

# Gutscheine

Richtig umsatzsteuerlich einordnen und behandeln



**Mandanten-Info**

**Gutscheine**

1 Allgemeines

2 Gesetzliche Regelung ab 01.01.2019

3 Einzweck-Gutschein

3.1 Allgemeines

3.2 Bestimmung des Leistungsorts

3.3 Veräußerung von Einzweck-Gutscheinen zwischen Unternehmern

3.3.1 Handeln im eigenen Namen

3.3.2 Handeln im fremden Namen

4 Mehrzweck-Gutschein

4.1 Allgemeines

4.2 Veräußerung zwischen Unternehmern

4.3 Bemessungsgrundlage

5 Preiserstattungsgutscheine Abschnitt 17.2 UStAE

## 1 Allgemeines

Als Gutscheine werden im allgemeinen Verkehr diverse Dokumente bezeichnet, die entweder einen aufgedruckten Wert repräsentieren und wie Zahlungsmittel einzusetzen oder gegen bestimmte Leistungen einzutauschen sind. Auch Preisnachlass- und Preiserstattungsgutscheine werden gewöhnlich als Gutscheine bezeichnet.

Mit dem Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (BGBl. I 2018 S. 2338) erfolgte mit Artikel 9 die Änderung des Umsatzsteuergesetzes. Entsprechend der Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie regelt nun § 3 Abs. 13 – 15 UStG die umsatzsteuerliche Behandlung bei Verwendung von Gutscheinen. Die neuen Regelungen sind erstmals auf Gutscheine anzuwenden, die nach dem 31.12.2018 ausgestellt werden (§ 27 Abs. 23 UStG).

Mit BMF-Schreiben vom 02.11.2020, BStBl. I 2020, Seite 1121 hat sich die Verwaltung zur Umsetzung der gesetzlichen Vorgaben positioniert und den Umsatzsteueranwendungserlass entsprechend geändert und ergänzt. Das Schreiben enthält viele Beispiele, anhand derer die Verwaltungsauffassung klar erläutert wird. Außerdem enthält das BMF-Schreiben eine Nichtbeanstandungsregelung. Nach dieser beanstandet es die Finanzverwaltung nicht, wenn die Beteiligten die Grundsätze des BMF-Schreibens nicht beachtet haben. Dies gilt allerdings nur für Gutscheine, die bis zum 02.02.2021 ausgestellt worden sind.

## 2 Gesetzliche Regelung ab 01.01.2019

Was unter einem Gutschein zu verstehen ist, ist in § 3 Abs. 13 UStG geregelt. Ein Gutschein ist nicht an ein bestimmtes Medium gebunden und kann sowohl in Papier als auch On- oder Offline bzw. auf jeder Art von Medium angezeigt werden bzw. jede weitere denkbare Form annehmen. Der Gesetzestext spricht daher von einem „Instrument“.

Ein solches Instrument ist im umsatzsteuerrechtlichen Sinn ein Gutschein, wenn:

- aufgrund des Instruments die Verpflichtung besteht, diesen als Gegenleistung für eine Lieferung oder sonstige Leistung anzunehmen

und

- entweder:
  - der Gegenstand der Lieferung  
oder
  - die sonstige Leistung  
oder
  - der leistende Unternehmer

auf dem Instrument selbst oder in den damit zusammenhängenden Unterlagen (einschließlich der Bedingungen für die Nutzung des Instruments) angegeben sind.

Ein Gutschein kann auch vorliegen, wenn der auf dem Gutschein gedruckte Nennwert nicht zur vollständigen Begleichung der Leistung ausreicht und der Gutscheininhaber im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Gutscheins eine Zuzahlung leisten muss.

Ausdrücklich **keine Gutscheine** sind Briefmarken, Fahrscheine, Eintrittskarten für Kinos und Museen und ähnliche Instrumente, da es sich hierbei vorrangig um Zahlungsnachweise handelt. Auch Preisnachlass- oder Preiserstattungsgutscheine, sowie Gutscheine für Warenproben oder Muster sind keine Gutscheine im umsatzsteuerrechtlichen Sinn.

Zum besseren Verständnis definiert das BMF-Schreiben voranstehend folgende Begriffe:

**Ausstellung:** Derjenige, der den Gutschein im eigenen Namen ausstellt, dem Gutschein also seine endgültige Form verleiht (Ausdruck auf Papier, Erstellung einer pdf-Datei, Buchung eines Guthabens auf eine Karte, Erzeugung eines QR – Codes oder Ähnliches), ist der Aussteller des Gutscheins. Diese Person muss den Gutschein nicht zwingend veräußern, sondern ist in der Regel lediglich der erste Unternehmer in einer möglichen Reihe sich anschließender Veräußerungsvorgänge (die entweder als Übertragung oder Ausgabe bezeichnet werden).

**Übertragung:** Erfolgt der Verkauf von Gutscheinen zwischen Unternehmern, ist das im BMF-Schreiben als Übertragung bezeichnet.

**Ausgabe:** Der Verkauf eines Gutscheins an einen Kunden (Endverbraucher) wird im BMF-Schreiben als Ausgabe benannt.

## 3 Einzweck-Gutschein

### 3.1 Allgemeines

Ein Einzweck-Gutschein ist ein Instrument, welches neben den o.g. allgemeinen Voraussetzungen die aufgrund des Gutscheins zu erbringende Lieferung oder sonstige Leistung konkretisiert.

