

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin, vertreten durch StB1 sowie StB2, über die Beschwerde vom 19.8.2009 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Graz-Stadt vom 5.8.2009, betreffend Festsetzung Umsatzsteuer 6/2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin, die Bf. ist eine deutsche GmbH, die in Österreich als Zentralregulierer tätig wird.

Am 5.8.2009 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer 6/2009 mit Null fest, weil die Tätigkeit der Bf. in unecht steuerfreien Bankumsätzen iSd § 6 Abs 1 Z 8 UStG 1994 bestehe, die gem. § 12 Abs 3 UStG 1994 den Ausschluss vom Vorsteuerabzug mit sich bringen.

In der dagegen eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) führte die Bf. aus, dass sie in Österreich ausschließlich Zentralregulierungsumsätze (und keine befreiten Bankumsätze) durchführe und beantragte, die Umsatzsteuer 6/2009 in Höhe des Vorsteuerüberschusses von -2.807,41 Euro fest zu setzen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt damit, dass die Leistung eines Zentralregulierers nach österreichischem Verständnis einen steuerfreien Kreditumsatz darstelle.

Im Vorlageantrag führte die Bf. aus, dass sie im Jahr 2008 in Deutschland 86,84% der Umsätze zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten.

Die Bf. führe die Zentralregulierung für mehrere Verbände aus, aus denen sich eine Verbindlichkeit gegenüber dem österr. Finanzamt ergäbe. Bei einem Verband sei ein „Skontomodell“ eingeführt worden, bei dem unter bestimmten Umständen dem Kunden mehr Skonto gewährt würde, als die Bf. beim Lieferanten einbehalte. Aus diesem Umstand ergäbe sich ein (Vor)steuerüberhang zu Gunsten der Bf.

Im Falle des Skontomodelles zahle das Mitglied idR „in erster Kondition“ und erhalte einen höheren Skonto aus Gründen der Zahlungsmotivation.

Da die Zahlungsfristen in erster Kondition den üblichen Skontofristen entsprächen, liege keine Kreditgewährung vor.

Überdies könne der Rechtsansicht des Finanzamtes nicht gefolgt werden, weil die zitierte Kommentierung nicht ausdrücklich Zentralregulierer Bedacht nimmt.

Ein Blick in die Veranlagungsdaten zeigt, dass die Bf. (auch in den Folgejahren 2011 bis 2015) ausschließlich Vorsteuerberichtigungen und keine Umsätze erklärt hat.

Vor Beginn der mündlichen Verhandlung langte ein umfangreiches Schreiben eines (für dieses Verfahren beigezogenen) steuerlichen Vertreters ein, in dem die Tätigkeit der Bf. wie folgt dargestellt wird:

„Die Bf. wickelt am österreichischen Markt die Zentralregulierung für Mitglieder einer Einkaufsgenossenschaft ab. Diese Zentralregulierung zwischen der Bf. und den Lieferanten basiert auf einem dreiseitigen Vertrag, bei dem die Bf. direkt gegenüber den Lieferanten die Zentralregulierung mit Delkredere übernimmt. Einen direkten Vertrag zwischen der Bf. und den Händlern gibt es nicht. Die Bf. erbringt die Leistungen an die Händler aufgrund der Geschäftsbeziehung zur Genossenschaft, welche die Bf. zur Zentralregulierung für ihre Mitglieder beauftragt hat.“

Historisch gesehen war dies früher am österreichischen Markt anders geregelt. Damals trat die GmbH (Vorgängergesellschaft der heutigen Genossenschaft) selbst in die Lieferantenverträge ein und wickelte die Zentralregulierung für die Lieferanten ab. Aufgrund einer Umstellung des Systems wurde nachfolgend die Bf. Zentralregulierer für die Genossenschaft und hatte keine direkte Vertragsbeziehung mit den Lieferanten.

Im Juni 2009 war bereits auf das derzeitige System der Zentralregulierung umgestellt worden, in dem die Bf. mit der Genossenschaft und den Lieferanten einen dreiseitigen Vertrag über die Zentralregulierung abschließt. Die Bf. stand daher bereits 2009 in einem direkten Vertragsverhältnis zu den Lieferanten. Die Umstellung der Zentralregulierung durch ein direktes Vertragsverhältnis zwischen DZB und dem Lieferanten hat folgende Hintergründe:“

Um in technischer Sicht kostendeckend arbeiten zu können, erfordert der Betrieb eines Zentralregulierungs-Systems eine hinreichend große Anzahl an Abrechnungsvorgängen.

