

### Ergebnisrechnung (System VACIR)

Kapitel 5 / Seite 4

Materialien	51080
Grundstücks- und Gebäudekosten	51100
Energie- und Wasserkosten	51110
Raumkosten	51120
Post, Transport, Verpackung	51130
Telefon, Kosten elektron. Zahlungsverkehr	51140
Bürobedarf, Printmedien	51150
Kosten elektronische Medien	51160
Kosten EDV	51170
Rechts- und Beratungskosten (ohne EDV)	51180
Kosten Betriebs- und Geschäftsausstattung	51190
Gebühren, Beiträge, Versicherungen, Steuern	51200
Sonstige Sachkosten	51210
Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben	51230
Sachgemeinkosten Sparte -Sonstige-	51240
Erlöse weiterberechnete Umweltschutzkosten	51310
Erlöse Hilfskostenstellen	51320
Küche und Kantine	51330
Skonti	51340
Verrechneter Gemeinkostenzuschlag	51350
Sach- /Nutzungsentnahmen	51360

#### **Personalgemeinkosten**

Unproduktive Löhne	54010
Urlaub / Lohnfortzahlung	54020
Löhne indirekte Kräfte	54030
Hilfslöhne	54040
Gehälter Verkäufer	54060
Sonstige Gehälter	54070
Ausbildungsbeihilfen	54080
Lohnzuschüsse	54090
Gesetzlicher Sozialaufwand	54100
Freiwilliger Sozialaufwand	54110
Sonstige Personalkosten	54120
Personalgemeinkosten Sparte -Sonstige-	54130
Verrechnete Sachbezüge	54140
Leistungsentnahmen	54150

#### **# Contribution 2**

##### **Spezielle Umlagekosten**

###### **Sachgemeinkosten**

Sonderkosten Reparaturgeschäft	61010
Reisekosten Arbeitnehmer	61020
:	:
:	:
Sach- /Nutzungsentnahmen	61360

###### **Personalgemeinkosten**

Unproduktive Löhne	64010
Urlaub / Lohnfortzahlung	64020
:	:
:	:
Leistungsentnahmen	64150

#### **# Contribution 3**

**Ergebnisrechnung (System VACIR)**

Kapitel 5 / Seite 6

**5.2 Unterschiede der „Ergebnisrechnung international“ zur bisherigen Darstellung „KER“**

<b>*** Kurzfristige Erfolgsrechnung</b>		<b>*** Ergebnisrechnung international</b>
Vermittlungsumsätze (Vermittlungsprovisionen) Umsatzerlöse		Vermittlungsumsätze (Vermittlungsprovisionen) Umsatzerlöse
<b>Bruttoumsatz</b>	=	<b>Gross Turnover</b>
Erlösschmälerungen Werkseitige Mengenrabatte : : ELS Sparte -Sonstige-	<	Erlösschmälerungen Werkseitige Mengenrabatte : : ELS Sparte -Sonstige- <b>ELS aus SEK</b> <b>Barzugeständnisse</b> <b>Sachzuwendungen</b> <b>Direktnachlass Leasing/Finanzierung</b> <b>Wertausgleich zu Lasten NF</b>
Statistische Kulanz		Statistische Kulanz
<b>Nettoumsatz</b>	>	<b>Net Revenue</b>
Wareneinsatz WE (VAK) Fahrzeugverkauf : WE (VAK) Sparte -Sonstige-	=	Wareneinsatz WE (VAK) Fahrzeugverkauf : WE (VAK) Sparte -Sonstige-
	<	<b>Fertigungslohn Werkstatt</b>
<b>Bruttoertrag</b>	>	<b>Gross Profit</b>
Sacheinzelkosten : Vermittlerprovision <b>Barzugeständnisse</b> <b>Sachzuwendungen</b> <b>Direktnachlass Leasing/Finanzierung</b> <b>Wertausgleich zu Lasten NF</b>	>	Sacheinzelkosten : Vermittlerprovision
Personaleinzelkosten Verkäuferprovisionen : Fertigungslohn Sparte -Sonstige- <b>Fertigungslohn Werkstatt</b>	>	Personaleinzelkosten (ohne Fertigungslohn Wst) Verkäuferprovisionen : Fertigungslohn Sparte -Sonstige-
<b>Deckungsbeitrag 1</b>	<=*	<b>Contribution 1</b>
Direkte Gemeinkosten	>=*	Direkte Gemeinkosten
<b>Deckungsbeitrag 2</b>	<=*	<b>Contribution 2</b>
Spezielle Umlagekosten	>=*	Spezielle Umlagekosten
<b>Deckungsbeitrag 3</b>	<=*	<b>Contribution 3</b>
Allgemeine Umlagekosten	>=*	Allgemeine Umlagekosten
<b>Betriebsgewinn 1</b>	<=*	<b>Intercompany Profit</b>
Unternehmenskosten Geschäftsführerbezüge Miete/Pacht unbewegliches AV Kalkulatorischer Unternehmerlohn Kalkulatorische Steuern Kalkulatorische Zinsen	> = =   	[-] Strukturkosten Geschäftsführerbezüge Miete/Pacht unbewegliches AV
Kalkulatorische Abschreibungen	<>	[+] Betriebliche Erträge/Aufwendungen KKL. 2 Betriebliche Erträge Betriebliche Aufwendungen (ohne AfA)
	<>	[-] Abschreibungen AfA Sachanlagen
	<>	[+] Angleichung steuerliche Positionen Erlösanpassung 8790 Best.veränd. fert./unfertige Erzeugn.