Voraussetzung für das Vorliegen eines Einzweck-Gutscheins ist, dass folgende Kriterien bei der Übertragung bzw. bei der Ausgabe des Gutscheins bestimmbar sein müssen:

- der leistende Unternehmer,
- die Art der Leistung (zumindest so konkret, dass eine Bestimmung des anzuwendenden Steuersatzes erfolgen kann) oder
- die Gattung des jeweiligen Leistungsgegenstandes (= Gesamtheit von Arten von Waren oder sonstigen Leistungen, die in ihren wesentlichen Eigenschaften derart übereinstimmen, dass der zutreffende Steuersatz eindeutig bestimmbar ist),
- der Ort der Lieferung oder Leistung nach § 3 bzw. § 3a – e UStG,
- ggf. der Leistungsempfänger, sofern das für die Bestimmung des Ortes notwendig ist.

Fehlt eine dieser Voraussetzungen, liegt kein Einzweck-, sondern ein Mehrzweck-Gutschein vor.

Da aufgrund der Ausgestaltung des Einzweck-Gutscheins alle für die Umsatzbesteuerung relevanten Merkmale bereits bei Ausgabe des Gutscheins feststehen bzw. bestimmbar sind, wird die Ausgabe dieses Gutscheins der Erbringung der mit dem Gutschein beabsichtigten Lieferung / sonstigen Leistung gleichgestellt. Der Gutschein soll vom Aussteller sichtbar als Einzweck-Gutschein gekennzeichnet werden, wobei die rechtliche Einordnung des Ausstellers maßgebend ist. Auf dessen Einschätzung dürfen die nachfolgenden Unternehmer in der Leistungskette vertrauen, sofern sie keine Kenntnis davon haben bzw. nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns davon hätten haben müssen, dass die rechtliche Einordnung / Kennzeichnung des Ausstellers falsch ist. Berechtigt der Gutschein zum Bezug mehrerer genau bezeichneter Einzelleistungen, die ggf. unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen, kann ebenso ein Einzweck-Gutschein vorliegen. Dabei ist der Gesamtbetrag im jeweiligen Verhältnis der Einzelleistungen aufzuteilen.

Die Lieferung / sonstige Leistung ist daher im Zeitpunkt der Gutscheinausstellung der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Die Umsatzsteuer entsteht im Zeitpunkt der Übertragung bzw. der Ausgabe des Gutscheins. Die spätere Einlösung des Gutscheins und die Inanspruchnahme der damit verbürgten Lieferung / sonstigen Leistung ist dann nicht steuerbar. Sofern bei der Einlösung des Gutscheins eine Zuzahlung zu leisten ist, entsteht die Umsatzsteuer für die bislang

noch nicht versteuerte Differenz erst im Zeitpunkt der Einlösung, also im Zeitpunkt der Zahlung.

### **3.2 Bestimmung des Leistungsorts**

Hinsichtlich der Bestimmung des Leistungsortes ist Folgendes zu beachten:

#### **Lieferung:**

Berechtigter der Gutscheine zum Bezug einer bestimmten Lieferung, befindet sich der Ort der Lieferung dort, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Veräußerung des Gutscheins befindet. Mangels Warenbewegung ist die Anwendung der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen bzw. Ausfuhrlieferungen ausgeschlossen.

#### **Sonstige Leistung:**

Soll mit dem Gutschein eine sonstige Leistung bezogen werden, ist der Ort dieser sonstigen Leistung nach den dafür geltenden Regelungen zu bestimmen. Sofern für eine genaue Ortsbestimmung bekannt sein muss, ob derjenige, der den Gutschein einlöst, Unternehmer ist oder nicht, muss dies ermittelt werden und feststehen. Falls das nicht festzustellen ist, ist eine eindeutige Bestimmung des Leistungsortes nicht möglich, so dass kein Einzweck- sondern ein Mehrzweck-Gutschein vorliegt.

#### **Vermittlungsleistung:**

Der Ort der Vermittlungsleistung befindet sich in der Regel dort, wo der Unternehmer, der die Leistung ausführt bzw. dessen Leistung vermittelt wird, ansässig ist.

Bemessungsgrundlage für die Übertragung bzw. Ausgabe des Einzweck-Gutscheins ist alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der leistende Unternehmer vom Leistungsempfänger (oder einem anderen) für die Leistung erhält oder erhalten soll. Bei der unentgeltlichen Übertragung bzw. Ausgabe ist der im Zeitpunkt der Übertragung bzw. Ausgabe maßgebende Einkaufspreis bzw. der Selbstkostenpreis maßgebend, wenn ein Einkaufspreis nicht ermittelbar ist.

#### **Nichteinlösung / Rückgabe von Einzweck-Gutscheinen:**

Verfällt der Einzweck-Gutschein und kommt es zu keiner Einlösung, bleibt es nach Auffassung der Verwaltung bei der bisher erfolgten Besteuerung der fiktiven Leistung(en). Etwas Anderes gilt nur, wenn das erhaltene Entgelt zurückgezahlt wird. In diesem Fall hat eine Änderung der Bemessungsgrundlage bei demjenigen Unternehmer zu erfolgen, der die Zahlung zurück gewährt. Gleiches gilt, wenn der Einzweck-Gutschein nicht verfällt, sondern der Kunde diesen zurückgibt und den Gutscheinwert zurückerhält.