Aus regulatorischer Sicht ist zu beachten, dass die Zentralregulierung mit Delkredere (Garantieversprechen der Bank) gem. § 1 (1) Nr 8 KWG ein Bankgeschäft ist weshalb dies nicht von der Genossenschaft, sondern von der Bf. durchgeführt werden muss.

„Das derzeitige Geschäftsmodell der Bf. stellt sich, wie folgt dar:

Die österreichischen Lieferanten haben jeweils mit der Bf. direkt dreiseitige Zentralregulierungsverträge abgeschlossen. Darin verpflichtet sich die Bf., das

Delkredere-Risiko und die Zentralregulierung für alle inländischen (Österreich) Lieferungen an die Händler zu übernehmen. Die Bf. erhält hierfür von den Lieferanten eine Delkredereprovision in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes bezogen auf den Bruttowarenwert.

Darüber hinaus nimmt die Bf. gegenüber dem jeweiligen Lieferanten einen vertraglich eingeräumten Skontoabzug vollumfänglich vor (im Regelfall 3 %). Weiters gewähren einige Lieferanten der Bf. einen Leistungsbonus (im Regelfall in Höhe von 1,8 % des Rechnungsbetrages).

Die Lieferanten haben durch die Zentralregulierung der Bf. die Möglichkeit die erforderlichen Prozesse im Rechnungswesen effizient zu gestalten. Durch die Buchung der Warenvorgänge anhand der Abrechnungen, Belege und Dateien aus der Zentralregulierung und den dort ausgewiesenen Beträgen und Entgelten kennen die Lieferanten einfacher und sicherer die Vorgänge im Rechnungswesen erfassen. Diesem Service kommt in der Finanzbuchhaltung der Lieferanten ein hoher Stellenwert zu.

Wirtschaftlich gesehen, gewährt die Lieferanten der Bf. daher einen Skontoabzug (im Regelfall 3 %) sowie eine Delkredereprovision (in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes bezogen auf den Bruttowarenwert). Darüber hinaus gewähren einige Lieferanten der Bf. einen Leistungsbonus (im Regelfall von 1,8 %).

Die österreichischen Händler sind Unternehmer und erwerben im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit Waren von österreichischen Lieferanten (ebenfalls Unternehmer). Zwischen Bf. und Händler, wird, wie bereits in der historischen Entwicklung erläutert, kein Vertrag über die Zentralregulierung abgeschlossen. Die Bf. führt die Zentralregulierung für die Mitglieder der Genossenschaft durch um diesen möglichst vorteilhafte Zahlungskonditionen gewähren zu können.

Sofern der Händler die Rechnung umgehend gegenüber der Bf. begleicht, kann der Händler nicht nur den vom Lieferanten gegenüber der Bf. eingeräumten Skonto vollumfänglich, sondern einen erhöhten Skontoabzug geltend machen (beispielsweise 5 %). Aus Gründen der Klarheit wird im vorliegenden Sachverhalt der Fall des 5%igen Skonto beschrieben. Wir halten allerdings fest, dass dies lediglich als Beispiel zu verstehen ist.

In einer Vielzahl der Fälle kommt es zu einem Skontoüberschuss der Bf., welchen diese als Zentralregulierer entsprechend den Regelungen des § 16 (2) UStG als Änderung der Bemessungsgrundlage in ihren Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuer-Jahreserklärungen erklärt.

Für den Fall, dass ein Händler erst zu einem späteren Zeitpunkt die Rechnung gegenüber der Bf. begleicht, ist für Händler nur noch einen staffelmäßig geminderten Skonto bzw. gar keinen Skontoabzug mehr möglich. Bei Zahlungsverzug erhebt die Bf. Verzugszinsen. Wirtschaftlich gesehen, decken der von den Lieferanten gewährte Skonto, die Delkredereprovision sowie der von einigen Lieferanten erhaltene Leistungsbonus, die an die Händler ausbezahlten Skonti ab.“

In rechtlicher Hinsicht sei die Berichtigung wegen des unionsrechtlichen Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer bei der Bf. vorzunehmen:

