

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.
Mohrenstr. 20/21
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.
Burgstr. 28
10178 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE) E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Wilhelmstr. 43/43G
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

Per E-Mail: III C 2@bmf.bund.de

MR Dr. Schmidt
Bundesministerium der Finanzen
Referat III C 2
11016 Berlin

24. Januar 2020

Stellungnahme zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen

GZ: III C 2 – S7100/19/10001:002; DOK 2019/1090742

Sehr geehrter Herr Dr. Schmidt,

die Neuregelungen des § 3 Abs. 13 bis 15 UStG zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Gutscheinen durch das Jahressteuergesetz 2018 zum 01.01.2019 haben viele Fragen aufgeworfen, da sie im Detail deutlich von der bisherigen Verwaltungspraxis abweichen. Wir begrüßen deshalb den nun vorgelegten Entwurf eines BMF Schreibens zur Klarstellung der umsatzsteuerlichen Behandlung von Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen und bedanken uns für die Möglichkeit zur Stellungnahme.

Vorab möchten wir anmerken, dass die Frage der umsatzsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen ein Negativbeispiel dafür ist, wie in der Praxis regelmäßig und in großer Zahl auftretende Geschäftsvorfälle so kompliziert geregelt werden, dass sie einen enormen Bürokratieaufwand – insbesondere für kleinere Unternehmen – auslösen. Die daraus resultierende Fehleranfälligkeit birgt ein hohes finanzielles Risiko für die Wirtschaft. Umsatzsteuerrechtliche Re-

gelingen müssen für die Abwicklung von Massenfällen in der täglichen Unternehmenspraxis verständlich und handhabbar sein. Darauf ist auch bereits auf EU-Ebene zu achten. Wir würden es sehr begrüßen, wenn bereits in diesem frühen Stadium eine Einbeziehung der Wirtschaft durch das Bundesfinanzministerium erfolgt, um mögliche Auswirkungen auf die Unternehmenspraxis zu erkennen. Wir stehen Ihnen hierfür als Ansprechpartner jederzeit gerne zur Verfügung.

In unseren Anmerkungen zeigen wir aktuelle Probleme und weiteren Regelungsbedarf aus Sicht der Wirtschaft auf. Generell muss eine Lieferung unter Nutzung eines Gutscheins zur zumindest teilweisen Bezahlung steuerlich wettbewerbsneutral zur Lieferung ohne Nutzung eines Gutscheins sein. Deshalb halten wir Fallkonstellationen für besonders kritisch, in denen es möglich ist, dass eine Umsatzsteuerbelastung beim leistenden Unternehmer verbleibt. Außerdem sollte auch bei Nutzung eines Einzweck-Gutscheins eine Steuerbefreiung möglich sein, wenn sich später herausstellt, dass die Lieferung tatsächlich steuerfrei ist, z.B. bei Ausfuhr der Ware oder innergemeinschaftlicher Lieferung.

Weiterhin würden wir es sehr begrüßen, wenn das Schreiben um Beispiele zu Dienstleistungen zur Veranschaulichung auch solcher Fallkonstellationen ergänzt werden könnte. Außerdem möchten wir darauf hinweisen, dass eine europaweit einheitliche Interpretation der Regelungen der Gutschein-Richtlinie hilfreich wäre.

Wir würden uns freuen, wenn Sie unsere Hinweise im weiteren Abstimmungsverfahren berücksichtigen. Für Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.

Dr. Rainer Kambeck

BUNDESVERBAND
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.

Dr. Monika Wünnemann

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
HANDWERKS E. V.

Carsten Rothbart

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.

Dr. Oliver Perschau

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.

Joachim Dahm

Sabine Weber

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.

Dr. Volker Landwehr

Jochen Bohne

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND
(HDE) E.V.

Ralph Brügelmann

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

Michael Alber

Zu Abschnitt 3.17 Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheine

Definition und Abgrenzung von Gutscheinen

Absatz 1, Satz 1

Die Definition in Satz 1 greift die zweite Voraussetzung für die Annahme eines Gutscheins nicht auf. Ein Gutschein liegt nicht bereits vor, wenn er als Gegenleistung zum Erwerb von Gegenständen bzw. sonstigen Leistungen verwendet werden kann. Zusätzlich muss entweder klar sein, welche Gegenstände bzw. sonstigen Leistungen erworben werden können oder es muss der leistende Unternehmer bekannt sein, siehe § 3 Abs. 13 Nr. 2 UStG. Allerdings ist oftmals die Identität der Einlösungsverpflichteten über die Zugehörigkeit zu einem Unternehmernetzwerk (z. B. Händlernetz) eingegrenzt, ohne dass die einzelnen Unternehmer namentlich genannt werden. Auch ist es denkbar, dass sich der Kreis der beteiligten Unternehmen ständig durch Hinzutreten neuer oder Ausscheiden bisheriger Netzwerkmitglieder ändert.