**Beispiel:** Das Kosmetikstudio „Bella“ verkauft Herrn M einen Gutschein für eine Kosmetikbehandlung, den er seiner Frau zum Geburtstag schenkt. Da bereits bei Verkauf des Gutscheins sowohl die zu erbringende Leistung als auch die Identität des leistenden Unternehmers und auch der Ort der Leistung und die Höhe der für die Kosmetikbehandlung anfallenden Umsatzsteuer bekannt ist, liegt ein sog. Einzweck-Gutschein vor. Das Kosmetikstudio hat die mit dem Gutschein „verbriefte“ Kosmetikbehandlung im Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Löst Frau M den Gutschein später ein und nimmt die Kosmetikbehandlung in Anspruch, ist dieser Vorgang nicht steuerbar. Erfolgt keine Einlösung des Gutscheins innerhalb der auf dem Gutschein ausgewiesenen Frist, hat das keine Auswirkungen, es bleibt bei der bei Ausgabe des Gutscheins erfolgten Umsatzbesteuerung. Sofern das Kosmetikstudio allerdings den Kaufpreis Herrn M oder seiner Frau zurückerstattet, kann in diesem Zeitpunkt eine entsprechende Berichtigung der Umsatzsteuer erfolgen.

### 3.3 Veräußerung von Einzweck-Gutscheinen zwischen Unternehmern

Ob die Veräußerung von Gutscheinen als Eigenhandel oder als Vermittlung zu beurteilen ist, ist anhand der Grundsätze des Abschn. 3.7 UStAE zu bestimmen. Diese gelten auch bei der Veräußerung von Gutscheinen.

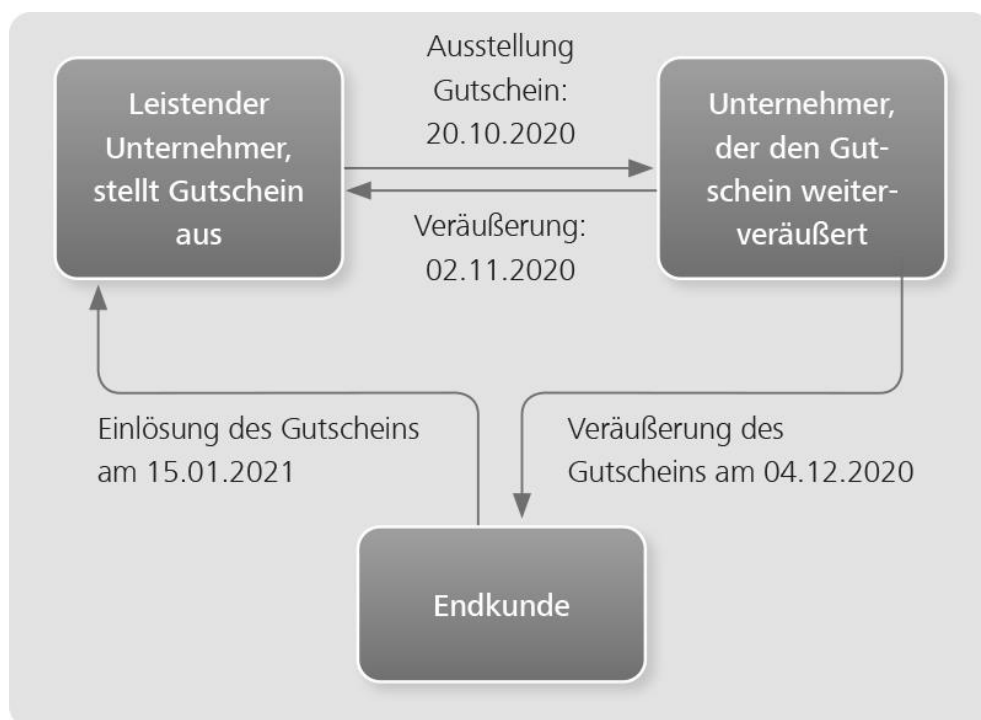
In Bezug auf die Veräußerung von Gutscheinen unter Einschaltung mehrerer Händler ist daher auf jeder Vertriebsstufe gesondert zu entscheiden, ob die im Gutschein verbrieftete Leistung erbracht wird oder ob eine Vermittlungsleistung vorliegt.

#### 3.3.1 Handeln im eigenen Namen

Nach dem neuen § 3 Abs. 14 Satz 2 UStG gilt jede Übertragung (Weiterveräußerung) des Gutscheins als Erbringung der mit dem Gutschein veräußerten Lieferung oder Leistung. Es wird somit jeweils eine Lieferung / Leistung fingiert bzw. es erfolgt jeweils eine **fiktive Lieferung bzw. sonstige Leistung**. Entsprechend hat jeweils die Umsatzbesteuerung zu erfolgen. Tritt daher der Gutscheinhändler im eigenen Namen auf, erbringt er an seinen Abnehmer die im Gutschein verbrieftete Leistung.