„Der Zentralregulierer begleicht das Entgelt - unabhängig davon, wann der jeweilige Abnehmer an ihn zahlt - in der Regel innerhalb der vom Lieferanten gesetzten Skontofrist und nimmt den größtmöglichen Skontoabzug vor. Dieser Abzug stellt beim Lieferanten eine Entgeltsminderung dar.“

Korrespondierend ist gemäß § 16 (1) UStG grundsätzlich auch der Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers zu berichtigen. Gibt allerdings der Zentralregulierer den Skonto nicht in vollen Umfang an den Leistungsempfänger weiter, so muss dieser gemäß § 16 (2) UStG die Vorsteuer lediglich in dem Ausmaß korrigieren in dem ihm der Skonto zugutekommt, wenn der Zentralregulierer den auf den verbleibenden Skontoüberschuss entfallenden Vorsteuerbetrag selbst an das Finanzamt abführt.

Dadurch wird bewirkt, dass der Zentralregulierer dem Leistungsempfänger den erhaltenen Skontoabzug nicht offen legen muss.

Gemäß § 16 (2) UStG kann die Berichtigung des Vorsteuerabzuges unterbleiben, wenn ein dritter Unternehmer den auf die Minderung des Entgeltes entfallenden Steuerbetrag an das Finanzamt entrichtet; in diesem Fall ist der dritte Unternehmer Schuldner der Steuer. Die Steuer ist für den Veranlagungszeitraum zu entrichten, in dem die Änderung des Entgelts eingetreten ist.

Diese Bestimmung bezieht sich auf die sich beim Zentralregulierer ergebenden Differenzen der Zahlungen an die Lieferanten unter Skontoausnutzung und der Skontoweitergabe an die Händler.

Die umsatzsteuerliche Qualifizierung des Skontoüberhangs bzw. Skontounterschusses hängt von der Vereinbarung zwischen den Lieferanten und den Leistungsempfängern ab. Besteht die Leistung des Zentralregulierers in einer Verlängerung des Zahlungsziels für die Leistungsempfänger, liegt eine steuerbefreite Kreditgewährung vor, die zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges aus bezogenen Eingangsleistungen beim Zentralregulierer führt.

Dies würde jedoch implizieren, dass die Händler diese Leistung der Bf. durch eine Zahlung als Gegenleistung ersetzen, was im gegenständlichen Fall eben nicht gegeben ist. Die höhere Skontoweitergabe ist somit keine Leistung der Bf. an die Händler und somit auch keine steuerbefreite Kreditgewährung.

Es stellt sich somit die Frage, ob in der höheren Skontoweitergabe an die Mitglieder eine Minderung der Bemessungsgrundlage seitens des Lieferanten zu sehen ist. Entsprechend der nachfolgend dargestellten Rechtsprechung „Ibero Tours“ ist keine Minderung der Bemessungsgrundlage anzunehmen: Erhält der Zentralregulierer für seine Leistungen an den Lieferanten eine Provision und gibt er diese (teilweise) als sog Verrechnungsvergütung oder Zusatzvergütung an die Abnehmer weiter, so liegt ein Provisionsrabatt vor, der weder zur Änderung der Bemessungsgrundlage für den Umsatz

zwischen Lieferant und Abnehmer noch für den Umsatz zwischen Zentralregulierer und Lieferant führt.

Im Falle der Zentralregulierung hat der Händler, da die Skontodifferenzen ihm gegenüber nicht offen gelegt wird, lediglich jene Vorsteuerbeträge aus seinen Zahlungen an den Zentralregulierer zu korrigieren. Bei der Geschäftsabwicklung über einen Zentralregulierers entstehen grundsätzlich Skonto-Überschüsse. Diese sind vom Zentralregulierer als Umsatz zu erklären und an das zuständige Finanzamt abzuführen. Dabei wird fiktiv angenommen, dass er selbst eine Leistung an die Händler erbringt und somit Schuldner der Umsatzsteuer wird. Nach dem Gesetzeswortlaut begleicht der Zentralregulierer als Schuldner eine Steuerschuld. Ein umsatzsteuerpflichtiger Tatbestand wird jedoch nicht verwirklicht.

Im gegenständlichen Fall handelt es sich um Skontounterschüsse. Die Frage der umsatzsteuerlichen Behandlung von Skontounterschüssen ist nach § 16 UStG unter Beachtung des EU-Rechtes zu beurteilen.

