung des Kaufvertrages für das Objekt Z "gemäß Vereinbarung vom 30.12.1998" über insgesamt DM (= DM zuzüglich 15 % Umsatzsteuer in Höhe von DM).

In der Umsatzsteuererklärung für 1998 erklärte die A-B Immoservice GmbH u.a. diese "negativen Umsätze" zu 15 % in Höhe von DM, so dass sich insgesamt ein Überschuss in Höhe von DM ergab.

Im Rahmen einer bei der A-B Immoservice GmbH durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfung stellte die Prüferin fest, dass die Provisionen bislang nicht zurückbezahlt worden waren. Sie vertrat die Auffassung, die von der Klägerin geltend gemachte Minderung der Bemessungsgrundlage sei deshalb nicht anzuerkennen. Wenn das Entgelt --wie hier-- bereits gezahlt worden sei, reiche für eine Minderung des Entgelts nicht die bloße Vereinbarung darüber aus, sondern es sei zudem die tatsächliche Rückgewähr des gezahlten Entgelts erforderlich (Bericht vom 27. August 1999).

Dem folgend setzte das seinerzeit zuständige Finanzamt durch Bescheid vom 27. Dezember 2000 die Umsatzsteuer für 1998 ohne eine Minderung der Bemessungsgrundlage fest.

Gegen diesen Bescheid legte die A-B Immoservice GmbH Einspruch ein.

Nachdem ein Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der A-B Bauträger GmbH mangels Masse abgewiesen und die Auflösung der GmbH am 25. April 2002 in das Handelsregister eingetragen worden waren, schloss die A-B Bauträger GmbH i.L. mit der Klägerin (vormals A-B Immoservice GmbH) am 1./2. November 2002 folgende "Vereinbarung":

"Die Rückzahlung gemäß Vereinbarung vom 30.12.1998 erfolgt nunmehr in monatlichen Raten von zunächst mindestens 1 000,00 € beginnend mit dem Monat November 2002.

Die Ratenhöhe von zunächst 1 000,00 € monatlich ist bis zum 31.12.2003 befristet, da die ... (Klägerin) bis zum 31.12.2003 erhebliche Investitionen zu tätigen hat.

Danach wird die Ratenhöhe auf mindestens 5 000,00 € monatlich festgesetzt.

Höhere Rückzahlungen sind jederzeit möglich."

Die Vereinbarung ist für die A-B Bauträger GmbH i.L. unterschrieben von Herrn B und für die Klägerin von Frau A-B.

Am 1./3. November 2002 trat die A-B Bauträger GmbH i.L. "aus ihren Ansprüchen gegenüber" der Klägerin in Höhe von € einen Teilbetrag in Höhe von € an Frau A-B ab, die die Abtretung annahm.

Nach den --nicht näher belegten-- Feststellungen des FG zahlte die Klägerin in den Jahren 2003 und 2004 "insgesamt € entweder an die A-B Bauträger GmbH i.L. oder an Frau A-B".

Durch Einspruchsentscheidung vom 16. Juni 2003 wies der inzwischen zuständig gewordene Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) den Einspruch der Klägerin gegen den Umsatzsteuerbescheid für 1998 vom 27. Dezember 2000 als unbegründet zurück.

Das FG wies die Klage ab. Es führte zur Begründung im Wesentlichen aus, die Bemessungsgrundlage habe sich im Streitjahr 1998 nicht gemäß § 17 UStG geändert. Eine Minderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG nach Vereinnahmung des Entgelts --wie hier-- setze dessen tatsächliche Rückgewähr voraus, die im Streitjahr nicht erfolgt sei.

Das FG bezog sich zur Begründung u.a. auf die Urteile des FG Hamburg vom 30. November 1983 II 132/80 ("Entscheidungen der Finanzgerichte" --EFG-- 1984, 468 ), des FG Baden-Württemberg vom 30. November 2000 14 K 185/99 (EFG 2001, 597 ) und des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) vom 29. Mai 2001 Rs. C-86/99 , Freemans (Slg. 2001, I-4167, **BFH**/NV Beilage 2001, 185, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2001, 349 ) sowie auf Stadie in Rau/Dürwächter (Umsatzsteuergesetz, § 17 Rz. 86, jetzt Rz. 111).

Es führte u.a. ferner aus, das Urteil des Bundesfinanzhofs (**BFH**) vom 30. November 1995 V R 57/94 (BFHE 179, 453 , BStBl II 1996, 206 ) stehe seiner, des FG, Auffassung nicht entgegen. Zwar habe der **BFH** in dieser Entscheidung eine Vereinbarung über eine Kaufpreisminderung als ausreichend für eine Änderung der Bemessungsgrundlage i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG angesehen. Doch habe in dem diesem Urteil zugrunde liegenden Fall die Steuerpflichtige den zurückzuzahlenden Betrag aufgrund einer eigenen konkreten und tatsächlich durchgeführten Stundungs- und Ratenzahlungsvereinbarung (zunächst) behalten, so dass der Rechtsgrund für die Überlassung des zurückzuzahlenden Betrages nicht mehr die Vereinbarung des Kaufpreises für die ausgeführte Grundstückslieferung gewesen sei. Der **BFH** habe in dem entschiedenen Fall darauf abgestellt, dass die Steuerpflichtige den zurückzuzahlenden Betrag nicht mehr in unmittelbarem Zusammenhang mit der Lieferung als Gegenleistung erhalten habe, sondern aufgrund der ernsthaft vereinbarten Stundung der Rückzahlungsbeträge (zunächst) habe behalten dürfen, so dass die Vereinbarung über die Stundung und Ratenzahlung unmittelbar die Bemessungsgrundlage geändert habe. Diese neue Vereinbarung habe die ursprüngliche Einigung über den Kaufpreis beeinflusst und somit die Bemessungsgrundlage geändert.