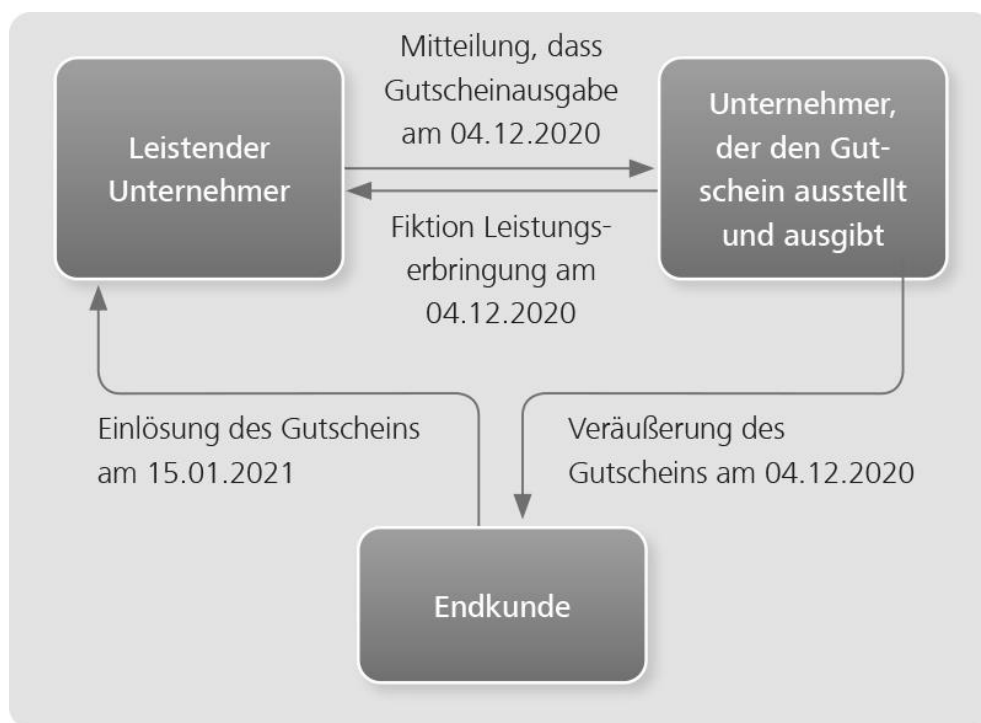
Maßgeblicher Zeitpunkt für die Besteuerung der Leistungsfiktion des leistenden Unternehmers ist der Zeitpunkt, zu dem die Übertragung an einen anderen Unternehmer bzw. die Ausgabe des Gutscheins an den Kunden erfolgt. Dabei ist irrelevant, ob der im eigenen Namen agierende Unternehmer für eigene oder für fremde Rechnung tätig ist.



**Beispiel 2:**

Der leistende Unternehmer, der den Gutschein ausstellt, hat seine Leistung am 02.11.2020, der Unternehmer, der den Gutschein weiterveräußert, hat seine Leistung am 04.12.2020 der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Die Einlösung des Gutscheins am 15.01.2021 ist umsatzsteuerrechtlich irrelevant.

Stellt ein Unternehmer zwar im eigenen Namen einen Gutschein aus, erbringt er die darin bezeichnete Leistung jedoch nicht selbst, wird der spätere Leistungserbringer so behandelt, als habe er im Zeitpunkt der Ausstellung die Leistung an den ausstellenden Unternehmer erbracht. Dazu muss der Gutscheinaussteller dem letztlich leistenden Unternehmer alle Details mitteilen, die zu einer fristgerechten Versteuerung der Leistung notwendig sind (Zeitpunkt, Höhe des Entgelts etc.).

**Beispiel 3:**

In diesem Beispiel müssen sowohl der letztlich leistende Unternehmer als auch der den Gutschein ausgebende Unternehmer ihre Leistung am 04.12.2020 der Umsatzsteuer unterwerfen. Die Einlösung des Gutscheins am 15.01.2021 ist umsatzsteuerrechtlich irrelevant.

**3.3.2 Handeln im fremden Namen**

Agiert der Händler des Gutscheins allerdings in fremden Namen und auf fremde Rechnung, erbringt er lediglich eine Vermittlungsleistung. Der ausgebende Unternehmer muss dem leistenden Unternehmer mitteilen, zu welchem Zeitpunkt er den Einzweck-Gutschein an den Kunden ausgegeben hat, damit der leistende Unternehmer seine Leistung fristgerecht versteuern kann. Als Bemessungsgrundlage hat der letztlich leistende Unternehmer den Bruttowert, den der ausgebende (und vermittelnde) Unternehmer vom Kunden erhalten hat, anzusetzen, wobei die Umsatzsteuer entsprechend herauszurechnen ist. Da der ausgebende Unternehmer eine Vermittlungsleistung erbringt, ist die Bemessungsgrundlage für diese Leistung der Betrag, den er für die vermittelte Leistung erhält bzw. vom erhaltenen Bruttobetrag einbehalten darf.

**Beispiel:** Die Firma GP verkauft auf ihrer Online-Plattform Gutscheine für verschiedenste Produkte und Leistungen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung. Die Kundin K erwirbt im Februar 2020 einen Gutschein bei GP für eine Kosmetikbehandlung bei der Kosmetikerin Z und bezahlt dafür 50 Euro. GP setzt die Kosmetikerin über die Veräußerung des Gutscheins im Februar 2020 in Kenntnis und überweist 40 Euro, da vereinbart ist, dass

GP 20 % des Verkaufspreises für die Vermittlungsleistung einbehalten darf. K löst den Gutschein im Mai 2020 ein.