Europäische Regelungen

Die Regelungen über die Änderung der Bemessungsgrundlage finden sich in Artikel 90ff der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (im Folgenden kurzen MWSt-RL). Darin wird geregelt, dass bei einem Preisnachlass nach der Bewirkung des Umsatzes die Steuerbemessungsgrundlage unter den von den Mitgliedsstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert wird. Im Gegenzug bestimmt die MWSt-RL eine Berichtigung der Vorsteuern in Artikel 184 ff, wobei eine solche gemäß Artikel 185 MWSt-RL zwingend vorzunehmen ist, wenn sich die Faktoren, die bei der Festsetzung der Vorsteuern berücksichtigt wurden, nachträglich geändert haben.

Artikel 395 der MWSt-RL erlaubt den Mitgliedstaaten Sonderregelungen zu erlassen, die die Steuererhebung erleichtern und vereinfachen.

§ 16 (2) UStG ist uE als Vereinfachungsmaßnahme nach Artikel 395 der MWSt-RL anzusehen sein, wobei vorrangiges Ziel ist, Steuerhinterziehungen und Missbrauch zu verhindern.

Umsetzung der österreichischen Bestimmungen des UStG und des EU-Rechts auf das Modell der Bf.:

Die systematische und teleologische Auslegung des UStG sind nur möglich, wenn es gelingt, dem Gesetz systembildende Prinzipien bzw. übergeordnete Wertungen zu entnehmen, weshalb man sich mit der wirtschaftlichen Zielsetzung des Umsatzsteuergesetzes auseinandersetzen muss.

Ein Grundprinzip der Umsatzsteuer ist das Prinzip der Wettbewerbsneutralität.

Dieses Prinzip wird auch vom Verfassungsgerichtshof als verfassungsrechtlich relevantes Leitprinzip betont, dessen Verletzung verfassungsrechtliche Bedenken unter dem Aspekt des Gleichheitssatzes erweckt.

Im europäischen Mehrwertsteuer-System findet das Ziel der (Wettbewerbs) Neutralität vor allem Ausdruck in den in Art 2 der 1. EG-RL festgehalten Merkmalen der gemeinsam Umsatzsteuer. Für den EuGH ist das Prinzip der Neutralität daher ein Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuer-Systems und demgemäß bei der Auslegung des nationalen Umsatzsteuerrechtes entsprechend zu beachten.

Dies macht der EuGH auch in seinem Urteil vom 24.10.1996 deutlich. Grundprinzip der Mehrwertsteuer ist, dass nur der Endverbraucher belastet werden soll. Daher kann der Betrag, der als Besteuerungsgrundlage für die von den Steuerbehörden zu erhebende Mehrwertsteuer dient, nicht höher sein, als die Gegenleistung, die tatsächlich erbracht wurde und auf deren Grundlage die Mehrwertsteuer berechnet worden ist.

Diesem Prinzip folgend darf somit die Umsatzsteuer nicht höher sein als die Vorsteuer, beides muss korrespondieren.

Der Verwirklichung der Neutralität der Umsatzsteuer in der Unternehmertkette dient neben der umfassenden Definition von subjektiven und objektiven Merkmalen in erster Linie eben der Vorsteuerabzug. Im System der Bruttoumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug gewährleistet der Vorsteuerabzug vor allem die Kostenneutralität der Umsatzsteuer im Unternehmensbereich. Daraus folgt, dass die mangelhafte Durchführung des Vorsteuerabzugs oder seine Einschränkung zugleich das Prinzip der Wettbewerbsneutralität verletzt.

Die Materialien zum UStG 1972 stellen in diesem Zusammenhang fest, dass die Vorteile des Mehrwertsteuersystems, die vor allem in der Wettbewerbsneutralität und in der Möglichkeit eines exakten Grenzausgleichs bestehen, in dem Maße verloren gehen, als Ausnahmebestimmungen geschaffen werden, die das System in Frage stellen. Die Vorteile des Mehrwertsteuersystems müssen so rein als möglich erhalten werden.

Diese Ansicht, sollte nicht nur als Richtungsweisung für das rechtspolitische Handeln gelten, sondern auch als Auslegungsargument im Rahmen der teleologischen Interpretation des geltenden Umsatzsteuerrechts dienen.

Unter diesen europarechtlichen und verwaltungsbehördlichen Grundsätzen ist § 16 (2) UStG auszulegen.