Die Vereinbarung vom 30. Dezember 1998 zwischen der A-B Immoservice GmbH und der A-B Bauträger GmbH i.L. erfülle diese Anforderungen jedoch nicht, so dass der erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung durch diese Vereinbarung nicht geändert worden sei. Konkretisiert worden sei diese Vereinbarung erst durch die neue

Vereinbarung im November 2002. Erst danach seien auch tatsächliche Zahlungen erfolgt. Da zudem jedenfalls anders als in dem durch den **BFH** entschiedenen Fall im Streitjahr 1998 und in den darauf folgenden Jahren bis Ende 2002 keine tatsächliche Erfüllung vorgenommen worden sei, könne sich die Klägerin nicht mit Erfolg auf das **BFH**-Urteil in BFHE 179, 453, BStBl II 1996, 206 berufen.

Im Übrigen sei zweifelhaft, ob die Vereinbarung vom 30. Dezember 1998 überhaupt ernsthaft gewollt gewesen sei, wie es der **BFH** in dem bezeichneten Urteil voraussetze.

Dagegenspreche, dass in dem Insolvenzeröffnungsverfahren der A-B Bauträger GmbH die Forderung gegen die Klägerin erkennbar nicht geltend gemacht worden sei. Voneinander unabhängige Dritte hätten sich im Geschäftsverkehr nicht auf eine solche Vereinbarung eingelassen, bei der weder die Rückzahlung konkretisiert noch Sicherheiten vereinbart seien. Beides erscheine angesichts der Höhe der Forderung nicht nachvollziehbar. Des Weiteren sei die Vereinbarung vom 30. Dezember 1998 in der Weise ungewöhnlich, als dort neben der fehlenden Konkretisierung der Rückzahlung keine Sicherheiten für die Rückzahlung der erhaltenen Provision vereinbart seien.

Auch das **BFH**-Urteil vom 13. Dezember 1995 XI R 16/95 (BFHE 179, 465, BStBl II 1996, 208) führe zu keiner anderen Beurteilung. Danach könne es in den Fällen der Minderung aufgrund von Mängelrügen (§ 465 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) bereits im Zeitpunkt der Erteilung von Gutschriften zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage kommen, wenn sich der Verkäufer auf Verlangen des Käufers mit der Minderung durch die Erteilung von Gutschriften auf einem separaten Konto des Verkäufers einverstanden erklärt habe. Dieses Einverständnis sei erfolgt. Damit sei die Forderung teilweise erloschen, was wiederum eine Änderung der Bemessungsgrundlage nach sich gezogen habe.

Damit sei der Streitfall nicht vergleichbar. Die Klägerin habe eine Maklerleistung erbracht, nämlich die Vermittlung der Verträge aus dem Jahr 1997. Die Vereinbarung vom 30. Dezember 1998 habe --wie dargelegt-- mangels hinreichender Konkretisierung keinen unmittelbaren Einfluss auf die Leistung und Gegenleistung gehabt.

Eine sinngemäße Anwendung des § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG komme ebenfalls nicht in Betracht. Es sei keine sonstige Leistung (die erbrachte Maklerleistung) "rückgängig gemacht" worden.

Mit der Revision macht die Klägerin im Wesentlichen geltend, im Streitfall sei aufgrund nachträglicher vertraglicher Vereinbarung vom 30. Dezember 1998 der Anspruch auf die bereits gezahlte Maklervergütung weggefallen. Dies habe zu einem Anspruch der A-B Bauträger GmbH auf Rückzahlung geführt. Dieser Rückzahlungsanspruch führe bei der Berechnung der Umsatzsteuer nach vereinbarten Entgelten --wie hier-- nach dem **BFH**-Urteil in BFHE 179, 453, BStBl II 1996, 206 zu einer Veränderung der Bemessungsgrundlage mit sofortiger steuerlicher Wirkung, wenn diese Vereinbarung ernsthaft vereinbart worden sei. Das sei hier der Fall, wie die tatsächlichen Zahlungen in späteren Jahren zeigten.

Überdies würde die Ansicht des FG zu zahlreichen Folgeproblemen führen. Es würde sich beispielsweise die Frage stellen, ob die Zahlung der ersten Rate im Jahr 2002 zur vollständigen Änderung der Bemessungsgrundlage im Jahr 2002 führe oder ob sich die Bemessungsgrundlage seit 2002 und in den Folgejahren sukzessive mit jeder einzelnen Zahlung ändere. Weiter würde sich die Frage stellen, ob die im Jahr 2002 erfolgte Abtretung zur Änderung der Bemessungsgrundlage in Höhe der abgetretenen Forderung oder nur in Höhe der tatsächlich gezahlten Raten in den Folgejahren führe.

Die Klägerin beantragt, unter Aufhebung des angefochtenen Urteils und der Einspruchsentscheidung vom 16. Juni 2003 den Umsatzsteuerbescheid für 1998 vom 27.

Dezember 2000 dahingehend zu ändern, dass der Überschuss um DM erhöht und auf DM festgesetzt wird, hilfsweise, die Sache an das FG zurückzuverweisen.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Es hält die Vorentscheidung für zutreffend und tritt dem Vorbringen der Klägerin entgegen.

## Gründe:

II.

Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

Das FG hat zu Recht eine Änderung der Bemessungsgrundlage gemäß § 17 UStG im Streitjahr 1998 verneint.

1. Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UStG geändert, so hat der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag entsprechend zu berichtigen (§ 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG). Die Berichtigung der Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG ist für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist (§ 17 Abs. 1 Satz 3 UStG).

a) Bei der hier vorliegenden sonstigen Leistung i.S. des § 3 Abs. 9 UStG (Vermittlungsleistung) der Klägerin wird --wie bei einer Lieferung-- 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).