Petitur:

Zur Vermeidung von Missverständnissen sollte auch die zweite Voraussetzung für das Vorliegen eines Gutscheins in Absatz 1 aufgenommen werden. Insbesondere muss klar gestellt werden, wie weit die Identität der möglichen leistenden Unternehmer feststehen muss.

Absatz 1 Satz 4

Satz 4 lautet, dass kein Gutschein vorliegt, wenn ein Instrument den Inhaber lediglich zu einem Preisnachlass bzw. einer Preiserstattung berechtigt. Diese Formulierung ist rechtsdogmatisch schwierig. Wenn der Inhaber ein Instrument besitzt, das ihn berechtigt, einen Preisnachlass zu erhalten, impliziert dies, dass der Händler ihm den betroffenen Gegenstand bzw. sonstige Leistung auch verkauft bzw. die Dienstleistung erbringt. Eine Verweigerung wäre wettbewerbsrechtlich nicht zulässig.

Petitur:

Wir regen folgende Ergänzung an: „§ 3 Abs. 13 UStG findet keine Anwendung bei Instrumenten, die den Inhaber lediglich zu einem Preisnachlass oder zu einer Preiserstattung beim Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen berechtigen, aber nicht das Recht verleihen, solche Gegenstände oder sonstige Leistungen auch tatsächlich **ohne Zuzahlung oder Erfüllung weiterer Bedingungen (z.B. Mindesteinkaufsbetrag)** zu erhalten (vgl. § 3 Abs. 13 Satz 2 UStG, Abschnitt 17.2).“

Einzweck-Gutscheine i. S. d. § 3 Abs. 14 UStG

Absatz 2 Satz 2

Satz 2 konkretisiert die Bedingungen für die Annahme eines Einzweckgutscheins. Danach soll u.a. die Identität des leistenden Unternehmers angegeben werden. Aus unserer Sicht ist dies so zu interpretieren, dass es sich um einen einzelnen, bereits bei der Ausstellung genau bestimmbareren Unternehmer handeln muss. Nur so können auch die Anforderungen in Abschnitt 3.17 Abs. 3 Satz 6 f. UStAE-E erfüllt werden. Danach muss der nicht mit dem leistenden Unternehmer identische Gutscheinaussteller dem leistenden Unternehmer mitteilen, zu welchem Zeitpunkt und in welcher Höhe Einzweckgutscheine an Kunden ausgegeben wurden. Zudem ist nicht eindeutig, welcher Unternehmer gemeint ist, da nach Abschnitt 3.17 Abs. 3 UStAE-E mehrere Unternehmer als leistende Unternehmer gelten.

Petitur:

Sollte die Verpflichtung des Abs. 3 Satz 6 f. nicht erfüllbar sein, weil der leistende Unternehmer noch unbekannt ist, kann es sich aus unserer Sicht nicht um einen Einzweckgutschein handeln. Wir bitten diesbezüglich um eine Klarstellung. Außerdem bitten wir um einen ergänzenden Zusatz, der den gemeinten leistenden Unternehmer eindeutig identifiziert (z.B. zugleich ausstellender, übertragender, ausgebender oder letztendlich leistender Unternehmer).

Absatz 2 Satz 3

Zur zutreffenden Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung muss entsprechend Satz 3 feststehen, ob der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist oder nicht. Eine Prüfung im Einzelfall ist nicht praktikabel. Daher sollte sich diese Bestimmung aus den Gutscheinbe-

dingungen oder dem allgemeinen Kundenkreis ableiten lassen. Wenn der Kundenkreis auch Unternehmer umfassen kann, handelt es sich immer um einen Mehrzweckgutschein.

Petitur:

Wir bitten um Klarstellung, dass eine Prüfung im Einzelfall hinsichtlich der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers nicht erforderlich ist.

Absatz 2 Satz 6 bis 9

Satz 6 verlangt die klare Kennzeichnung des Gutscheins als Einzweck-Gutschein. Diese Anforderung findet sich weder im deutschen Umsatzsteuergesetz noch in der zugrundeliegenden EU-Richtlinie. Damit kann ein Verstoß gegen die Kennzeichnungspflicht keine Sanktionen nach sich ziehen.