Der Gesetztes Wortlaut des § 16 (2) UStG regelt nur den Fall der „Umsatzsteuernachzahlung“ durch den Zentralregulierer.

Der im Falle der Bf. vorliegende umgekehrte Fall des Skontoüberschusses wird vom Gesetzeswortlaut des § 16 (2) UStG nicht erfasst. Durch das von der Bf. verwirklichte Skontomodel kommt es zur „Überzahlung“ von Umsatzsteuer durch den Lieferanten. Beträglich wirkt sich dies derart aus, das bei einer Lieferung, bei der der Leistungsempfänger (=Händler) voll zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, die Finanz mehr Umsatzsteuer vom Lieferanten erhält (97 %), als Vorsteuer (95 %) beansprucht wird.

Der VwGH hat sich bezüglich eines ähnlich gelagerten Sachverhaltes mit einer anderen Rechtsfrage auseinandergesetzt. Im Urteil des VwGH wurde nur angemerkt, dass

sowohl der eigentliche Skonto, als auch der überschießend ausgekehrte Skonto bereits vom Finanzamt im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung uneingeschränkt als Entgeltsminderung iSd § 16 (1) UStG anerkannt wurden.

Im dem Urteil des VwGH zu Grunde liegenden Sachverhalt wurde die gesamte Entgeltsminderung sowohl für den eigentlichen Skonto als auch für den zusätzlich ausgekehrten Skonto vom Lieferanten und nicht vom Zentralregulierer geltend gemacht.

Nach Rechtsprechung kann die Geltendmachung der Entgeltsminderung durch den Lieferanten nur erfolgen, wenn dem Lieferanten gegenüber offen gelegt wird, wieviel Skonto an die Händler ausgekehrt wird. Kommt es nicht zur Offenlegung des Geschäftsmodells gegenüber dem Lieferanten, kann dieser nur den vom Zentralregulierer in Anspruch genommenen Skonto als Entgeltsminderung gemäß § 16 (1) UStG geltend machen. Die sich aus diesem Urteil ergebenden Grundsätze der Neutralität der Umsatzsteuer in der Unternehmerkette und der Wettbewerbsneutralität waren durch die Nichtanerkennung der beantragten Beträge durch die Bf. substantiell verletzt, da die Umsatzsteuer aus den 2 % Skontoüberschuss aufgrund der abgeführten Umsatzsteuer der Lieferanten und des geringeren Vorsteuerbetrages bei den Händlern bei der Finanzbehörde verbleibt.

Auch der EuGH hat im Urteil Elida Gibbs ausdrücklich festgehalten, dass es das Grundprinzip des Mehrwertsteuersystems ist, dass nur der Endverbraucher belastet werden soll und der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer gegenüber den Steuerpflichtigen gewahrt werden muss.

Der Ansicht von Ruppe/Achatz folgend, dass die Neutralität der Mehrwertsteuer als Auslegungsargument im Rahmen der teleologischen Interpretation des geltenden Umsatzsteuerrechts gilt, muss daher auch in Fällen in denen dem Lieferanten aufgrund von betriebswirtschaftlichen Überlegungen die Höhe der an die Mitglieder ausgekehrten Skonti nicht offen gelegt wird, die Kürzung der Bemessungsgrundlage, bis zu der Höhe, von der sich der Händler tatsächlich den Vorsteuerabzug geltend macht, zustehen. Da der Lieferant im gegenständlichen Fall über die Höhe des an den Händler gewahrten Skonto nicht informiert ist, kann die sich ergebende Differenz von 2 % nur vom Zentralregulierer geltend gemacht werden.

Nach dem Gesetzeswortlaut des § 16 (2) UStG begleicht der Zentralregulierer eine eigene Steuerschuld, obwohl kein steuerpflichtiger Umsatz verwirklicht wird. Um eine systemkonforme Auslegung auch für den umgekehrten Fall zuzulassen, muss die Steuergutschrift aus der Kürzung der Bemessungsgrundlage aufgrund des Skontounterschusses dem Zentralregulierer zustehen.

Vor diesem Hintergrund stellt sich somit die Frage, ob diese Differenz der „Negativ“-Zahlung bzw. des Skontounterschusses nicht als negative Umsatzsteuer anzusehen ist, die der Zentralregulierer entsprechend der Regelung des § 16 (2) UStG geltend machen kann oder ob es sich unter Beachtung der EuGH Rechtsprechung und den Grundsätzen des EU-Rechtes um einen berechtigten Anspruch handelt, der der Bf. zusteht.