Maßgebend für die Höhe des Entgelts ist, was der Leistungsempfänger vereinbarungsgemäß für die Leistung aufwendet. Dem entspricht, dass die zunächst maßgebende vereinbarte Bemessungsgrundlage durch eine nachträgliche Vereinbarung mit umsatzsteuerrechtlicher Wirkung verändert (erhöht oder ermäßigt) werden kann, und dass die Leistung des Unternehmers "letztendlich" nur mit der Bemessungsgrundlage besteuert wird, die sich aufgrund der von ihm wirklich vereinnahmten Gegenleistung ergibt (vgl. **BFH**-Urteile in BFHE 179, 453, BStBl II 1996, 206, unter II.1.a, m.w.N.; vom 28. September 2000 V R 37/98, BFH/NV 2001, 491; vom 16. Januar 2003 V R 72/01, BFHE 201, 335, BStBl II 2003, 620, unter II.1.a).

b) Damit übereinstimmend ist nach Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a 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) Bemessungsgrundlage bei Dienstleistungen alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Dienstleistende für diese Umsätze vom Dienstleistungsempfänger erhält oder erhalten soll. Bemessungsgrundlage im Sinne dieser Bestimmung ist die tatsächlich erhaltene Gegenleistung für die erbrachte Leistung (vgl. **BFH**-Urteile vom 16. März 2000 V R 16/99, BFHE 191, 94, BStBl II 2000, 360, m.w.N.; in BFHE 201, 335, BStBl II 2003, 620, unter II.1.b).

2. Nach der bisherigen Rechtsprechung des Senats im Urteil in BFHE 179, 453, BStBl II 1996, 206 ist der für eine Lieferung geschuldete Steuerbetrag bereits in dem Besteuerungszeitraum zu berichtigen, in dem eine --jedenfalls wirksame und ernsthafte (vgl. die Urteilsgründe unter II.1.)-- Vereinbarung über die Herabsetzung

des Kaufpreises geschlossen worden ist, und nicht erst im Besteuerungszeitraum ihrer Erfüllung.

3. Ob bei Anwendung der Grundsätze dieses Urteils in BFHE 179, 453, BStBI II 1996, 206 auf den im vorliegenden Streitfall gegebenen Sachverhalt schon mangels ernsthafter Vereinbarung --wie das FG meint-- nicht von einer Minderung der Bemessungsgrundlage ausgegangen werden kann, bedarf keiner Entscheidung. Denn an der Rechtsprechung des Senats im Urteil in BFHE 179, 453, BStBI II 1996, 206 kann nach dem EuGH-Urteil Freemans in Slg. 2001, I-4167, BFH/NV Beilage 2001, 185, UR 2001, 349 nicht mehr festgehalten werden.

a) Nach diesem zu Art. 11 Teil A Abs. 3 Buchst. b, Art. 11 Teil C Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG ergangenen Urteil führt die Erteilung einer Gutschrift (Rabatt) auf den Katalogpreis einer gelieferten Ware nicht bereits bei Entstehung dieses Rückvergütungsanspruchs des Kunden, sondern erst dann zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage, wenn der Kunde tatsächlich über die Gutschrift durch Auszahlung oder anderweitig verfügt hat (vgl. Randnrn. 25, 31 der Urteilsgründe).

b) Der erkennende Senat ist dieser Rechtsprechung des EuGH bereits für Über- oder Doppelzahlungen gefolgt. Er hat entschieden, dass eine Minderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 UStG nicht schon dann eintritt, wenn ein Rückzahlungsanspruch des Zahlenden aus ungerechtfertigter Bereicherung besteht, sondern (erst) dann, wenn Über- oder Doppelzahlungen (tatsächlich) zurückgezahlt werden (vgl. BFH-Urteil vom 19. Juli 2007 V R 11/05, BFH/NV 2007, 2431, unter II.2.d).

c) Deshalb rechtfertigt --wie das FG zu Recht entschieden hat-- allein die Vereinbarung einer Herabsetzung des Entgelts keine Minderung der Bemessungsgrundlage i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG, wenn das Entgelt bereits vereinnahmt worden ist. Hinzu kommen muss in diesem Fall noch die tatsächliche Rückgewähr des ursprünglich gezahlten Entgelts (vgl. FG Hamburg, Urteil in EFG 1984, 468; FG Baden-Württemberg, Urteil in EFG 2001, 597; Stadie in Rau/Dürwächter, a.a.O., § 17 Rz. 111).

d) Dieses Erfordernis der Rückzahlung des gezahlten Entgelts entspricht dem Zweck des § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG.

Die Vorschrift soll den --unter II. 1. a dargelegten-- Grundsatz verwirklichen, dass sich die Umsatzbesteuerung (letztlich) auf den Umfang der tatsächlich vereinbarten Gegenleistung beschränkt (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 2431, unter II.2.c). Die Vorschrift berücksichtigt auch, dass die Besteuerung nach dem Sollprinzip -- Entstehung der Umsatzsteuer und die Abziehbarkeit der in Rechnung gestellten Vorsteuer bereits mit Ausführung der Leistung ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt der Vereinnahmung der Gegenleistung (vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG und § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG)-- auf der am Regelfall orientierten Erwartung des Gesetzgebers beruht, der Leistungsempfänger werde die Forderung des Leistenden befriedigen und damit das betragsmäßige Gleichgewicht von Vorsteuerabzug und Umsatzsteuerschuld herstellen (vgl. BFH-Urteile vom 31. Mai 2001 V R 71/99, BFHE 196, 330, BStBI II 2003, 206, unter II.2.; vom 22. April 2004 V R 72/03, BFHE 205, 525, BStBI II 2004, 684, unter II.1.a).