Grundsätzlich ist es allerdings wünschenswert, dass der unternehmerische Käufer in der Kette – gleich, ob in einer Distributionsfunktion oder als den Gutschein einlösender Käufer – Klarheit über die Qualifikation als Einzweck-Gutschein hat. Gleichwohl ist die Wirksamkeit der Vorschrift dadurch eingeschränkt, dass die Kennzeichnungspflicht mangels gesetzlicher Grundlage nicht eingehalten werden muss und im grenzüberschreitenden Geschäftsverkehr (und damit insbesondere bei Dienstleistungen) nicht durchsetzbar ist. Darüber hinaus wird der unternehmerische Käufer eines Gutscheins ungeachtet der Kennzeichnung nicht aus seiner Prüfungspflicht entlassen (siehe Satz 9).

Dennoch kann die Beurteilung einer möglichen Vorsteuerabzugsberechtigung in Vertriebsketten durch den Steuerpflichtigen und den Betriebsprüfer erheblich erleichtern. Allerdings bedarf es der klarstellenden Formulierung, wer mit „der Unternehmer“ gemeint ist, der Vertrauensschutz genießen soll.

In Fällen, in denen der den Gutschein ausstellende Unternehmer gleichzeitig auch der leistende Unternehmer ist und der Gutschein nicht über eine Vertriebskette ausgegeben wird, soll auf eine Kennzeichnung als Einzweckgutschein verzichtet werden können (Beispiel: Ein Konditorei-Café stellt einen Frühstücks-Gutschein aus, der nur in dem Café eingelöst werden kann).

Bei der Kennzeichnungspflicht bedarf es zudem einer Übergangs- bzw. Heilungsregelung für bereits produzierte bzw. schon in Verkehr befindliche Gutscheine. Zur Vermeidung unnötiger Unsicherheit beim Kunden und Kosten ausgebenden Unternehmen sollten diese Gutscheine weiterverwendet werden dürfen, evtl. mit einer Ergänzung in den Vertragsbedingungen, insbesondere bei wieder aufladbaren elektronischen Gutscheinkarten. Bei Gutscheinen, die aufgrund ausdrücklicher Kennzeichnung nicht übertragbar sind und nur beim Aussteller eingelöst werden können, sollte die Pflicht zur zusätzlichen Kennzeichnung als Einzweck- oder Mehrzweckgutschein entfallen, denn hier findet keine umsatzsteuerliche Beurteilung durch einen nachfolgenden Unternehmer statt.

Petitur:

Auf die Kennzeichnungspflicht sollte verzichtet und die Sätze 6 - 9 gestrichen werden.

Sofern unserem obigen Petitur nicht gefolgt wird, bedarf es einer Klarstellung, wer in den Sätzen 7 – 9 mit „der Unternehmer“ gemeint ist. Zudem bedarf es einer Übergangs- bzw. Heilungsregelung für bereits produzierte bzw. schon in Verkehr befindliche Gutscheine. In Fällen, in denen der den Gutschein ausstellende Unternehmer gleichzeitig auch der leistende Unternehmer ist und der Gutschein nicht über eine Vertriebskette ausgegeben wird, soll auf eine Kennzeichnung als Einzweckgutschein verzichtet werden können.

Einzweck-Gutscheine in Vertriebsketten (Handeln im fremden Namen)

Absatz 4

Der Absatz beschreibt die Ausgabe eines Einzweck-Gutscheins im fremden Namen. Es ist aber nicht hinreichend klar, wann die Finanzverwaltung von einem Handeln im fremden Namen ausgeht. Ein auf dem Gutschein aufgedrucktes Firmenlogo des letztendlich leistenden Unternehmers sollte nicht ein Handeln im fremden Namen begründen.

Petitur:

Der Absatz bedarf ergänzend der Darlegung, worauf bezüglich des Handelns bzw. Auftretens im fremden Namen abzustellen ist: Die internen Vertragsregelungen vs. einer Klarstellung in AGB vs. einer Klarstellung auf dem Gutschein und/oder dem Kassenbon). Die sog. Ladenrechtsprechung des BFH und das Urteil vom 10. August 2016 (V R 4/16; Leit-

satz: „Wer als Unternehmer auf eigene Rechnung Telefonkarten erwirbt und diese an seine Kunden veräußert, kann auch dann selbst eine Telekommunikationsleistung ausführen, wenn er nach seinen AGB lediglich als Vermittler auftreten will.“) bergen für die Praxis relevante Risiken. Ein Aufdruck auf dem Kassenschein, dass der Gutscheinkäufer im fremden Namen handelt, sollte hinreichend, aber nicht notwendig sein.