In teleologischer Interpretation und unter dem Gesichtspunkt der Neutralität der Mehrwertsteuer, der Wettbewerbsneutralität und unter Beachtung des Art 184 der MWSt-RL ist unseres Erachtens die Änderung der Bemessungsgrundlage (unter dem Ausweis als der Vorsteuer) der Bf. zu gewähren.

Insbesondere auch durch den Hinweis in der Kommentierung von Berger/Bürgler zu § 16 in der Rz 68, dass der Zentralregulierer - wie im Regelfall - an den Leistungsempfänger nicht den vollen Skontobetrag weitergibt. Dies impliziert, dass es auch Fälle außerhalb dieses Regelfalles gibt, wie in dem gegenständlichen Sachverhalt vorliegend.“

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung erläuterte ein Vertreter der Bf. die technischen Abläufe wie folgt:

Die Abrechnungen erfolgen EDV-automatisch. Im SAP-Agenturgeschäft-Modul langen die Rechnungen der Lieferanten direkt elektronisch bzw. elektronisch konvertiert ein und werden anhand der hinterlegten Kriterien (Höhe Skonto bzw. Leistungsbonus, Delkredere) überwiesen. Ebenfalls hinterlegt ist die Höhe des den Händlern gewährten Nachlasses. Die verdichteten Daten werden in die Finanzbuchhaltung (FIBU) übernommen und finden so Eingang in die UVA.

Der Lieferant bekommt über ein elektronisches Kundenportal die Abrechnungen der Bf. sowohl in digitaler Form als auch als Schnittstellendatei übermittelt. Auch die Mitglieder der Genossenschaft (Händler) erhalten eine Abrechnung der Bf.. Aus diesen Abrechnungen (PDF und Schnittstellendateien) ist ersichtlich, welche Zahlungen zu leisten sind und welche Abzüge zu welchem Zahlungstermin gewährt werden.

Dabei sind unternehmensintern 3 Konditionen vorgesehen:

1. Kondition: Zahlung innerhalb der 1. Dekade - voller Skontoabzug
2. Kondition: Zahlung innerhalb von 30 Tagen - in der Regel 1 % Skonto
3. Kondition: Zahlung innerhalb von 60 Tagen - kein Skonto

Insgesamt stellt sich die Lage so dar, dass immer mehr Händler in der 1. oder 2. Kondition zahlen. Daraus erklärt sich auch der Überschuss.

Wie hoch der weitergegebene Skonto ist hängt u.a. davon ab, welche Konditionen die Händler selbst ausnützen. Für den Fall, dass der Händler nicht innerhalb des Zahlungsziels leistet, sind Verzugszinsen (echter Schadenersatz) vorgesehen.

Das Finanzamt brachte vor, dass diesem die USt-Berichtigung des Lieferanten nicht bekannt sei. Würden der Lieferant und der Kunde im vollen Ausmaß des Zahlungsabzuges berichtigen, so wäre die Neutralität gewahrt. Durch einen zusätzlichen Abzug bei der Bf. wäre dieser ebenso verletzt.

Die Bf. ergänzte ihre rechtlichen Ausführungen um folgenden Vergleich:

Zur Interpretation des § 16 Abs 2 UStG sollte man sich einen normalen 2-personalen Vorgang vor Augen führen: Die Berichtigung der USt, die der Lieferant vornimmt, entspricht exakt der Berichtigung der Vorsteuer, die der Käufer vornimmt. Dass dies im Beschwerdefall auch so ist, wird durch die exakten Abrechnungsunterlagen, die sowohl Lieferant als auch Händler von der Bf. erhalten, sichergestellt. Der einzige Unterschied liegt darin, dass Händler bzw. Lieferant nicht wissen, zu welchen Konditionen die Bf. mit dem jeweils anderen Beteiligten abrechnet.

Bedenken sollte man auch, dass es nicht nur zu Skontounterschüssen, sondern auch zu Skontoüberschüssen kommt.

Rechtslage

UStG 1994 - Änderung der Bemessungsgrundlage

§ 16 (1) Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 geändert, so haben

1. der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und
 2. der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.
- (2) Die Berichtigung des Vorsteuerabzuges kann unterbleiben, wenn ein dritter Unternehmer den auf die Minderung des Entgeltes entfallenden Steuerbetrag an das Finanzamt entrichtet; in diesem Fall ist der dritte Unternehmer Schuldner der Steuer. Die Steuer ist für den Veranlagungszeitraum zu entrichten, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.
- (...)