**Ergebnisrechnung (System VACIR)**

Kapitel 5 / Seite 7

		6993 Geg.Kto. Erlöse aktv.pfl. Aufwendgn. Fakturierungsauffangkonten (KKl. 8) 8920 FAK Auffangkonto T/Z 8940 FAK Auffangkonto Werkstatt 8950 FAK Auffangkt.Sp.Sonstige Aufwandsanpassung 4506 Ausgleichskto Monatslohn 7999 WE Korrektur / Auflösung WB
<b>Betriebsgewinn 2</b>	<>	<b>Operating Profit</b>
		[+] Finanzergebnis Erträge Finanzergebnis Aufwendungen Finanzergebnis (ohne AfA) AfA Finanzanlagen
		<b>Ordinary Result</b>
		[+] Außerordentliches Ergebnis Außerordentliche Erträge Außerordentliche Aufwendungen
		<b>Net Profit before Tax</b>
		[-] Steuern Steuern auf Einkommen und Erträge
		<b>Net Profit after Tax</b>
		[-] Ergebnisabführung [-] Saldo IBL (KKl. 5 und 6) [-] 6993 Geg.Kto. Erlöse aktv.pfl. Aufwendgn.
		<b>Jahresüberschuss</b> Gewinnverwendung

\* evtl. Unterschiedsbetrag resultiert aus den Konten „4939\* Gewerbesteuer“ und „5950 Kalk. Gewerbesteuer“

**5.3 Struktur der Ergebnisrechnung (KER)**

Bei der betriebswirtschaftlichen Ergebnisrechnung KER handelt es sich um den theoretischen Ansatz einer relativen Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung in Kombination mit Vollkostenausweis. In der speziellen Form dieser Ergebnisrechnung für DaimlerChrysler- Vertragspartner spricht man von einer mehrstufigen Ergebnisrechnung mit Deckungsbeitragsstufen auf Vollkostenbasis, die wie folgt strukturiert ist:

- Umsatz**
- ./. Erlösschmälerungen*
- ./. Wareneinsatz*
- Bruttoertrag**
- ./. Einzelkosten*
- Deckungsbeitrag 1**
- ./. Direkte Gemeinkosten*
- Deckungsbeitrag 2**
- ./. Spezielle Umlagekosten*
- Deckungsbeitrag 3**
- ./. Allgemeine Umlagekosten*
- Betriebsgewinn 1**
- ./. Unternehmenskosten*
- Betriebsgewinn 2**

**Übersicht Buchungsbeispiele**

Kapitel 6 / Seite 1

**Nummernsystematik**

Die Nummernsystematik der Buchungsbeispiele gliedert sich in folgende Gruppen:

- 1\*\*\* Neufahrzeuggeschäft**
- 10\*\* Vermittlungsgeschäft
- 11\*\* Eigenhandel
- 18\*\* Leasinggeschäfte / Finanzierung
  
- 2\*\*\* Vorführfahrzeuggeschäft**
  
- 3\*\*\* Verkauf Gebrauchtfahrzeuge**
  
- 4\*\*\* [nicht belegt]
  