Bei einer Besteuerung nach vereinbarten Entgelten bildet die Solleinnahme zwar zunächst die Bemessungsgrundlage. Hat der leistende Unternehmer das Entgelt aber einmal insgesamt vereinnahmt, bleibt für eine Sollbesteuerung kein Raum. Die Bemessungsgrundlage kann in diesem Fall nicht mehr durch (bloße) Vereinbarung, sondern nur durch tatsächliche Rückzahlung des vereinnahmten Entgelts geändert

werden. Erst im Besteuerungszeitraum, in dem das Entgelt tatsächlich zurückbezahlt ist, ist die Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG zu berücksichtigen.

4. Soweit der XI. Senat des **BFH** angenommen hat, eine Änderung der Bemessungsgrundlage i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG könne bereits dann vorliegen, wenn ein Versandhandelsunternehmen einem Kunden aufgrund einer Mängelrüge eine Gutschrift erteile, ohne dass es hierfür der Inanspruchnahme der Gutschrift durch den Kunden bedürfe (vgl. **BFH**-Urteil in BFHE 179, 465 , BStBl II 1996, 208 , unter II.1.b), hat der XI. Senat auf Anfrage mitgeteilt, dass er an dieser Rechtsprechung nicht festhält.
5. Im Streitfall hat nach den Feststellungen des FG die A-B Bauträger GmbH das ursprünglich vereinbarte und unter dem 28. Januar 1997 in Rechnung gestellte Entgelt für die Maklerleistung der A-B Immoservice GmbH bezahlt. Da die A-B Immoservice GmbH dieses Entgelt im Streitjahr 1998 nicht zurückgezahlt hat, scheidet in diesem Jahr eine Änderung der Bemessungsgrundlage aus, wie das FG zu Recht entschieden hat.

Eine Änderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kommt frühestens ab dem Jahr 2002 in Betracht, soweit --was angesichts der hier vorliegenden Besonderheiten des Sachverhalts, insbesondere der Verflechtung der beteiligten Unternehmen und Personen besonderer Prüfung bedarf-- tatsächlich das von der A-B Immoservice GmbH in den Rechnungen vom 28. Januar 1997 aufgeführte Entgelt zurückgezahlt worden ist.

6. Auch eine sinngemäße Anwendung des § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG hat das FG zu Recht abgelehnt.

Nach § 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG gilt § 17 Abs. 1 UStG sinngemäß, wenn eine steuerpflichtige Lieferung, sonstige Leistung oder ein steuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb rückgängig gemacht worden ist. § 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG ist im Streitfall nicht anwendbar, weil die von der A-B Immoservice GmbH erbrachten Maklerleistungen --sonstige Leistungen i.S. von § 3 Abs. 9 UStG-- nicht "rückgängig gemacht worden" sind.

§ 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG greift nicht ein bei einer erbrachten sonstigen Leistung (§ 3 Abs. 9 UStG), die sich als reine Dienstleistung darstellt und sich mit ihrer Erbringung verbraucht hat und deshalb nicht mehr rückgängig gemacht werden kann (vgl. Stadie, a.a.O., § 17 Rz. 259; für erbrachte und bezahlte Geschäftsführungsleistungen: FG Hamburg, Urteil vom 5. Februar 1987 V 334/85 , EFG 1987, 380 ).

So liegt es im Streitfall. Wer für den Nachweis der Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrags oder für die Vermittlung eines Vertrags einen Maklerlohn verspricht, ist zur Entrichtung des Lohnes nur verpflichtet, wenn der Vertrag infolge des Nachweises oder infolge der Vermittlung des Maklers zustande kommt (§ 652 Abs. 1 Satz 1 BGB). Wird der Vertrag unter einer aufschiebenden Bedingung geschlossen, so kann der Maklerlohn erst verlangt werden, wenn die Bedingung eintritt (§ 652 Abs. 1 Satz 2 BGB). Im Streitfall hat die A-B Immoservice GmbH ihre Maklerleistungen gegenüber der A-B Bauträger GmbH erbracht, wie sich aus den Rechnungen vom 28. Januar 1997 und der Begleichung dieser Rechnungen ergibt.

#### **Normen:**

UStG:3/9 UStG:10/1 UStG:17/1/1/1 UStG:17/2/3 EWGRichtl-77/388:11/A/1/a EWGRichtl-77/388:11/A/3/b EWGRichtl-77/388:11/C/1 BGB:652

**Fundstellen:**

BFH/NV-2009-0316  
BFHE-0221-0162  
BStBl-2009-II-0250  
DStZ-2009-0138  
HFR-2009-0163  
UR-2009-0094  
UVR-2009-0101

**Zitate:**

Robisch UR 2009 343  
Deubner Verlag StX 2009 8

---



## **Freemans plc gegen Commissioners of Customs & Excise**

### **"Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie - Besteuerungsgrundlage - Im Zeitpunkt der Bewirkung des Umsatzes erhaltener Rabatt - Preisnachlass nach der Bewirkung des Umsatzes"**

---

#### **Leitsatz:**

Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b und Teil C Absatz 1 der Sechsten Richtlinie 77/38 8/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage ist dahin auszulegen, dass die Besteuerungsgrundlage für die Lieferung von Waren, die ein Kunde aus einem Versandhauskatalog für seinen Eigengebrauch bestellt, im vollen Katalogpreis der dem Kunden verkauften Waren besteht, auch wenn der Lieferer dem Kunden einen Rabatt auf den Katalogpreis gewährt, der dem Kunden bei Zahlung der Raten an den Lieferer auf einem gesonderten Konto gutgeschrieben wird und den er sich sofort auszahlen lassen oder über den er sofort in anderer Weise verfügen kann; von dem Katalogpreis ist der genannte Rabatt abzuziehen, sobald der Kunde ihn sich auszahlen lässt oder in anderer Weise darüber verfügt.