Bestimmung des Leistungsorts bei Einzweck-Gutscheinen

Absatz 5 Sätze 1 bis 4:

Die Annahme einer ruhenden Lieferung und die Schlussfolgerungen der Sätze 1 und 2 halten wir für nicht zwangsläufig. Auch wenn die spätere tatsächliche Warenlieferung (Einzahlung) keiner umsatzsteuerlichen Betrachtung mehr zugänglich ist, halten wir es für nicht ausgeschlossen, dass mit der Gutscheinausgabe gleichsam nur und ausschließlich eine warenbewegte Lieferung in Betracht kommen kann. In der MwStSystRL heißt es hierzu: „Jede Übertragung eines Einzweck-Gutscheins durch einen Steuerpflichtigen ... gilt als eine Lieferung der Gegenstände oder Erbringung der Dienstleistungen, auf die sich der Gutschein bezieht.“ Die Gutscheinrichtlinie setzt damit die allgemeinen Leistungsortbestimmungen nicht außer Kraft. Insoweit scheint zumindest fraglich, ob die Schlussfolgerung in Satz 2 zutreffend ist und eine Steuerbefreiung letztlich ausgeschlossen ist.

Sollte sich die Finanzverwaltung unserer Auffassung nicht anschließen, wäre dies insbesondere im Versandhandel oder auch bei Ausfuhren im Reiseverkehr problematisch. Ansonsten müsste zumindest in jedem Fall sichergestellt werden, dass einem ausländischen Unternehmen ein Vorsteuerabzug aus der Gutscheinrechnung in Deutschland gewährt wird.

Das Feststehen des Leistungsempfängers ist für die exakte Ortsbestimmung nicht in jedem Fall maßgebend. Das gilt stets in den Fällen des § 3a Abs. 1 UStG. Zudem ist z.B. auch bei Hotelübernachtungen die Leistung unabhängig vom Status des Leistungsempfängers stets dort zu besteuern, wo das Grundstück belegen ist, § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG.

Weiteres Beispiel:

Über einen Gutschein kann nur eine einzige elektronisch erbrachte Dienstleistung bezogen werden, z.B. Download von speziellen Inhalten über das Internet. Diese Möglichkeit besteht nur für das Territorium Deutschland und dort ansässige Kunden.

Der Aussteller des Gutscheins ist in einem anderen EU-Staat ansässig. Der Vertrieb erfolgt über eine Vertriebskette mit mehreren Kettenmitgliedern im Ausland und im Inland; der schlussendliche Kunde kann Unternehmerkunde oder auch Nichtunternehmerkunde sein. Der Leistungsort steht mit der Ausstellung des Gutscheins fest; ebenso die Besteuerung. Nicht entscheidend ist, wo das erste Glied der Vertriebskette sitzt. Es ist auch nicht entscheidend, welche Qualifikation der den Gutschein einlösende Leistungsbezieher besitzt, unabhängig davon, dass der Aussteller jenen nicht kennen kann.

Die Sätze 3 und 4 sind mithin zu eng formuliert. Allenfalls wenn sich der Status des Leistungsempfängers auf den Ort der Leistung auswirkt, ist dieser zu berücksichtigen. Allerdings widerspricht es dem Wesen eines Gutscheins, den Leistungsbezieher von Beginn an festzustellen. In der Praxis dürfte sich dies auch in der Regel kaum durchsetzen lassen; dies gilt insbesondere für Vertriebsketten.

Petitur:

Wir bitten um Klarstellung, dass eine Prüfung im Einzelfall hinsichtlich der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers nicht erforderlich ist. Wenn der Kundenkreis auch Unternehmer umfassen kann, handelt es sich immer um einen Mehrzweckgutschein.

In Satz 3 sollte der Verweis auf den durch das JStG 2019 aufgehobenen § 3f UStG gestrichen werden.

In Satz 4 ist das Wort „Gutscheins“ hinter „Ausgabe“ überflüssig und sollte gestrichen werden.