- 5\*\*\* Service**
  
- 6\*\*\* Interne Aufträge**
  
- 7\*\*\* Lohn- und Gehalt**
  
- 8\*\*\* Sonstiges**
  
- 9\*\*\* Jahresabschluss- und Abgrenzungsbuchungen**

**Buchungsbeispiele**

- 1000 Provisionen aus Pkw Neufahrzeuggeschäften - Mercedes-Benz Vertreter -
- 1001 Provisionen aus Pkw Neufahrzeuggeschäften - Mercedes-Benz Servicepartner mit Vermittlerabkommen-
- 1003 Barzugeständnis im Neufahrzeugvermittlungsgeschäft  
Anlage 1: BFH-Urteil V R 3/04 vom 12.01.2006  
Anlage 2: Ausarbeitung *RATH · ANDERS · DR. WANNER & PARTNER* zur Anwendung des BFH-Urteils in der Praxis
- 1005 Überführungskosten bei Agenturgeschäften - Weiterberechnung an den Kunden -
- 1006 Überführungskosten bei Agenturgeschäften - keine bzw. teilweise Weiterberechnung an den Kunden -
- 1007 Wertausgleich zu Lasten NF/VF bzw. zu Gunsten GF  
- Neufahrzeuggeschäft mit Inzahlungnahme eines Gebrauchtfahrzeuges -
- 1010 Pkw Neufahrzeugvermittlung mit Zubehörtausch
- 1020 Provisionen aus LKW Neufahrzeuggeschäften - Mercedes-Benz Vertreter -
- 1022 Provisionen aus LKW Neufahrzeuggeschäften  
- Mercedes-Benz Servicepartner mit Vermittlerabkommen -
- 1023 Provisionskürzung aus LKW Neufahrzeuggeschäft - Provisions-Abtretung -
- 1024 Vom Autohaus gewährter Preisnachlass im Neufahrzeugvermittlungsgeschäft über Werksrechnung des Herstellers an den Kunden weitergegeben
- 1030 Provisionen aus Trapo-Neufahrzeuggeschäften - Mercedes-Benz Vertreter-
- 1032 Provisionen aus Trapo-Neufzg.geschäften - Mercedes-Benz Servicepartner mit Vermittlerabkommen-
- 1100 Pkw Neufahrzeugverkauf mit Preisnachlass
- 1101 Nachträglicher Preisnachlass Pkw-Neufahrzeugverkauf
- 1105 Überführungskosten bei Eigenhandelsgeschäften - Weiterberechnung an den Kunden -

**Übersicht Buchungsbeispiele**

Kapitel 6 / Seite 2

- 1106 Überführungskosten bei Eigenhandelsgeschäften  
- keine bzw. teilweise Weiterberechnung an den Kunden -
- 1800 Erhaltene Vermittlungsprovision für ein Neufahrzeug-Leasinggeschäft
- 1802 Erhaltene Provision für die Vermittlung von Versicherungsverträgen
- 2000 Vorführgeschäft - Ankauf eines Vorführgeschäfts -  
Anlage 1: Einkommensteuerrichtlinie 1999 Abschnitt 32  
Anlage 2: BFH Urteil vom 17.11.1981
- 2001 Vorführgeschäft - Verkauf im Jahr der Anschaffung -
- 2002 Vorführgeschäft - Verkauf nach dem Jahr der Anschaffung -
- 2002a Vorführgeschäft - Verkauf nach dem Jahr der Anschaffung -  
(automat. Besteuerung der VAK zu ursprünglichen Anschaffungskosten)
- 5000 Einkaufsrechnung - Ersatzteile -
- 5001 Barverkauf mit Rabatt - Ersatzteile -
- 5002 Teile - / Zubehörverkauf auf Ziel mit Skontogewährung
- 5004 Reparaturrechnung
- 5005 Gutschrift aufgrund einer Kundenreklamation
- 5007 Fremdleistung (Einkaufsrechnung) - Werkstatt -
- 5008 Reparaturrechnung mit Fremdleistung - Werkstatt -
- 5036 Altölsorgung
- 5050 Garantierarbeiten - voll anerkannt; ohne Kundenanteil; ohne Tauschteil -
- 5051 Garantierarbeiten - nicht voll anerkannt;  
- nicht anerkannter Teil ist von der Werkstatt zu verantworten  
- ohne Kundenanteil; ohne Tauschteil -  
- Kunde wird angemietetes Leihfahrzeug zur Verfügung gestellt -
- 5052 Garantierarbeiten - nicht voll anerkannt;  
- nicht anerkannter Teil ist von der Werkstatt zu verantworten  
- ohne Kundenanteil; ohne Tauschteil -  
- Kunde wird eigenes Geschäftsfahrzeug zur Verfügung gestellt -
- 6001 Kostenlose Wartungsdienste
- 6002 Reparatur eines betrieblich genutzten Fahrzeuges  
- nicht durch Versicherung abgedeckter Unfallschaden -
- 6002a Reparatur eines betrieblich genutzten Fahrzeuges  
- durch Versicherung abgedeckter Unfallschaden mit Selbstbeteiligung -
- 6003 Gebrauchtfahrzeuginstandhaltung
- 6004 Geschäftsfahrzeuginstandhaltung
- 6006 Kostenlose Leistungen
- 6007 Vom Hersteller nicht übernommene Garantie
- 6009 Werkstattnacharbeiten
- 6010 Gebrauchtwageninstandsetzung
- 6013 Allgemeine Werkstattarbeiten
- 6015 Sonstige Arbeiten für andere Kostenstellen
- 6016 Reparaturarbeiten an BGA durch eigene Mitarbeiter
- 7000 Lohn- und Gehaltsabrechnung - Gestellung von Kraftfahrzeugen -  
Anlage 1: Lohnsteuerrichtlinie 2000  
Anlage 2: BMF-Schreiben vom 2.5.2000
- 7020 Bruttoertrags- Verkäuferprovision
- 7021 Nettoerlös- Verkäuferprovision
- 8001 Anlagenverkauf - steuerpflichtig mit Buchgewinn -