#### **Tatbestand:**

1

Das VAT and Duties Tribunal, London, hat mit Beschluss vom 14. Januar 1999, beim Gerichtshof eingegangen am 12. März 1999, gemäß Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) eine Frage nach der Auslegung des Artikels 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b und Teil C Absatz 1 der Sechsten Richtlinie 77/38 8/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2

Diese Frage stellt sich in einem Rechtsstreit zwischen der Freemans plc (im Folgenden: Freemans) und den im Vereinigten Königreich für die Erhebung der Mehrwertsteuer zuständigen Commissioners of Customs & Excise (im Folgenden: Commissioners) über die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer bei Gegenständen, die im Rahmen eines von Freemans eingeführten Systems der Verkaufsförderung geliefert werden.

#### **Gemeinschaftsrecht**

3

Artikel 5 Absatz 1 in Abschnitt V ("Steuerbarer Umsatz") der Sechsten Richtlinie lautet:

"Als Lieferung eines Gegenstands gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen."

4

Artikel 11 Teil A Absätze 1 Buchstabe a und 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie sieht vor:

"A. *Im Inland*

(1) Die Besteuerungsgrundlage ist:

a) bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter den Buchstaben b), c) und d) genannt sind, 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;

...

(3) In die Besteuerungsgrundlage sind nicht einzubeziehen:

...

b) die Rabatte und Rückvergütungen auf den Preis, die dem Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger eingeräumt werden und die er zu dem Zeitpunkt erhält, zu dem der Umsatz bewirkt wird."

5

Artikel 11 Teil C Absatz 1 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie lautet:

"C. *Verschiedene Bestimmungen*

(1) Im Falle der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes wird die Besteuerungsgrundlage unter von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert."

6

Artikel 27, der den Abschnitt XV ("Vereinfachungsmaßnahmen") der Sechsten Richtlinie bildet, hat folgenden Absatz 1:

"Der Rat kann auf Vorschlag der Kommission einstimmig jeden Mitgliedstaat ermächtigen, von dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten. Die Maßnahmen zur Vereinfachung der Steuererhebung dürfen den Betrag der im Stadium des Endverbrauchs fälligen Steuer nur in unerheblichem Maße beeinflussen."

## **Nationales Recht**

7

Das Vereinigte Königreich führte gemäß Artikel 27 der Sechsten Richtlinie Sonderregelungen für Einzelhändler ein, nach denen diese die Mehrwertsteuer auf ihre Ausgangsumsätze anhand des Gesamtwerts der steuerpflichtigen Lieferungen in einem Abrechnungszeitraum auf der Grundlage der "täglichen Gesamteinnahmen" berechnen können anstatt anhand des Wertes jeder einzelnen Lieferung.

8

Bis zum 28. Februar 1997 konnten Einzelhändler im Vereinigten Königreich ihre täglichen Gesamteinnahmen nach der Standardmethode für Gesamteinnahmen (standard method of gross takings, im Folgenden: SMGT) berechnen, die auf die von dem Einzelhändler in einem Abrechnungszeitraum erhaltenen Zahlungen abstellte. Mit Wirkung vom 1. März 1997 hob das Vereinigte Königreich die SMGT auf und verlangte von den Einzelhändlern, ihre Gesamteinnahmen nach einer neuen Regelung zu berechnen, die auf der fakultativen Methode der Berechnung der Gesamteinnahmen (optional method of gross takings, im Folgenden: OMGT) beruhte. Die OMGT stellte auf den insgesamt vom Einzelhändler in Rechnung gestellten Betrag ab.

### **Ausgangsverfahren und Vorlagefrage**

9

Freemans verkauft ihre Waren auf dem Versandweg; dabei verwendet sie Kataloge, die sie Einzelnen mit der Aufforderung zusendet, Vertreter für sie zu werden. Freemans hat ungefähr 900.000 aktive Vertreter, die Waren entweder für sich selbst bestellen (im Folgenden: Eigenerwerb) oder für andere Kunden. Die Bezahlung erfolgt bei diesen Käufen im Rahmen eines von Freemans eingeführten Systems eigenfinanzierter Kredite, wonach die Vertreter für die Waren den im Katalog genannten Preis (im Folgenden: Katalogpreis) in Raten abzahlen, und zwar im Allgemeinen über einen Zeitraum von 50 Wochen. Freemans hat in ihren Büchern für die Vertreter ein gesondertes Guthabenkonto eingerichtet, auf das diesen automatisch 10 % jeder ihrer Überweisungen an Freemans gutgeschrieben werden; bei diesem Betrag handelt es sich, genauer gesagt, um einen Rabatt von 10 % für den Eigenerwerb (im Folgenden: Eigenerwerbsrabatt) und eine Provision von 10 % für den Erwerb für andere Kunden (im Folgenden: Provision).

10

Der Vertreter kann sich den seinem Konto gutgeschriebenen Betrag jederzeit durch Scheck, durch Postüberweisung oder in Form von Losen der staatlichen Lotterie auszahlen lassen; außerdem kann er ihn zur Ausgleichung der eigenen Schulden oder derjenigen eines Kunden oder aber für neue Käufe verwenden, bei denen er Anspruch auf einen neuen Rabatt von 10 % hat. Die Vertreter dürfen jedoch nicht von vornherein den Katalogpreis abzüglich Eigenerwerbsrabatt zahlen.

11

Hält der Vertreter einen Zahlungstermin nicht ein, so wird der gesamte Sollbetrag auf seinem Konto sofort fällig. In einem solchen Fall kann der Eigenerwerbsrabatt oder die Provision nicht mehr ausgezahlt werden, bis das Konto ausgeglichen ist.

12

Wird der auf dem Konto der Vertreter gutgeschriebene Betrag innerhalb eines bestimmten Zeitraums nicht beansprucht, wird er von Freemans ausgebucht. In der Praxis verlieren die

Vertreter ihren Anspruch auf Erhalt des Eigenerwerbsrabatts jedoch auch dann nicht, wenn sie ihn verspätet geltend machen und er verjährt ist. Allerdings wird ein erheblicher Teil dieser Eigenerwerbsrabatte tatsächlich nicht beansprucht und verbleibt bei Freemans.