Bereits bei Kauf des Gutscheins durch die Kundin K ist sowohl der leistende Unternehmer, als auch die zu erbringende Leistung, der Leistungsort und der Steuersatz bestimmbar. Der veräußerte Gutschein ist somit ein Einzweck-Gutschein. Im Zeitpunkt der Veräußerung des Gutscheins werden folgende Leistungen fiktiv erbracht und daher besteuert:

- 1) Die Kosmetikerin Z erbringt an GP eine kosmetische Behandlung und erhält dafür 40 Euro. Aus diesem Betrag ist die Umsatzsteuer mit 19 % herauszurechnen. Der sich dadurch ergebende Betrag von 33,61 Euro ist die Bemessungsgrundlage für die von Z an GP erbrachte Leistung und ist im Februar 2020 der Umsatzsteuer zu unterwerfen.
- 2) GP erbringt an K eine kosmetische Behandlung und erhält dafür 50 Euro. Auch aus diesem Betrag ist die Umsatzsteuer mit 19 % herauszurechnen. Die Bemessungsgrundlage für diese Leistung beträgt 42,02 Euro (100/119 von 50 Euro) und muss von GP ebenfalls im Februar 2020 der Umsatzsteuer unterworfen werden. GP kann einen Vorsteuerabzug aus der Leistung der Kosmetikerin geltend machen, wenn die Voraussetzungen des § 15 UStG erfüllt sind.
- 3) Bei tatsächlicher Ausführung der kosmetischen Behandlung im Mai 2020 liegt ein umsatzsteuerrechtlich nicht relevanter Vorgang vor.

### **Abwandlung des Beispiels bei Vorliegen einer Vermittlungsleistung:**

Tritt GP als Vermittler des Gutscheins im eigenen Namen und auf eigene Rechnung auf, erbringt zwar die Kosmetikerin im Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins an die Kundin eine fiktive Leistung, deren Bemessungsgrundlage der von der Kundin aufgewendete Betrag ist (42,02 Euro, s.o.). Zeitgleich erbringt GP an die Kosmetikerin eine Vermittlungsleistung, die ebenfalls im Februar bei Ausgabe des Gutscheins durch GP der Umsatzsteuer unterliegt. Bemessungsgrundlage für die Vermittlungsleistung ist 8,40 Euro (100/119 von 10 Euro). Bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG kann die Kosmetikerin aus der Vermittlungsleistung einen Vorsteuerabzug geltend machen.

### **Abwandlung des Beispiels in Bezug auf die Änderung der Steuersätze:**

Nimmt die Kundin K den im Februar 2020 erworbenen Gutschein bspw. im August 2020 in Anspruch und unterzieht sich einer kosmetischen Behandlung, ändert sich die ursprüngliche Besteuerung nicht.

Erwirbt allerdings die Kundin den Gutschein erst im August 2020, ist die Leistung dem zu diesem Zeitpunkt geltenden Steuersatz von 16 % zu unterwerfen. Auch die am gleichen Tag ausgeführte Vermittlungsleistung unterliegt dem abgesenkten Steuersatz. Irrelevant ist es, wenn die Kundin den

Gutschein erst im Februar 2021 einlöst, auch wenn zu diesem Zeitpunkt bereits wieder die erhöhten Steuersätze gelten.

## 4 Mehrzweck-Gutschein

### 4.1 Allgemeines

Nach dem Gesetzeswortlaut sind Mehrzweck-Gutscheine alle Gutscheine, die keine Einzweck-Gutscheine sind.

Anders als bei einem Einzweck-Gutschein ist bei einem Mehrzweck-Gutschein der Ort der Lieferung/ sonstigen Leistung oder die dafür geschuldete Umsatzsteuer bei Ausstellung des Gutscheins ungewiss. Mangels hinreichend konkretisierbarer Leistung unterliegt die Ausstellung bzw. die Weiterveräußerung (Übertragung) eines Mehrzweck-Gutscheins nicht der Umsatzsteuer.

Erst bei Einlösung dieses Gutscheins ist die Lieferung oder sonstige Leistung, die mit dem Gutschein bezahlt werden soll, der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Daher ist auch erst zu diesem Zeitpunkt der Ort der Lieferung bzw. der sonstigen Leistung bestimmbar und anhand der allgemeinen Regelungen zur Ortsbestimmung zu ermitteln. Der Ort für die Leistung, die der Vermittlung von Mehrzweck-Gutscheinen dient, ist nach § 3a Abs. 2 UStG zu bestimmen. Im Prinzip wird bei der Ausstellung eines Mehrzweck-Gutscheins lediglich ein Zahlungsmittel (z. B. Bargeld) gegen ein anderes Zahlungsmittel (Gutschein) getauscht. Alle mit Ausgabe und Übertragung eines Mehrzweck-Gutscheins zusammenhängenden Umsätze sind aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht unbeachtlich. Wie der Einzweck-Gutschein auch, soll ein Mehrzweck-Gutschein vom Aussteller entsprechend gekennzeichnet werden. Der leistende Unternehmer hat insofern eine umsatzsteuerrechtliche Einschätzung vorzunehmen, auf die der Aussteller des Gutscheins sowie die nachfolgenden übertragenden und der ausgebende Unternehmer vertrauen dürfen. Das Vertrauen ist allerdings nicht berechtigt, wenn der oder die Unternehmer in der Leistungskette Kenntnis davon hatten oder nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns davon hätten haben müssen, dass die rechtliche Einordnung und damit die Kennzeichnung als Mehrzweck-Gutschein falsch ist.

Wird der Mehrzweck-Gutschein nicht eingelöst und verfällt er, bleibt es dabei, dass keine Umsatzbesteuerung erfolgte. Es ergeben sich somit keine umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen.

### 4.2 Veräußerung zwischen Unternehmern

Da die Übertragung von Mehrzweck-Gutscheinen lediglich ein Tausch von Zahlungsmitteln ist, ist die Übertragung zwischen Unternehmern umsatzsteuerrechtlich irrelevant.