---

## Übersicht Buchungsbeispiele

Kapitel 6 / Seite 3

---

- 8002 Anlagenverkauf - steuerfrei mit Buchgewinn -
- 8003 Anlagenverkauf - steuerpflichtig mit Buchverlust -
- 8004 Anlagenverkauf - steuerfrei mit Buchverlust -
- 9010 Buchung der Bestandsveränderungen lt. Inventur - Verschrottung -
- 9011 Buchung der Bestandsveränderungen lt. Inventur - Diebstahl -
- 9012 Buchung der Bestandsveränderungen lt. Inventur - Wertberichtigungen -
- 9101 Andere aktivierungspflichtige Eigenleistungen
- 9102 Aktivierungspflichtige Geschäftsfahrzeuginstandsetzung
- 9103 Aktivierung halbfertiger Reparaturen

---

## Barzugeständnis im Neufahrzeugvermittlungsgeschäft

---

### **Bemerkungen:**

Gewährt ein Vertragspartner einem Kunden bei der Vermittlung eines Neufahrzeuges ein Barzugeständnis (ohne Beteiligung der DCAG), geschieht dies zu Lasten seiner Provision. Die DaimlerChrysler AG erteilt dem Käufer eine Rechnung über den vollen Kaufpreis und schreibt dem Vertreter bzw. dem Servicepartner die volle Provision gut.

Nach alter Rechtslage und auch Rechtsprechung waren die Händler nicht berechtigt, die dem Kunden ausgestellte Gutschrift über den eingeräumten Preisnachlass mit Ausweis der Umsatzsteuer zu erteilen und eine entsprechende Minderung der Umsatzsteuerzahllast vorzunehmen (vgl. UStR Abschnitt 151 Absatz 4 sowie BFH-Beschluss vom 14.4.1983 – BStBl. II S. 393).

Nach aktueller Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 12.01.2006 - Aktenzeichen V R 3/04; veröffentlicht am 15.03.2006) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass der vermittelnde Unternehmer nunmehr seine umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage für den Gesamtumsatz um die „weitergegebene“ Provision mindern kann und damit letztlich die Mehrwertsteuer auf diesen Minderungsbetrag vom Finanzamt erstattet bekommt.

Zur Darstellung der Nachlässe wurde im Identkontenrahmen die Kontengruppe

„8001\* Barzugaben NF Agentur ...“

aufgenommen.

### Hinweis:

Aufgrund der noch nicht endgültig geklärten Rechtslage speziell bei Nachlässen an vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer, wird sich hier auf die Vorgabe eines Identkontos beschränkt und keine Buchungsempfehlung ausgesprochen.

In der Anlage des Buchungsbeispiels finden Sie eine Ausarbeitung der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft *RATH · ANDERS · DR. WANNER & PARTNER*, die als Empfehlung hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Buchung der Barzugaben helfen soll. Stimmen Sie sich hier bitte mit Ihrem Steuerberater ab.

**BFH Urteil vom 12. Januar 2006 V R 3/04**

BUNDESFINANZHOF

1. Erstattet der erste Unternehmer in einer Leistungskette dem Endverbraucher einen Teil des von diesem gezahlten Leistungsentgelts oder gewährt er ihm einen Preisnachlass, mindert sich dadurch die Bemessungsgrundlage für den Umsatz des ersten Unternehmers (an seinen Abnehmer der nächsten Stufe). Der erste Unternehmer hat deshalb den für seinen Umsatz geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen.

2. Preisnachlässe, die dem Abnehmer von Reiseleistungen vom Reisebüro für eine von ihm lediglich vermittelte Reise gewährt werden, mindern die Bemessungsgrundlage des Umsatzes der vom Reisebüro dem Reiseveranstalter gegenüber erbrachten Vermittlungsleistung.

UStG 1993 § 10 Abs. 1, § 14 Abs. 2, § 17 Abs. 1  
Richtlinie 77/388/EWG Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a,  
Teil C Abs. 1

Urteil vom 12. Januar 2006 V R 3/04

Vorinstanz: FG Brandenburg vom 25. November 2003 1 K 1387/02  
(EFG 2004, 374)