13

Nach der SMGT konnte Freemans von ihren täglichen Gesamteinnahmen von vornherein den Eigenerwerbsrabatt abziehen. Seit dem 1. März 1997, seit dem die OMGT angewandt wird, hat Freemans ihre täglichen Gesamteinnahmen ohne Abzüge für die Eigenerwerbsrabatte zu berechnen, sofern und solange sie nicht von dem Vertreter in bar abgehoben oder zum Abzug vom Kaufpreis von Waren verwendet werden.

14

Ungeachtet der Aufhebung der SMGT erstellte Freemans ihre Mehrwertsteuererklärungen für die Zeiträume April und Juli 1997 weiterhin auf deren Grundlage, d. h. sie zog den Eigenerwerbsrabatt vom Katalogpreis ab. Die Commissioners jedoch besteuerten die Umsätze von Freemans nach der neuen Methode OMGT. Gegen die entsprechende Entscheidung erhob Freemans Klage beim VAT and Duties Tribunal, London.

15

Vor diesem Gericht vertritt Freemans die Ansicht, dass Besteuerungsgrundlage für die einem Vertreter für den Eigengebrauch gelieferten Waren deren Katalogpreis abzüglich des Eigenerwerbsrabatts des Vertreters sei, da sich Freemans nie in einer vertraglichen Lage befinde, in der sie gegen den Vertreter Anspruch auf den vollen Katalogpreis habe.

16

Die Commissioners halten dem entgegen, dass die Gegenleistung im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie bei zutreffender Auslegung der zwischen Freemans und ihrem Vertreter geschlossenen Vereinbarung der volle im Katalog genannte Kaufpreis der Waren sei, zu dessen Zahlung an Freemans der Vertreter vertraglich verpflichtet sei.

17

Das vorliegende Gericht führt aus, die Commissioners verlangten von Freemans die Mehrwertsteuer nicht auf einen höheren als den vom Endverbraucher tatsächlich gezahlten Betrag. Außerdem liege der Zeitpunkt der Warenlieferung, für die der Eigenerwerbsrabatt gewährt werde, vor der Bezahlung der betreffenden Waren, die zur Entstehung des Rabatts führe. Diese Umstände sprächen dafür, die Klage von Freemans abzuweisen.

18

Da das VAT and Duties Tribunal, London, jedoch der Ansicht ist, dass die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits eine Auslegung des Artikels 11 der Sechsten Richtlinie erfordere, hat es das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Was ist bei richtiger Auslegung von Artikel 11 Teil A und Teil C der Sechsten Richtlinie die Besteuerungsgrundlage bei Waren, die aus einem Versandhauskatalog von einem Kunden für seinen Eigengebrauch bestellt und ihm geliefert wurden, wenn der Lieferer dem Kunden im Rahmen eines Systems eigenfinanzierter Kredite einen Rabatt auf den Katalogpreis

(Eigenerwerbsrabatt) gewährt, der dem Kunden bei Zahlung der Raten an den Lieferer (oder bei der Verwendung eines Eigenerwerbsrabatts für die Verringerung oder Tilgung einer Rate) gutgeschrieben wird, wobei sich der Kunde den aus Zahlungen erwachsenen Eigenerwerbsrabatt sofort auszahlen lassen oder darüber verfügen kann, selbst wenn er noch künftige Ratenzahlungen schuldet?

Ist die Besteuerungsgrundlage:

1. der volle Katalogpreis der dem Kunden verkauften Waren abzüglich des Eigenerwerbsrabatts auf diesen Preis, oder
2. der volle Katalogpreis der dem Kunden verkauften Waren, von dem der Eigenerwerbsrabatt abgezogen wird, sobald er dem Kunden gutgeschrieben wird, oder
3. der volle Katalogpreis der dem Kunden verkauften Waren, von dem der Eigenerwerbsrabatt abgezogen wird, sobald er vom Kunden abgehoben oder verwendet wird, oder
4. ein anderer - gegebenenfalls: welcher - Betrag?

## **Gründe:**

### **Zur Vorlagefrage**

19

Zunächst ist daran zu erinnern, dass immer dann, wenn sich wie im Ausgangsverfahren die Frage der Einstufung eines Preisbestandteils stellt, der in die Besteuerungsgrundlage einfließen oder umgekehrt ausdrücklich ausgeschlossen sein könnte, zuerst zu prüfen ist, ob dieser Preisbestandteil in eine der in Artikel 11 Teil A Absätze 2 und 3 der Sechsten Richtlinie aufgeführten Gruppen gehört; nur dann, wenn dies zu verneinen ist, ist auf die allgemeine Definition der Besteuerungsgrundlage in Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a dieser Richtlinie zurückzugreifen (Urteil vom 27. März 1990 in der Rechtssache C 126/88, Boots Company, Slg. 1990, I-1235, Randnr. 16).

20

Die Kommission trägt in diesem Zusammenhang vor, dass der Wortlaut des Artikels 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie insbesondere in der französischen Sprachfassung nahe lege, dass die Rabatte und Rückvergütungen auf den Preis im Sinne dieser Bestimmung erhalten seien, sobald der Abnehmer einen Rechtsanspruch auf sie erworben habe. Da im Ausgangsverfahren der Vertreter zu dem Zeitpunkt Anspruch auf den Eigenerwerbsrabatt habe, zu dem er den Gegenstand kaufe, sei diese Bestimmung mit der Folge anwendbar, dass Besteuerungsgrundlage von Anfang an der Katalogpreis abzüglich des Rabatts sei.

21

Die Regierung des Vereinigten Königreichs und die griechische Regierung vertreten die Ansicht, dass ein solcher Anspruch auf Gewährung eines Rabatts für die Anwendbarkeit von Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie nicht ausreiche. Im Zeitpunkt der Lieferung der erworbenen Gegenstände stelle der volle Katalogpreis die Gegenleistung dar, weil der Vertreter diesen an Freemans zu zahlen habe.