Das BFG hat erwogen

Festgestellter Sachverhalt:

Aufgrund der unwidersprochenen Angaben der Bf. bzw. der vorgelegten Verträge steht folgender Sachverhalt fest:

Die Bf. hat mit der Genossenschaft ANWR und diversen österreichischen Lieferanten Zentralregulierungsverträge abgeschlossen.

Dem Mustervertrag entsprechend verpflichtet sich die Bf. die Rechnungen, die die Lieferanten an die Mitglieder der Genossenschaft stellen, zu begleichen. Im Gegenzug dazu gewähren die Lieferanten einen Skonto von 3% und einen Leistungsbonus von 1,8% des Netto-Rechnungsbetrages zuzüglich Umsatzsteuer. Zusätzlich erhält die Bf. eine Delkredereprovision von 2,15% der Brutto Rechnungsbeträge zuzüglich Umsatzsteuer.

Von den Mitgliedern der Genossenschaft verlangt die Bf. die Begleichung der Rechnungen zu 3 Konditionen:

1. Kondition: Zahlung innerhalb der 1. Dekade - voller Skontoabzug iHv idR 5%
2. Kondition: Zahlung innerhalb von 30 Tagen - in der Regel 1 % Skonto
3. Kondition: Zahlung innerhalb von 60 Tagen - kein Skonto

Dadurch begleichen die Händler ihre Rechnungen in einem geringeren Ausmaß (zu idR 95%) als die Lieferanten ihnen durch Abzug des Skonto (97%) gewähren.

Dies ist wirtschaftlich deshalb möglich, weil die Bf. zusätzlich zu dem Skonto auch die Delkredereprovision (2,15%) und den Leistungsbonus (1,8%) erhält.

In den eingereichten Umsatzsteuer-Voranmeldungen macht die Bf. ausschließlich Umsatzsteuer-Berichtigungen iSd § 16 UStG geltend.

Beweiswürdigung:

Die Angaben der Bf. wurden seitens des Finanzamtes nicht bestritten und sind durch entsprechende Abrechnungen aus dem laufenden Jahr belegt. Der dargelegte Sachverhalt kann somit als erwiesen angesehen werden.

Rechtliche Beurteilung:

Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen Umsatz aufgrund der Inanspruchnahme einer Zahlungserleichterung (zB Skonto) geändert, so hat der leistende Unternehmer seine Umsatzsteuerschuld und der Leistungsempfänger seinen Vorsteuerabzug zu berichtigen.

Die dazu ergangene Bestimmung des § 16 UStG 1994 basiert auf den Artikeln 184 bis 186 Mehrwertsteuersystem-Richtlinie. Artikel 186 MwSt-RL normiert diesbezüglich, dass die Steuerbemessungsgrundlage unter den *von den Mitgliedsstaaten festgelegten Bedingungen* entsprechend vermindert wird.

Im UStG 1994 findet sich dazu eine Sondervorschrift für Zentralregulierer:

§ 16 Abs 2 UStG 1994 hat nach den Gesetzesmaterialien den Fall vor Augen, dass sich Abnehmer mit Unternehmereigenschaft zusammenschließen und die Abwicklung des Zahlungsverkehrs einer eigenen Vereinigung, nämlich dem Zentralregulierer, übertragen

(vgl Ruppe/Achatz, UStG 1994, § 16 Tz 71). Die Zahlungen durch den Zentralregulierer erfolgen dabei idR unter Inanspruchnahme von maximalen Zahlungsabzügen, die beim Lieferanten zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage führen.

Für den Fall, dass der Zentralregulierer diese Zahlungsabzüge nicht im gesamten Ausmaß weitergibt, sieht § 16 Abs 2 UStG 1994 vor, dass der Leistungsempfänger seine Vorsteuer nur im Ausmaß des weitergegebenen Skontos berichtigen muss, sofern der Zentralregulierer die auf den Skontoüberschuss entfallende Vorsteuer selbst an das Finanzamt abführt (vgl Ruppe/Achatz, UStG 1994, § 16 Tz 71; dabei ist der Charakter der Steuerschuld des Zentralregulierers jedoch zweifelhaft, vgl. abermals Ruppe/Achatz, § 16 Tz 73).