## Gründe

## I.

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) betreibt ein Reisebüro mit vier Filialen. Im Rahmen dieser Betätigung vermittelte sie ihren Kunden unter anderem Reisen, die von verschiedenen Reiseveranstaltern angeboten wurden. Je nach Reiseveranstalter zahlte der Kunde die von ihm gebuchte Reise entweder direkt in dem Reisebüro oder er musste den entsprechenden Reisepreis unmittelbar an den Reiseveranstalter überweisen (so genanntes Direktinkasso). Für die Vermittlung der Reise erhielt die Klägerin von den Reiseveranstaltern eine Provision, die im Durchschnitt 10 % des Reisepreises betrug. Bei der Buchung von Reisen gewährte die Klägerin ihren Kunden Preisnachlässe von bis zu 3 % des jeweiligen Reisepreises, wobei die Höhe des Preisnachlasses im Ermessen des jeweiligen Mitarbeiters der Klägerin lag. Sofern der Kunde den Reisepreis unmittelbar in dem Reisebüro bezahlte, wurde der Preisnachlass von dem zu zahlenden Betrag in Abzug gebracht. In den Fällen des Direktinkassos zahlten die Mitarbeiter der Klägerin den Kunden den Preisnachlass gegen Vorlage der von dem Reiseveranstalter zugesandten Reiseunterlagen in bar aus oder erteilten hierüber eine Gutschrift. Eine Weiterberechnung der Preisnachlässe gegenüber den Reiseveranstaltern erfolgte nicht. Zwischen der Klägerin und dem Reiseveranstalter bestand keine Absprache über zu gewährende Preisnachlässe, wenngleich diesem die Praxis aufgrund der allgemeinen Üblichkeit bekannt war.

In den abgegebenen Umsatzsteuererklärungen kürzte die Klägerin ihre Umsätze aus den erhaltenen Provisionen um die gewährten Preisnachlässe. Dies stellte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt –FA–) anlässlich einer bei der Klägerin durchgeführten Betriebsprüfung fest. Das FA vertrat die Auffassung, dass sich die Preisnachlässe nicht umsatzmindernd auswirken dürften, weil sie weder das Entgelt der Reiseunternehmen noch die Provision des Reisebüros herabsetzten. Es schätzte die umsatzmindernd geltend gemachten Preisnachlässe im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung und gelangte zu dem Ergebnis, dass die Umsätze zu 15 % Umsatzsteuer für 1996 um 32 480 DM, für 1997 um 40 000 DM und für 1998 um 7 440 DM sowie die Umsätze zu 16 % Umsatzsteuer für 1998 um 22 320 DM und für 1999 um 22 627 DM zu erhöhen seien. Dementsprechend setzte es die Umsatzsteuer 1996 bis 1999 neu fest. Der Einspruch blieb ohne Erfolg. In der Einspruchsentscheidung wies das FA ergänzend darauf hin, dass die Klägerin auch nicht berechtigt sei, den Kunden eine Gutschrift über den Preisnachlass mit Ausweis der Umsatzsteuer zu erteilen und hieraus die



Vorsteuer geltend zu machen, weil zwischen der Klägerin und den Kunden kein Leistungsaustausch stattfindet.

Mit der Klage machte die Klägerin im Wesentlichen geltend, dass der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) wiederholt betont habe, dass es der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer erfordere, dass nur derjenige Betrag der Umsatzsteuer unterworfen werde, den der Endverbraucher zu zahlen habe. Demzufolge wirkten sich die gewährten Preisnachlässe entgeltmindernd aus. Hinzu komme, dass zwischen ihr, der Klägerin, und den Kunden durchaus eine Leistungsbeziehung bestehe. Diese zeige sich etwa daran, dass die Kunden bei niedrigpreisigen Geschäften, wie etwa den bloßen Verkauf von Fahrkarten, ein Bearbeitungsentgelt zu zahlen hätten.

Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt und setzte unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 16. Mai 2002 und Änderung der Steuerbescheide vom 9. August 2001

die Umsatzsteuer 1996 auf 67 326,00 DM,  
die Umsatzsteuer 1997 auf 75 711,00 DM,  
die Umsatzsteuer 1998 auf 86 151,80 DM und  
die Umsatzsteuer 1999 auf 51 895,68 DM

fest.

Das Urteil des FG ist abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2004, 374.

Hiergegen wendet sich die Revision des FA: §§ 10 Abs. 1 und 17 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) 1993/1999 seien eindeutig dahin gehend zu verstehen, dass Entgeltminderungen nur in der jeweiligen Leistungsbeziehung zwischen leistendem Unternehmer und Leistungsempfänger zu berücksichtigen seien; eine Leistungsbeziehung bestehe hier aber gerade nicht zwischen der Klägerin und den Kunden, sondern nur zwischen der Klägerin und den Reiseveranstaltern, denen sie die Reisen vermittelte. Soweit der EuGH in den vom FG genannten Urteilen zu Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a und Teil C Abs. 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (Richtlinie 77/388/EWG) eine andere Auffassung vertrete, seien die entschiedenen Fälle nicht mit dem vorliegenden Fall vergleichbar, da hier keine "Herstellerrabatte" vorlägen. Eine Minderung der Bemessungsgrundlage käme nur dann in Betracht, wenn letztendlich die Gewährung eines Rabattes auf die Ausgangsrechnung des Reiseveranstalters gegenüber dem Kunden (Reisepreis) eine Auswirkung hätte. Dies sei auch der EuGH-Rechtsprechung zu Art. 26 der Richtlinie 77/388/EWG zu entnehmen (Urteil vom 19. Juni 2003 Rs. C-149/01, First Choice Holidays, Slg. 2003, I-6289, Umsatzsteuer-Rundschau –UR– 2003, 456).