22

Nach dem Wortlaut von Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie sind die Rabatte und Rückvergütungen auf den Preis, die dem Abnehmer eingeräumt werden und die er zu dem Zeitpunkt erhält, zu dem der Umsatz bewirkt wird, nicht in die Besteuerungsgrundlage einzubeziehen. Bewirkt im Sinne dieser Bestimmung wird der Umsatz bei der Lieferung von Gegenständen gemäß Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie in dem Zeitpunkt, in dem die Befähigung, über den gekauften Gegenstand zu verfügen, übertragen wird, im Ausgangsverfahren also in dem Zeitpunkt, in dem die Waren von dem Vertreter übernommen werden.

23

Würden die Käufer im Zeitpunkt dieser Übertragung einen ermäßigten Preis zahlen, so erhielten sie einen Rabatt; würde ihnen der Verkäufer einen Teil des bereits gezahlten Preises erstatten, so erhielten sie eine Rückvergütung im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie (in diesem Sinn Urteil *Boots Company*, Randnr. 18).

24

Dies ist jedoch im Ausgangsverfahren nicht der Fall. Zu dem genannten Zeitpunkt haben die Vertreter nämlich den vollen Katalogpreis in Raten zu zahlen, während Freemans verpflichtet ist, auf einem gesonderten Konto einen Wert in Höhe von 10 % jeder Überweisung gutschreiben, die von den Vertretern vorgenommen wird. Die so nach Maßgabe der Überweisungen gutschreibenden Beträge stellen noch keine Rückvergütungen im Sinne des Artikels 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie dar.

25

Entgegen dem Vorbringen der Kommission genügt es für die Anwendbarkeit von Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b nämlich nicht, dass der Abnehmer wie im Ausgangsverfahren beim Kauf einen Rückvergütungsanspruch erhält.

26

Nach der französischen Sprachfassung dieser Bestimmung könnte es zwar nahe liegen, den Begriff "acquis" im Sinne von "juridiquement acquis" ("rechtlich erhält") auszulegen. Die deutsche Sprachfassung dieser Bestimmung ("erhält") spricht jedoch eher dafür, dass die Rückvergütung zu dem Zeitpunkt, zu dem der Umsatz bewirkt wird, tatsächlich gezahlt werden muss. Jedenfalls ist festzustellen, dass in keiner der Sprachfassungen des Artikels 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b die Begriffe "rechtlich erhält" oder "tatsächlich erhält" enthalten sind, die klar und unzweideutig gewesen wären. Daher ist die Bestimmung anhand des Regelungszwecks des Artikels 11 der Sechsten Richtlinie auszulegen.

27

Insoweit ist daran zu erinnern, dass Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie nur eine Anwendung der in Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a dieser Richtlinie in seiner Auslegung durch den Gerichtshof aufgestellten Regel darstellt (Urteil *Boots Company*, Randnr. 19). Nach dieser letztgenannten Bestimmung ist die Besteuerungsgrundlage bei der Lieferung eines Gegenstands alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer vom Abnehmer erhält oder erhalten soll. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes ist die endgültige Besteuerungsgrundlage bei Lieferung eines Gegenstands die tatsächlich dafür erhaltene Gegenleistung (Urteile vom 5. Mai 1994 in der Rechtssache [C 38/93](#), Glawe, Slg. 1994, I-1679, Randnr. 8, und vom 24. Oktober 1996 in der Rechtssache [C 288/94](#), Argos Distributors, Slg. 1996, I-5311, Randnr. 16). Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a

gewährleistet so die steuerliche Neutralität, die einen dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem immanenten Grundsatz darstellt, unter dessen Wahrung die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie auszulegen sind (in diesem Sinn Urteil vom 24. Oktober 1996 in der Rechtssache C 317/94 , Elida Gibbs, Slg. 1996, I-5339, Randnrn. 26 bis 31).

28

Würde im Ausgangsverfahren die Mehrwertsteuer von Anfang an nach dem Katalogpreis abzüglich der von Freemans gutzuschreibenden Beträge berechnet, so erhielte Freemans, wenn die Kunden später nicht über die Gutschriften verfügten, einen Betrag, der einem Teil des die Gegenleistung für die gelieferten Gegenstände darstellenden Kaufpreises entspräche, ohne dass dieser Betrag jedoch Teil der Besteuerungsgrundlage wäre. Eine solche Art und Weise der Berechnung der Mehrwertsteuer verstieße somit gegen Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie in dessen Auslegung im Einklang mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität.

29

Daher kann ein Steuerpflichtiger, der ein System der Absatzförderung wie das im Ausgangsverfahren in Rede stehende anwendet, nicht zu Recht geltend machen, dass die Gegenleistung im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie von Anfang an der volle Preis abzüglich des Eigenerwerbsrabatts sei.

30

Zwar hat der Gerichtshof, worauf Freemans zutreffend hinweist, in Bezug auf Geldspielautomaten mit Gewinnmöglichkeit entschieden, dass die Gegenleistung die Gesamtheit der Spieleinsätze abzüglich des Teils ist, der den an die Spieler ausgezahlten Gewinnen entspricht (Urteil Glawe, Randnr. 13). Jedoch ist zunächst darauf hinzuweisen, dass sich Glücksspielumsätze schlecht für die Anwendung der Mehrwertsteuer eignen, wie die Kommission in ihrem Vorschlag für die Sechste Richtlinie ausgeführt hat (vgl. Bulletin der Europäischen Gemeinschaften, Beilage 11/73 , S. 17). Es ist daher wohl kaum angebracht, aus der Besteuerung dieser Umsätze allgemeine Schlussfolgerungen zu ziehen, um sie auf die Besteuerung der gewöhnlichen Lieferung von Gegenständen anzuwenden. Sodann ist zu berücksichtigen, dass in der Rechtssache, die zu dem Urteil Glawe geführt hat, der Teil der Spieleinsätze, der nicht in die Besteuerungsgrundlage einbezogen worden ist, den Spielern, die gewannen, tatsächlich ausgezahlt wurde. Das Urteil Glawe ist daher unter Umständen ergangen, die sich wesentlich von denen des Ausgangsverfahrens unterscheiden, in dem es um einen Bestandteil des vom Endverbraucher gezahlten Preises geht, der dem Steuerpflichtigen verbleibt, sofern der Endverbraucher nicht über ihn verfügt.