Absatz 5 Satz 6

In Satz 6 wird möglicherweise der ausgebende und der ausstellende Unternehmer wechselt. Der ausgebende Unternehmer kann nicht im Namen des "ausgebenden" Unternehmers handeln.

Petitur:

Es sollte daher heißen: „**Handelt ein Unternehmer bei der Ausgabe bzw. Übertragung eines Einzweck-Gutscheins erkennbar im Namen des ausstellenden / übertragenden Unternehmers ...**“

Bemessungsgrundlage bei Einzweck-Gutscheinen

Absatz 6 Satz 4

Satz 4 unterstellt bei einer unentgeltlichen Übertragung oder Ausgabe eines Gutscheins zu pauschal eine unentgeltliche Wertabgabe. Gutscheine werden bei einem Warenverkauf oftmals als Dreingabe ausgegeben. Der Händler hat allerdings nichts zu verschenken, sondern macht dies zum Zweck der Kundenbindung.

Bei Einzweckgutscheinen, in denen die Ware oder Dienstleistung nicht konkret bestimmt ist, kann im Falle der unentgeltlichen Abgabe im Zeitpunkt der Gutscheinausgabe der Einkaufspreis bzw. Selbstkostenpreis nicht bestimmt werden, da dann noch nicht bekannt ist, welche Ware/sonstige Leistung der Endkunde mit dem Einzweckgutschein erwerben wird. Die geschuldete Umsatzsteuer steht somit nicht fest. Falls die Finanzverwaltung gleichwohl von einem Einzweckgutschein ausgeht, sollte klargestellt werden, wie mit diesem Problem zu verfahren ist.

Petitur:

Es sollte anerkannt werden, dass ein beim Kauf einer Ware zusätzlich dreingegebener Gutschein entgeltlich ausgegeben werden kann.

Nichteinlösung von Einzweck-Gutscheinen

Absatz 7

Sind leistender und ausstellender Unternehmer nicht personenidentisch, kann der Fall eintreten, dass der Unternehmer, bei dem der Gutschein eingelöst werden sollte, die Leistung weder erbringt noch vom Gutscheinaussteller ein Entgelt erhält. In diesen Fällen wäre eine Besteuerung einer fiktiven Leistung unangemessen.

Petitur:

Es sollte klargestellt werden, dass der zur Einlösung verpflichtete Unternehmer bei Nichteinlösung keine Umsatzsteuerlasten aus einem fiktiven Umsatz an den Gutscheinaussteller trägt.

Remonetarisierbarkeit von Einzweck-Gutscheinen

Absatz 8 Satz 1

Absatz 8 regelt die Remonetarisierung von Einzweck-Gutscheinen. Die Ausführungen in Satz 1 betreffen die grundsätzliche Abgrenzung von Gutscheinen gegenüber Zahlungsmitteln; diese sollten in Absatz 1 behandelt werden.

Petitur:

Wir regen an, Satz 1 in Absatz 1 aufzunehmen

Absatz 8 Satz 3:

Die Forderung einer Korrektur durch die Kette entbehrt einer Durchführbarkeit. Hier müsste es genügen, wenn derjenige, der den Eintausch vornimmt, die Bemessungsgrundlage mindert (unter Außerachtlassung einer weiteren möglichen Vertriebskette), in Analogie zur Rabattgewährung, die ebenfalls unter Außerachtlassung weiterer Kettenmitglieder erfolgen kann. Darüber hinaus ist nicht ausgesagt, dass alle Kettenmitglieder in die Rückerstattung involviert sind (z.B. beim Handeln in eigenem Namen und für eigene Rechnung). Wenn hier nur ein Kettenmitglied die Rückerstattung vornimmt und nicht durch die gesamte Kette zurückträgt, kann es dogmatisch bereits nicht zu einer Minderung eines jeden Kettenmitglieds kommen. Hier ist auch daran zu erinnern, dass jeder Umsatz für sich betrachtet wird (Art. 30b Abs. 1 MwStSystRL)

Petitur:

Satz 3 sollte angepasst werden. Eine Korrektur durch die Kette ist nicht praxisgerecht.

Mehrzweck-Gutscheine i. S. d. § 3 Abs. 15 UStG**Absatz 9 Satz 1:**

Gemäß Satz 1 liegt ein Mehrzweck-Gutschein dann vor, wenn zum Zeitpunkt der Übertragung bzw. der Ausgabe des Gutscheins u.a. der Ort der Leistung noch nicht endgültig feststeht und daher die geschuldete Umsatzsteuer nicht bestimmbar ist.