Das FA beantragt, das Urteil des FG vom 25. November 2003 aufzuheben, die Klage abzuweisen und die Kosten des Verfahrens der Klägerin aufzuerlegen.

Die Klägerin beantragt, die Revision abzuweisen und die Kosten des Verfahrens dem FA aufzuerlegen.

Die Parteien haben auf mündliche Verhandlung verzichtet.

## II.

Die Revision ist unbegründet. Sie ist deshalb nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

Das FG hat zu Recht entschieden, dass die von der Klägerin an die Kunden gewährten Preisnachlässe die Bemessungsgrundlage der von der Klägerin an die Reiseveranstalter erbrachten Vermittlungsleistungen mindert (§§ 10 Abs. 1 und 17 Abs. 1 UStG; Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a und Teil C Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG).

1. Nach § 10 Abs. 1 Satz 1 UStG wird der Umsatz bei Lieferungen und sonstigen Leistungen nach dem Entgelt bemessen; nach Satz 2 der Bestimmung ist Entgelt alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten (abzüglich der Umsatzsteuer). Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz geändert, so haben nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG

(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.

Zur Auslegung dieser Vorschriften sind Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a und Teil C Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG und die dazu ergangene Rechtsprechung des EuGH heranzuziehen. Besteuerungsgrundlage ist nach Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG "bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen ... alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger ... erhält"; nach Teil C Abs. 1 dieser Bestimmung wird "im Falle ... des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes die Besteuerungsgrundlage unter von den Mitgliedsstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert".

Nach den EuGH-Urteilen vom 15. Oktober 2002 Rs. C-427/98, Kommission gegen Bundesrepublik Deutschland (Slg. 2002, I-8315, BStBl II 2004, 328) und vom 24. Oktober 1996 Rs. C-317/94, Elida Gibbs (Slg. 1996, I-5339, BStBl II 2004, 324, UR 1997, 265) ist das Umsatzsteuersystem darauf angelegt, dass nur der Endverbraucher wirtschaftlich mit der Umsatzsteuer belastet wird (Elida Gibbs Rdnrn. 19, 22, 23; Rs. C-427/98 Rdnr. 53). Für Unternehmer, die auf den Produktions- und Vertriebsstufen vor der Endverbrauchsstufe tätig sind, muss die Umsatzbesteuerung neutral sein (Elida Gibbs Rdnrn. 26-28). Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze darf dem Fiskus aus allen Umsatzgeschäften von der Herstellung bis zum Endverbrauch nur der Umsatzsteuerbetrag zufließen, den der Endverbraucher letztlich wirtschaftlich aufwendet (Elida Gibbs Rdnr. 24; Rs. C-427/98 Rdnr. 53). Der EuGH hat es deshalb nicht für erforderlich gehalten, dass ein Preisnachlass oder eine Preiserstattung (ggf. über einen "Gutschein") in der unmittelbaren Leistungsbeziehung gewährt werden muss, um sich entgeltmindernd auszuwirken; auch der vom Hersteller direkt an den Endverbraucher gewährte Preisnachlass mindert die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer des Herstellers für seinen Umsatz an seinen unmittelbaren Abnehmer (Zwischenhändler), ohne dass sich dadurch der Vorsteuerabzug des Abnehmers ändert oder die vom Hersteller an seinen Abnehmer erteilte Rechnung unrichtig wird (Elida Gibbs Rdnr. 33; Rs. C-427/98 Rdnr. 41). Der EuGH hat für derartige Fälle klargestellt, dass es kein allgemeines Korrespondenzprinzip zwischen der Bemessungsgrundlage des Lieferanten und dem Vorsteuerabzug seines Abnehmers gibt, diese vielmehr unabhängig voneinander zu beurteilen sind. Diese Grundsätze hat der EuGH zwar in Fallgestaltungen entschieden, in denen der Hersteller eines Produkts Gutscheine ausgegeben hat und diese im Falle eines Endumsatzes vom Hersteller dem Endverbraucher –ggf. über den letzten Einzelhändler– vergütet wurden. Gleichwohl hat der EuGH für derartige Fälle ein allgemein gültiges Prinzip des Mehrwertsteuersystems zum Ausdruck gebracht, das sich auf alle Fälle der Leistungserstellung auf verschiedenen Vorstufen, einschließlich etwaiger Vermittlungsleistungen anwenden lässt: Wenn ein an der Leistungserstellung beteiligter Unternehmer dem Endverbraucher unmittelbar Preisnachlässe gewährt, mindert sich dadurch die Bemessungsgrundlage für den von ihm erbrachten Umsatz. Vorliegend ist die Klägerin als Reisebüro mit ihren Vermittlungsleistungen als erster Unternehmer in der Kette von Dienstleistungen anzusehen, die letztlich als Einheit beim Endverbraucher (Reisekunden) ankommen.