Fest steht, dass im Gesetz nur eine Korrekturzahlung des Zentralregulierers an das Finanzamt vorgesehen ist.

Die Bf. hat den Fall des § 16 Abs 2 UStG 1994 jedoch gleichsam umgedreht: Ihrer Überlegung zufolge hat der Leistungsempfänger eine zu hohe Vorsteuerberichtigung vorgenommen, nämlich in dem gesamten Ausmaß, in dem die Bf. einen Abzug weitergegeben hat.

Dies ist jedoch mehr als die Lieferanten berichtigen konnten, da die Delkredereprovision - auch wenn sie sich bloß als verrechnungsweise Tilgung des Entgeltsanspruches des Zentralregulierers für dessen Leistung an den Lieferanten darstellt - ein gesondertes Entgelt des Lieferanten an den Zentralregulierer für die Haftungsübernahme ist (VwGH 28.4.2004, 2001/14/0156 unter Verweis auf Kolacny/Mayer, UStG², § 16 Anm. 14).

Auch hinsichtlich der zusätzlich gewährten „Sonderrabatte“ wurde – wie von der belangten Behörde im o.a. Erkenntnis angenommen – bereits vertraglich so vorgegangen, dass der Leistungsbonus von 1,8 % für Leistungen der Bf. an die Lieferanten vereinbart worden ist. Damit liegt beim Lieferanten nach Auffassung der Bf. auch diesbezüglich keine Minderung der BmGI, sondern ein gesondertes Entgelt an die Bf. vor (vgl VwGH 28.4.2004, 2001/14/0156).

Da die Vorsteuerberichtigung der Händler (idR auf 95%) jedoch nicht der Umsatzsteuerberichtigung der Lieferanten (idR auf 97%) entspricht, berichtigte die Bf. die Vorsteuer aus Gründen der Neutralität der Mehrwertsteuer zu ihren Gunsten.

Für die derart von der Bf. vorgenommene Berichtigung gem. § 16 Abs 2 UStG 1994 gibt es jedoch keine Rechtsgrundlage, weil diese Vorschrift nur eine Erleichterung für den Leistungsempfänger für den Fall darstellen soll, dass ihm das gesamte Ausmaß des Skontos nicht weitergegeben wird.

Der von der Bf. ins Treffen geführte Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer kann im Beschwerdefall durch eine entsprechende Berichtigung bei den Leistungsempfängern erreicht werden.

Die MwSt-RL verpflichtet die Mitgliedstaaten nicht, eine Sonderregel für Zentralregulierer zu erlassen. Den Mitgliedstaaten wird in Artikel 186 MwSt-RL bezüglich der Vorsteuerberichtigungen ein weiter Spielraum eingeräumt, der nach Ansicht des BFG durch die gesetzliche Bestimmung des § 16 Abs 2 UStG 1994 ausgeschöpft wurde.

Eine richtlinienkonforme Interpretation findet ihre Grenze im möglichen Wortsinn des Gesetztes (Ruppe/Achatz, Einf Tz 27). Der Wortlaut des § 16 Abs 2 UStG 1994 ist diesbezüglich eindeutig und sieht eine Berichtigung zu Gunsten des Zentralregulierers nicht vor.

Im Übrigen verweist die Bf. im Verfahren selbst darauf, dass sie in keinem vertraglichen Verhältnis zu den Käufern (Händlern) steht. Dennoch will sie „zur Wahrung der Neutralität der Mehrwertsteuer“ für diese einen Vorsteuerabzug geltend machen.

Es kann nicht im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie geboten sein, einem Steuerpflichtigen den Vorsteuerabzug an Stelle des Leistungsempfängers (anderer Steuerpflichtiger) zu gewähren, wenn er mit diesem nicht einmal in einer Rechtsbeziehung steht.

Da eine Vorsteuerberichtigung zu Gunsten eines Zentralregulierers im UStG 1994 nicht vorgesehen ist war die Beschwerde wie im Spruch ersichtlich abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im Beschwerdefall gibt es keine Rechtsprechung zu der Frage, ob der Zentralregulierer aus Gründen der Neutralität der Mehrwertsteuer für den Käufer eine Vorsteuerberichtigung zu seinen Gunsten in Anspruch nehmen darf. Die Revision ist daher zulässig.