Bei der Vermittlung von Mehrzweck-Gutscheinen ist im Zeitpunkt der Übertragung und Ausgabe die steuerbare Vermittlungsleistung erbracht. Das gilt, sowohl bei der Vermittlung im eigenen als auch bei der Vermittlung im fremden Namen.

Auch Leistungen, die mit der Übertragung des Gutscheins im Zusammenhang stehen und bestimmbar sind (z. B. Werbeleistungen, Verkaufsfördermaßnahmen) sind jeweils im Zeitpunkt ihrer Erbringung der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Ggf. können allerdings Vermittlungsleistungen, Werbeleistungen oder dergl. mit der Weiterveräußerung des Gutscheins verbunden sein, die umsatzsteuerrechtlich gesondert zu würdigen sind.

Bei einer Nichteinlösung eines Mehrzweck-Gutscheins können sich allerdings Auswirkungen auf die Bemessungsgrundlage der Vermittlungsleistung ergeben. Haben sich der leistende Unternehmer und der ausgebende Unternehmer darauf geeinigt, dass der den Mehrzweck-Gutschein ausgebende Unternehmer das vom Erwerber gezahlte Entgelt behalten darf, wenn der Gutschein innerhalb der vereinbarten Frist nicht eingelöst worden ist, erhöht sich die Bemessungsgrundlage für die Vermittlungsleistung um den Betrag, den der vermittelnde Unternehmer behalten darf. Entsprechend erhöht sich der Vorsteuerabzug beim leistenden Unternehmer für die bezogene Vermittlungsleistung.

### 4.3 Bemessungsgrundlage

Der auf dem Mehrzweck-Gutschein angegebene Betrag ist nicht zwingend die Bemessungsgrundlage für die spätere Lieferung oder sonstige Leistung. Die Bemessungsgrundlage ist der Betrag, den der Erwerber des Gutscheins dafür aufgewendet hat.

Verfällt der Gutschein, wird er also während der Gültigkeitsdauer nicht vom Endverbraucher eingelöst, fehlt es (dauerhaft) an einer Leistung. Verbleibt der für die Herausgabe des Gutscheins vereinnahmte Betrag beim Aussteller des Gutscheins ist das mangels Umsatzumsatzsteuerrechtlich unbeachtlich.

Nur für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage von Mehrzweck-Gutscheinen erfolgte eine Neuregelung in § 10 Abs. 1 Satz 6 UStG (neu). Grundsätzlich ist die Bemessungsgrundlage für eine Leistung alles, was der leistende Unternehmer vom Leistungsempfänger oder von einem Anderen für die Leistung erhält oder erhalten soll abzüglich der Umsatzsteuer. Weiß der leistende Unternehmer im Zeitpunkt der Entgegennahme des Gutscheins allerdings nicht, welchen Betrag der Leistungsempfänger (derjenige, der den Gutschein für den Erhalt einer Leistung verwendet) für den Erwerb des Gutscheins aufgewendet hat, regelt der neu gefasste § 10 Abs. 1 Satz 6 UStG, dass in diesem Fall das Entgelt nach dem Gutscheinwert selbst (= der Wert, der evtl. auf dem Gutschein angegeben ist) oder mit dem Geldwert, der sich aus den mit der Veräußerung des Gutscheins zusammenhängenden Unterlagen ergibt, zu bemessen ist.

Sofern der leistende Unternehmer und der gutscheinausgebende Unternehmer keine Vereinbarungen über die Höhe der Vergütung für die Vermittlungsleistung getroffen haben, ergibt sich diese aus der Differenz zwischen dem Gutscheinausgabepreis und dem Einkaufspreis des gutscheinausgebenden Unternehmers.

**Beispiel:** Unternehmer X veräußert Erlebniszug Gutscheine. Diese können je nach Wunsch für Hotelübernachtungen, Sportkurse, Ausflüge etc. eingesetzt werden. Da im Zeitpunkt der Veräußerung nicht klar ist, für welche Leistung der Erwerber den Gutschein nutzen wird, ist weder eine zuverlässige Aussage zum Leistungsort noch zur Höhe der für die künftige Leistung ge-

schuldeten Umsatzsteuer möglich. Demnach ist die Veräußerung der Gutscheine durch X ein nicht steuerbarer Vorgang.

Erhält X vom tatsächlich leistenden Unternehmer eine Provision oder ähnliches für die Veräußerung/ den Vertrieb der Erlebnisgutscheine, hat X die Provision als Entgelt für die von ihm an den leistenden Unternehmer erbrachte Vermittlungsleistung ggf. der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Die Vermittlungsleistung ist i. d. R. im Zeitpunkt der Veräußerung des Gutscheins zu besteuern. Im Gegensatz dazu erfolgt die Versteuerung der Leistung, für die der Gutschein verwendet wird, erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Leistungserbringung.

Privatperson Y kauft einen solchen von X ausgestellten Gutschein. Der Gutscheinwert beträgt 30 Euro, Y zahlt 25 Euro für den Gutschein. Der Gutschein wird genutzt, um an einem Kochevent des Unternehmers K teilzunehmen, das lt. Veranstalter 40 Euro kostet. Um die Teilnahme am Event zu bezahlen, gibt Y dem K den erworbenen Gutschein und 10 Euro bar. Die Bemessungsgrundlage für die von K erbrachte Leistung (Kochevent) ist nach § 10 Abs. 1 UStG alles, was der Leistungsempfänger (Y) aufwendet. In diesem Fall sind das 25 Euro + 10 Euro = 35 Euro. Darin ist die Umsatzsteuer (in Höhe von  $19/119 = 5,59$  Euro) enthalten, die Bemessungsgrundlage für die Leistung des K an den Y beträgt demnach 29,41 Euro.