Bei der Auslegung und Anwendung der §§ 10 Abs. 1 und 17 Abs. 1 UStG ist deshalb von folgenden Grundsätzen auszugehen:

a) Das "Entgelt" i.S. des § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG vermindert sich auch um solche Preisnachlässe, die ein in der Leistungskette beteiligter Unternehmer direkt dem Endverbraucher gewährt. Diese Interpretation des Begriffes "Entgelt" folgt aus dem materiellen Charakter der Umsatzsteuer als Endverbrauchssteuer; sie darf daher nicht höher sein als der in dem Gesamtbetrag enthaltene Umsatzsteuerbetrag, den der Endverbraucher letztlich aufwendet.

b) Erstattet der erste Unternehmer in einer Leistungskette dem Endverbraucher einen Teil des von diesem

gezahlten Leistungsentgelts oder gewährt er ihm einen Preisnachlass, mindert sich dadurch die Bemessungsgrundlage für den Umsatz des ersten Unternehmers (an seinen Abnehmer der nächsten Stufe). Der erste Unternehmer hat deshalb den für seinen Umsatz geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen.

2. Unter Anwendung dieser Grundsätze mindert sich die Bemessungsgrundlage der von der Klägerin an die Reiseveranstalter erbrachten Vermittlungsumsätze um die Beträge, die den Endverbrauchern (Reisekunden) von der Klägerin vergütet wurden. Der Vorsteuerabzug der Reiseveranstalter für die von der Klägerin diesen in Rechnung gestellten Vermittlungsleistungen ändert sich dadurch nicht, auch wird die Rechnung durch die Änderung der Bemessungsgrundlage bei der Klägerin nicht unrichtig, so dass sie die Umsatzsteuer etwa nach § 14 Abs. 2 UStG (jetzt: § 14c UStG 2005) schulden würde. Im Gesamtergebnis erhält der Fiskus damit die Umsatzsteuer, die in dem vom Endverbraucher aufgewendeten Betrag enthalten ist. Dies zeigt folgendes Beispiel: Stellt der Reiseveranstalter dem Endverbraucher (bei einem Umsatzsteuersatz von 16 %) 1 000 DM zzgl. 160 DM Umsatzsteuer in Rechnung und vergütet dem Reisebüro eine Provision von 100 DM zzgl. 16 DM, führt der Reiseveranstalter  $160 \text{ DM} - 16 \text{ DM} = \underline{144 \text{ DM}}$  an das FA ab. Das Reisebüro gewährt dem Kunden 3 % Nachlass auf den Reisepreis, d.h. von 1 160 DM (brutto) = 34,80 DM; sein Bruttoentgelt beträgt damit  $116 \text{ DM} - 34,80 \text{ DM} = 81,20 \text{ DM}$  oder netto 70 DM. Das Reisebüro führt damit an das FA  $16 \% \text{ von } 70 \text{ DM} = \underline{11,20 \text{ DM}}$  ab. Insgesamt erhält der Fiskus damit  $144 \text{ DM} + 11,20 \text{ DM} = \underline{155,20 \text{ DM}}$ . Dies entspricht der Umsatzsteuer, die in dem vom Reisekunden letztlich aufgewendeten Betrag von  $1 160 \text{ DM} - 34,80 \text{ DM} = 1 125,20 \text{ DM}$  enthalten ist (netto 970 DM, Umsatzsteuer 155,20 DM).

3. Der Senat ist in seinem Beschluss vom 14. April 1983 V B 28/81 (BFHE 138, 113, BStBl II 1983, 393) noch von dem Grundsatz ausgegangen, dass sich eine Entgeltminderung nur in der jeweiligen Leistungsbeziehung ergeben könne. An dieser Rechtsprechung wird angesichts der oben genannten, vom EuGH aufgestellten Grundsätze des Mehrwertsteuersystems nicht mehr festgehalten.

4. Der Hinweis des FA auf die EuGH-Rechtsprechung zu Art. 26 der Richtlinie 77/388/EWG stützt sein Begehren nicht, weil diese Regelung nur eingreift, soweit Reisebüros gegenüber den Reisenden im eigenen Namen auftreten, was vorliegend nicht der Fall ist. Deshalb ist auch § 25 UStG nicht einschlägig.