31

Schließlich ist Artikel 11 Teil C Absatz 1 der Sechsten Richtlinie so auszulegen, dass die aus dem vollen Katalogpreis bestehende Besteuerungsgrundlage im Rahmen eines Systems der Absatzförderung wie des im Ausgangsverfahren fraglichen zu vermindern ist, sobald der Vertreter den seinem gesonderten Konto gutgeschriebenen Betrag abhebt oder in anderer Weise verwendet.

32

Freemans und die Kommission tragen allerdings vor, dass Artikel 11 Teil C Absatz 1 der Sechsten Richtlinie die Fälle betreffe, in denen sich die Verringerung der Gegenleistung aus

einer Vertragsänderung ergebe, die nach der Bewirkung des Umsatzes eintrete. Daher sei diese Bestimmung nicht anwendbar, wenn, wie im Ausgangsverfahren, nach den vertraglichen Beziehungen, die zu der Lieferung führten, von Anfang an die Gewährung eines Rabatts vorgesehen sei, auch wenn dieser Rabatt tatsächlich erst später erhalten werde. In diesem Zusammenhang führen sie die Randnummer 31 des Urteils Elida Gibbs an, in dem der Gerichtshof entschieden hat, dass diese Bestimmung den üblichen Fall vertraglicher Beziehungen betrifft, die unmittelbar zwischen zwei Vertragsparteien zustande kommen und nachträglich eine Änderung erfahren.

33

Insoweit genügt die Feststellung, dass eine solche nachträgliche Änderung der vertraglichen Beziehungen nach dem Wortlaut des Artikels 11 Teil C Absatz 1 der Sechsten Richtlinie nicht Voraussetzung für die Anwendbarkeit dieser Bestimmung ist. Diese verpflichtet die Mitgliedstaaten nämlich grundsätzlich dazu, die Besteuerungsgrundlage zu vermindern, wenn der Steuerpflichtige nach Bewirkung des Umsatzes die gesamte Gegenleistung oder einen Teil davon nicht erhält (Urteil vom 3. Juli 1997 in der Rechtssache C 330/95, Gold Smiths, Slg. 1997, I-3801, Randnrn. 16 bis 18). Außerdem ist nichts dafür ersichtlich, dass der Gerichtshof im Urteil Elida Gibbs den Anwendungsbereich dieser Bestimmung einschränken wollte. Vielmehr ergibt sich aus dem der Rechtssache Elida Gibbs zugrunde liegenden Sachverhalt, dass keine Änderung der vertraglichen Beziehungen erfolgt war. Gleichwohl hat der Gerichtshof entschieden, dass Artikel 11 Teil C Absatz 1 der Sechsten Richtlinie anwendbar sei.

34

Hilfsweise macht Freemans geltend, Artikel 11 Teil C Absatz 1 sei so auszulegen, dass die Besteuerungsgrundlage im Rahmen des im Ausgangsverfahren fraglichen Systems der Absatzförderung in dem Zeitpunkt zu vermindern sei, in dem der als Eigenerwerbsrabatt gezahlte Betrag dem Konto des Vertreters gutgeschrieben werde.

35

In dem Zeitpunkt, in dem Freemans diesen Betrag dem in ihren Büchern für den Vertreter eingerichteten Konto gutschreibt, hat sie dem Vertreter den Eigenerwerbsrabatt jedoch noch nicht tatsächlich ausgezahlt. Verwendet der Vertreter nämlich diesen Betrag nicht, so verfügt Freemans in der Weise über ihn, dass sie ihn ihrem Gewinn- und Verlustkonto gutschreibt. Erst wenn der Kunde über den Eigenerwerbsrabatt verfügt, ist er ihm tatsächlich zugeflossen, so dass dann die Besteuerungsgrundlage für den betreffenden Erwerb - wie Artikel 11 Teil C Absatz 1 der Sechsten Richtlinie dies vorsieht - unter von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend zu vermindern ist.

36

Daher ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b und Teil C Absatz 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass die Besteuerungsgrundlage für die Lieferung von Waren, die ein Kunde aus einem Versandhauskatalog für seinen Eigengebrauch bestellt, im vollen Katalogpreis der dem Kunden verkauften Waren besteht, auch wenn der Lieferer dem Kunden einen Rabatt auf den Katalogpreis gewährt, der dem Kunden bei Zahlung der Raten an den Lieferer auf einem gesonderten Konto gutgeschrieben wird und den er sich sofort auszahlen lassen oder über den er sofort in anderer Weise verfügen kann; von dem Katalogpreis ist der genannte Rabatt abzuziehen, sobald der Kunde ihn sich auszahlen lässt oder in anderer Weise darüber verfügt.



## **Kosten**

37

Die Auslagen der Regierung des Vereinigten Königreichs und der griechischen Regierung sowie der Kommission, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

## **Normen:**

EWGRichtI-77/388:11 EWGRichtI-77/388:11/A/3/b EWGRichtI-77/388:11/C/1

## **Fundstellen:**

IStR-2001-0472 (auszugsweise Wiedergabe)  
HFR-2001-0815  
UR-2001-0349  
EGHE-2001-4167

## **Zitate:**

Robisch UR 2009 343  
Wagner UVR 2001 420, 424  
Wagner UVR 2001 420

---