Erfährt K jedoch nicht, welchen Betrag Y tatsächlich für den Erwerb des Gutscheins aufgewendet hat, hat er nach § 10 Abs. 1 Satz 6 oder 4 UStG den auf dem Gutschein aufgedruckten Wert (30 Euro) und die Zuzahlung des Y (10 Euro), also 40 Euro, als vom Leistungsempfänger aufgewendeten Betrag anzusehen. Darin ist die Umsatzsteuer  $6,39$  Euro ( $19/119$  v. 40 Euro) enthalten und die Bemessungsgrundlage beträgt in diesem Fall 33,61 Euro.

Bei der unentgeltlichen Übertragung oder Ausgabe eines Mehrzweck-Gutscheins ist davon auszugehen, dass die Lieferung oder Leistung, die aufgrund der Einlösung des Gutscheins erbracht wird, ebenfalls als unentgeltliche Lieferung oder sonstige Leistung zu qualifizieren ist. Die Bemessungsgrundlage ist, wie bei allen anderen unentgeltlichen Leistungen auch, nach § 10 Abs. 4 UStG zu bestimmen.

Gibt allerdings ein Unternehmer, der nicht der Leistungserbringer ist, den Gutschein aus eigener Entscheidung unentgeltlich aus, handelt es sich um die Entnahme eines Zahlungsmittels, die nicht Gegenstand einer unentgeltlichen Wertabgabe ist. In diesem Fall ist die tatsächliche Lieferung oder sonstige Leistung durch den leistenden Unternehmer an den Empfänger des unentgeltlichen Mehrzweck-Gutscheins zu beurteilen. Die Bemessungsgrundlage für diese Lieferung oder sonstige Leistung ist der Betrag, den der ausgebende Unternehmer beim Einkauf des Gutscheins aufwendete. Sofern der leistende Unternehmer davon keine Kenntnis hat, ist der auf dem Gutschein aufgedruckte Wert als Bemessungsgrundlage anzusetzen.



**Beispiel:** Gutscheine für ein Möbelhaus sind u.a. im Supermarkt, an Tankstellen oder in Drogerien erhältlich. Je nach Kundenwunsch können Gutscheine über einen Warenwert von 25 Euro, 50 Euro oder 100 Euro erworben werden. Kunde X kauft einen Gutschein bei der Tankstelle T über 50 Euro und löst ihn 3 Monate später beim Möbelhaus ein. Im Zeitpunkt des Erwerbs des Gutscheins an der Tankstelle erbringt weder die Tankstelle noch das Möbelhaus eine Lieferung oder sonstige Leistung an den Kunden. Dieser Vorgang ist umsatzsteuerrechtlich irrelevant. Erst bei Einlösung des Gutscheins erfolgt eine Lieferung des Möbelhauses an den Kunden, die der Umsatzsteuer unterliegt.

Für den Verkauf der Gutscheinkarte erhält die Tankstelle vom Möbelhaus 5 Euro – diesen Betrag hat die Tankstelle für die an das Möbelhaus erbrachte Vermittlungsleistung bzw. Werbeleistung im Zeitpunkt des Verkaufs zu versteuern. Gleiches gilt, wenn der Betrag von 5 Euro im Rahmen eines abgekürzten Zahlungswegs an die Tankstelle gezahlt wird. Das ist z. B. der Fall, wenn die Tankstelle für die Veräußerung des Gutscheins dem Möbelhaus 45 Euro überweist oder wenn die Tankstelle für den Erwerb der Gutscheinkarten selbst lediglich 45 Euro bezahlt, die Karten aber für 50 Euro an die jeweiligen Kunden weiter veräußert.

## 5 Preiserstattungsgutscheine Abschnitt 17.2 UStAE

Die neuen gesetzlichen Regelungen gelten ausdrücklich nicht für sog. Preisnachlass- oder Preiserstattungsgutscheine. Bei der Hingabe bzw. Verwendung dieser Gutscheinart bleibt es daher bei der bisherigen in Abschnitt 17.2 UStAE dargestellten Verwaltungsauffassung. Nach der Regelung des Abschnitts 17.2 Abs. 4 UStAE gelten als Gutscheine im Allgemeinen schriftlich zugesicherte Rabatt- oder Vergütungsansprüche z. B. in Form von Coupons. Diese sollen den Leistungsempfänger berechtigen, die Lieferung oder Leistung verbilligt um den Nennwert des Gutscheins zu erhalten. Der Nennwertbetrag ist ein Bruttobetrag, die enthaltene Umsatzsteuer ist entsprechend heraus zu rechnen. Die Minderung der Bemessungsgrundlage erfolgt im Zeitpunkt der Einlösung des Gutscheins (z. B. bei Verwendung des Gutscheins an Zahlungs statt oder zusätzlich zum Entgelt) oder bei einer Erstattung des Kaufpreises nach erfolgter Lieferung oder sonstiger Leistung.

**Beispiel:** Der Hersteller von Küchengeräten (KG) wirbt damit, dass beim Kauf eines Wasserkochers bei Einsendung des Kassenbons und des auf dem Produkt angebrachten Aufklebers ein Preisnachlass von 10 Euro gewährt wird. Kunde K kauft einen Wasserkocher im Mai 2020 im Supermarkt für 30 Euro und löst den Gutschein bei KG im Juni ein. Dieser überweist dem Kunden 10 Euro. Für den Erwerb des Wasserkochers hat der Kunde also nur 20 Euro aufgewendet.