**Preisnachlässe der Vermittler**  
**aufgrund des BFH-Urteils vom 12.01.2006**  
(DB 2006, S. 761 ff.)

**Behandlung der „Neufälle“ – ab sofort:**

	Preisnachlass an Privatperson (Endkunde)	Preisnachlass an vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer
Umsatzsteuerrecht – Behandlung beim Vermittler	Preisnachlass kürzt Bemessungsgrundlage (Entgeltsminderung)	ungeklärt – u.E. ebenfalls Kürzung der Bemessungsgrundlage (Entgeltsminderung)
Umsatzsteuerrecht – Behandlung beim Kunden	Keine Auswirkung	ungeklärt – u.E. Kürzung des Vorsteuerabzugs wegen verminderter Anschaffungskosten
Ermittlung des Preisnachlasses	<p>Beispiel: EUR</p> <p>Fahrzeugpreis (netto) 40.000,00</p> <p>USt 16% <u>6.400,00</u></p> <p>Rechnungsbetrag (Verkäufer) <u>46.400,00</u></p> <p>Nachlass durch den Vermittler:</p> <p>„Cash“ <u>1.200,00</u></p>	<p>Beispiel: EUR</p> <p>Fahrzeugpreis (netto) 40.000,00</p> <p>USt 16% <u>6.400,00</u></p> <p>Rechnungsbetrag (Verkäufer) <u>46.400,00</u></p> <p>Nachlass durch den Vermittler: z.B. 3% vom Fahrzeugpreis (netto)</p> <p><u>1.200,00</u></p>
Mitteilung über Nachlass	<p>Über den Nachlass ist eine Mitteilung zu erstellen, eine „Nachlassanzeige“ o.ä., bei der anstelle des Wortes „Gutschrift“ besser folgender Text verwendet wird: Mitteilung über einen Nachlass zu Fahrzeug „.....“ über</p> <p align="center"><u>EUR 1.200,00</u> <u>EUR 1.200,00</u></p> <p>Die Nachlassanzeige ist – wie bisher auch – <b>ohne</b> gesonderten USt-Ausweis und möglichst <b>ohne Hinweis</b> darauf zu erstellen, dass im obigen Betrag 16% USt enthalten ist.</p> <p>Wer auf einen Hinweis zur USt nicht verzichten möchte, kann auf seiner Nachlassmitteilung den Satz - „Der Betrag versteht sich ohne Mehrwertsteuer“ – beibehalten. Dieser Hinweis ist u.E. unschädlich.</p>	

	Preisnachlass an Privatperson (Endkunde)	Preisnachlass an vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer
Buchungssätze*	per Klasse 8 € 1.034,48 und per USt € 165,52 an Debitor € 1.200,00	per Klasse 8 € 1.034,48 und per USt € 165,52 an Debitor € 1.200,00
und zusätzlich bei Unternehmerkunden		per Klasse 8 € 165,52 an sonstige Rückstellungen € 165,52
* Bei Preisnachlässen werden folgende Konten zur Buchung vorgeschlagen:		
Barzugeständnisse PKW	# 8001117	# 8001118
Barzugeständnisse LKW	# 8001127	# 8001128
Barzugeständnisse Trapo	# 8001137	# 8001138
Als Sollkonten für die Zuführung zur Rückstellung im Falle der Umsatzsteuerkürzung bei Unternehmerkunden bieten sich folgende Konten an		
Weitere Barzugest. PKW		# 8001119
Weitere Barzugest. LKW		# 8001129
Weitere Barzugest. Trapo		# 8001139

Bei Unternehmerkunden muss u.E. die USt-Minderung geltend gemacht werden, um steuerliche Nachteile auszuschließen. Da dies jedoch rechtlich nicht entschieden ist, müsste im Fall der Geltendmachung eine entsprechende Rückstellung für „ausstehende, noch geschuldete Nachlässe“ gebildet werden.

Der Betrag ist später – abhängig von der Entscheidung der Finanzverwaltung bzw. abhängig vom Ausgang weiterer Verfahren – entweder ans Finanzamt (bei Verneinung der analogen Anwendung zum Privatkundengeschäft) oder aber auf Verlangen der Unternehmerkunden an diese auszuzahlen (bei entsprechender Anwendung des Urteils auf das Unternehmerkundengeschäft).

Alternativ wäre auch möglich, die USt nicht geltend zu machen und alle Veranlagungen bei der USt offen zu halten. Sollte die Rechtsprechung auch bei gewerblichen Kunden gelten, so würde das Finanzamt die USt erstatten und mit 6% verzinsen.

**Behandlung der „Altfälle“:**

In noch offenen Fällen sollten die Umsatzsteuererklärungen - unter Berücksichtigung der Hinweise auf der Homepage der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Rath, Anders, Dr. Wanner & Partner ([www.raw-partner.de](http://www.raw-partner.de)) - korrigiert werden.