



UMSATZSTEUER
NEWSLETTER

BMF-Schreiben zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Gutscheinen

54 | 2020

1 Hintergrund

Seit 01.01.2019 gibt es mit § 3 Abs. 13 bis 15 UStG erstmals eine gesetzliche Regelung zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Gutscheinen. Am 02.11.2020, fast zwei Jahre später (und nach einem ersten Entwurf vom 18.12.2019), ist ein BMF-Schreiben zu der gesetzlichen Neuregelung erschienen. Das BMF fügt Abschn. 3.17 in den UStAE ein. Hierin wird dargelegt, was nach Meinung der Finanzverwaltung ein Gutschein ist, wie Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheine voneinander abzugrenzen sind und welche Rechtsfolgen sich (insbesondere in Vertriebsketten) daraus ergeben. Die Regelung ist rückwirkend zum 01.01.2019 anwendbar. Bis 02.02.2021 gilt aber eine (nicht näher konkretisierte) Nichtbeanstandungsregelung.

2 Arten von Gutscheinen

Ein Gutschein i. S. d. UStG liegt nur dann vor, wenn der Leistende verpflichtet ist, das Zahlungsinstrument als Gegenleistung für eine Leistung anzunehmen. Gutscheine i. S. d. UStG sind abzugrenzen von Preisnachlassinstrumenten (hierfür gilt Abschn. 17.2 Abs. 4 UStAE), bei denen nicht das Recht verliehen wird, Leistungen tatsächlich zu erhalten. Ebenfalls kein Gutschein i. S. d. UStG sind z. B. Eintrittskarten oder Fahrscheine. Gleiches gilt, wenn das Zahlungsinstrument voraussetzungslos gegen den hierfür gezahlten Betrag wieder zurückgegeben werden kann. Die Form der Ausgabe (z. B. auf Papier, mittels Plastikkarte oder elektronisch) ist nicht entscheidend. Laut Gesetz müssen außerdem der Leistungsgegenstand oder der Leistende auf dem Gutschein oder damit zusammenhängenden Unterlagen angegeben sein. Das BMF-Schreiben geht hierauf nur zur Abgrenzung von Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen ein.



Dr. Michael Rust
Rechtsanwalt,
Fachanwalt für Steuerrecht

+49 (0) 89 217 50 12-74
michael.rust@kmlz.de

Liegt ein Gutschein i. S. d. UStG vor, ist zwischen einem Einzweck-Gutschein und einem Mehrzweck-Gutschein zu unterscheiden, da sich bei diesen beiden Gutscheinararten unterschiedliche Rechtsfolgen ergeben. Um einen Einzweck-Gutschein handelt es sich, wenn der Ort der Leistung und die geschuldete Steuer im Moment der Gutscheinausgabe oder -übertragung feststehen. Soweit es bei der Ortsbestimmung eine Rolle spielt, ob der Empfänger der Leistung Unternehmer oder Nicht-Unternehmer ist, muss dies ebenfalls feststehen. Steht die Steuer oder der Ort nicht fest, liegt ein Mehrzweck-Gutschein vor. Nach dem BMF-Schreiben müssen für die Annahme, dass es sich um einen Einzweck-Gutschein handelt, der Leistende und die Gattung der Leistung auf dem Gutschein genannt sein. Diese Vorgaben gehen allerdings über den Gesetzeswortlaut hinaus.

Über den Gesetzeswortlaut hinaus „soll“ der Aussteller des Weiteren den Gutschein als Einzweck-Gutschein oder Mehrzweck-Gutschein kennzeichnen. Aussteller und in einer Leistungskette nachfolgende Unternehmer dürfen im Fall fehlender Bösgläubigkeit auf diese Einordnung vertrauen.

3 Rechtsfolgen

Handelt es sich um einen Einzweck-Gutschein, ist die Versteuerung im Moment der Ausgabe und bei jeder Übertragung des Gutscheins vorzunehmen (nicht aber bei der Einlösung). Laut BMF sind für die Bestimmung des Leistungsorts § 3 Abs. 7 S. 1 oder § 3a UStG und für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage die allgemeinen umsatzsteuerrechtlichen Regelungen anwendbar.

Bei Mehrzweck-Gutscheinen sind die Ausgabe und Übertragungen des Gutscheins umsatzsteuerrechtlich unbeachtlich. Erst mit Einlösung kommt es zu einer Versteuerung. Leistungsort und Bemessungsgrundlage bestimmen sich laut BMF bei Mehrzweck-Gutscheinen nach den allgemeinen Regelungen.

Das BMF erläutert vor allem für Vertriebsketten unter Einschaltung von Gutscheinhändlern anhand einer Reihe von Beispielen für Einzweck- und Mehrzweckgutscheine seine Auffassung zur Rechtslage. Die Beteiligten derartiger Vertriebsketten sollten prüfen, ob das BMF zu ihrer Konstellation Stellung nimmt. Dabei sollte auch untersucht werden, ob durch eine Sachverhaltsgestaltung eine vorteilhaftere Behandlung möglich ist. Im Vergleich zum Einzweck-Gutschein ist der Fall der endgültigen Nichteinlösung eines Mehrzweck-Gutscheins zum Beispiel vorteilhaft für den ausgebenden Unternehmer. Im Fall eines Mehrzweck-Gutscheins hat der Unternehmer den erhaltenen Betrag endgültig nicht zu versteuern. Hingegen soll im Fall der endgültigen Nichteinlösung des Einzweck-Gutscheins eine Änderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 1 UStG nicht möglich sein (es sei denn, das Gutschein-Entgelt wird zurückgezahlt). Ob diese Auffassung richtig ist, wird sich noch zeigen müssen.

4 Empfehlung für die Praxis

Zumindest sobald ab dem 01.01.2021 wieder der Regelsteuersatz von 19 % gilt, ist für den Unternehmer die Ausgabe von Mehrzweck-Gutscheinen im Vergleich zu Einzweck-Gutscheinen vorteilhaft. Die Versteuerung erfolgt später oder sogar überhaupt nicht. Unternehmer sollten daher Möglichkeiten nutzen, Ihre Gutscheine als Mehrzweck-Gutscheine auszugeben. Sie könnten z. B. bewusst auch ermäßigt zu besteuerte Leistungen als möglichen Leistungsgegenstand einbeziehen. Es ist zu empfehlen, auf dem Gutschein anzugeben, dass ein Mehrzweck-Gutschein vorliegt. Vor dem 01.01.2021 kann aber noch die Ausgabe von Einzweck-Gutscheinen vorteilhaft sein, um sich den Steuersatz von 16 % zu sichern.