Der Supermarkt hat für den Verkauf des Wasserkochers den gesamten Betrag i. H. v. 30 Euro brutto (netto = 25,21 Euro) der Umsatzsteuer zu unter-

werfen, muss also 4,79 Euro Umsatzsteuer (19/119 von 30 Euro) an das Finanzamt abführen.

KG hat den Wasserkocher ursprünglich für 15 Euro an den Supermarkt geliefert und hat im Zeitpunkt der Lieferung den Betrag von 15 Euro brutto (netto= 12,61 Euro, USt: 2,39 Euro) der Umsatzsteuer zu unterwerfen und muss für diesen Verkauf somit 2,39 Euro an das Finanzamt abführen. Im Zeitpunkt der Überweisung des Betrags an den gutscheineeinlösenden Kunden kann KG eine Minderung der Bemessungsgrundlage für die Veräußerung des Wasserkochers an den Supermarkt vornehmen. Seine Bemessungsgrundlage reduziert sich brutto um 10 Euro.

Ursprünglicher Verkaufspreis brutto:	15,00 Euro
Preisminderung:	-10,00 Euro
Bemessungsgrundlage brutto neu:	5,00 Euro
USt neu:	0,80 Euro
USt alt:	2,39 Euro
Minderung Umsatzsteuer (Erstattung:)	1,59 Euro

Die Minderung des Kaufpreises erfolgt nur beim Hersteller aufgrund der Einlösung des Coupons nach Abschnitt 17.2 UStAE im Zeitpunkt der Einlösung (Juni). Für den Supermarkt, der den Wasserkocher an den Kunden veräußert hat, bleibt es bei der bisherigen Bemessungsgrundlage, da der Supermarkt bei der Einlösung des Coupons außen vor bleibt.

## Überblick

	Einzweck-Gutschein (EZG)	Mehrzweck-Gutschein (MZG)
<b>Definition</b>	Ein solcher liegt vor, wenn feststeht: <ul style="list-style-type: none"> <li>■ welche Lieferung oder sonstige Leistung bei Einlösung des EZG erbracht wird</li> <li>■ wer der leistende Unternehmer ist</li> <li>■ welcher Steuersatz anzuwenden ist</li> <li>■ in welchem Staat die Besteuerung zu erfolgen hat.</li> </ul>	Sind die Voraussetzungen für einen EZG nicht gegeben, liegt ein MZG vor.
<b>Besteuerungszeitpunkt</b>	jeweils bei Veräußerung des EZGs	bei Einlösung des MZGs



	<b>Einzweck-Gutschein (EZG)</b>	<b>Mehrzweck-Gutschein (MZG)</b>
<b>Bemessungsgrundlage</b>	Die Bemessungsgrundlage ist nach § 10 Abs. 1 UStG zu bestimmen (alles, was der jeweilige Leistungsempfänger aufwendet, um den Gutschein zu erhalten abzügl. USt).	
	§ 10 Abs. 1 UStG gilt auf jeder Stufe.	Sofern innerhalb von Vertriebsketten nicht bekannt ist, wie hoch die Aufwendungen des Endverbrauchers (demjenigen, der den Gutschein einlöst) waren, ist das Entgelt nach § 10 Abs. 1 Satz 6 UStG zu bemessen (Gutscheinwert)
<b>Bemessungsgrundlage bei unentgeltlicher Übertragung</b>	Bestimmung der Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 UStG	
<b>rechtliche Folgen bei Nichteinlösung</b>	Besteuerung bleibt bestehen, Berichtigung nur bei Rückzahlung des Entgelts	mangels Einlösung keine Umsatzbesteuerung
<b>Veräußerung innerhalb Vertriebsketten</b>	Umsatzsteuerrechtliche Würdigung ist abhängig davon, ob EZG im eigenen oder im fremden Namen veräußert wird	Umsatzsteuer entsteht bei Weiterveräußerung nur auf Vermittlungsleistung und zwar unabhängig davon, ob die Weiterveräußerung im eigenen oder im fremden Namen erfolgt. Nur die Umsatzsteuer für die erbrachten Vermittlungsleistungen entsteht, die Weiterveräußerung des Gutscheins ist irrelevant.
<b>Ort der Vermittlungsleistung</b>	Der Ort der Vermittlungsleistung ist nach § 3a Abs. 2 UStG zu bestimmen.	

© 2021 Alle Rechte, insbesondere das Verlagsrecht, allein beim Herausgeber DATEV eG, 90329 Nürnberg (Verlag).

Die Inhalte wurden mit größter Sorgfalt erstellt, erheben keinen Anspruch auf eine vollständige Darstellung und ersetzen nicht die Prüfung und Beratung im Einzelfall.

Die enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich oder vertraglich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der DATEV eG unzulässig.

Eine Weitergabe an Dritte ist nicht erlaubt. Aus urheberrechtlichen Gründen ist eine Veröffentlichung z. B. in sozialen Netzwerken oder auf Internet-Homepages nicht gestattet.

Im Übrigen gelten die Geschäftsbedingungen der DATEV.

Angaben ohne Gewähr

Titelbild: © Fontanis/www.stock.adobe.com

Stand: Dezember 2020

DATEV-Artikelnummer: 12209

E-Mail: [literatur@service.datev.de](mailto:literatur@service.datev.de)