Wir bitten hierzu um die Aufnahme eines Beispiels, das den Fall eines Mehrzweck-Gutscheins beschreibt, der bei mehreren verschiedenen Unternehmern eingelöst werden kann (z. B. Essens-Gutscheine, die von Arbeitgebern bei entsprechenden Gutschein-Anbietern erworben werden können, um sie an ihre Arbeitnehmer auszugeben. Die Arbeitnehmer können den Essens-Gutschein in der Mittagspause bei verschiedenen voneinander unabhängigen Restaurants einlösen. Die Gutscheine berechtigen in der Regel sowohl zum Vor-Ort-Verzehr als auch zum Erwerb von Speisen zum Mitnehmen. In diesem Fall stehen bei Ausgabe des Gutscheins durch den Gutschein-Anbieter weder der leistende Unternehmer fest, noch der anzuwendende Steuersatz.).

Petitur:

Wir bitten um Aufnahme eines Beispiels zu Mehrzweckgutscheinen, die bei verschiedenen Unternehmern eingelöst werden können.

Absatz 9 Satz 6 ff:

Satz 6 verlangt die klare Kennzeichnung des Gutscheins als Mehrzweck-Gutschein. Diese Anforderung findet sich weder im deutschen Umsatzsteuergesetz noch in der zugrundeliegenden EU-Richtlinie. Damit kann ein Verstoß gegen die Kennzeichnungspflicht keine Sanktionen nach sich ziehen.

Auf die Kennzeichnungspflicht für Mehrzweckgutscheine sollte auch im Hinblick auf die oben genannten Argumente verzichtet und allenfalls auf Einzweck-Gutscheine beschränkt werden. Denn die Mehrzweck-Gutscheine stellen die Masse der Gutscheine dar, während es sich nur im Ausnahmefall unter bestimmten Voraussetzungen um einen Einzweck-Gutschein handelt. Zudem stellen Übertragung und Ausgabe von Mehrzweck-Gutscheinen

lediglich einen Tausch von Zahlungsmitteln dar, der keine umsatzsteuerlichen Folgen auslöst.

Petition:

Auf die Kennzeichnungspflicht für Mehrzweckgutscheine sollte verzichtet werden. Die Sätze 6 bis 9 sollten entfallen.

Mehrzweck-Gutscheine in Vertriebsketten (Handeln im fremden und im eigenen Namen)

Absatz 10 Satz 2

Gemäß Satz 2 erbringt der Vermittler im Zeitpunkt der Übertragung und Ausgabe sowohl im fremden als auch im eigenen Namen jeweils eine grundsätzlich steuerbare Vermittlungsleistung. Dies widerspricht den Ausführungen in Abschnitt 3.7 Abs. 1 Satz 3 UStAE. Danach liegt eine Vermittlungsleistung umsatzsteuerrechtlich entsprechend der Regelung des § 164 Abs. 1 BGB grundsätzlich nur vor, wenn der Vertreter bzw. Vermittler das Umsatzgeschäft erkennbar im Namen des Vertretenen abgeschlossen hat. Dies spiegelt sich auch in Abschnitt 3.17 Abs. 11, Satz 5 UStAE-E wieder: „Handelt ein Unternehmer bei der Ausgabe oder der Übertragung von Mehrzweck-Gutscheinen erkennbar im Namen des ausgebenden/übertragenden Unternehmers, erbringt er als Vermittler im Zeitpunkt der Übertragung und Ausgabe eine grundsätzlich steuerbare Vermittlungsleistung.“

Es ist nicht nachvollziehbar, mit welcher Begründung ein Handeln im eigenen Namen eine Vermittlungsleistung darstellen soll. Art. 30b Abs. 2 der MwStSystRL spricht insoweit nach von „Vertriebs- oder Absatzförderungsleistungen“. Von einer Vermittlungsleistung beim Handeln im eigenen Namen auszugehen, scheint eher irreführend. Grundsätzlich ist bereits die Pauschalaussage, dass bei der Übertragung von Mehrzweck-Gutscheinen in Vertriebsketten stets von einer steuerbaren Vermittlungsleistung auszugehen ist, unzutreffend.

Insbesondere bei Fällen, in denen ein Zwischenhändler Mehrzweck-Gutscheine entgeltlich erwirbt, um sie dann auf eigene Rechnung weiter zu übertragen bzw. an Kunden auszugeben, liegt eine nicht ohne weiteres bestimmbare Absatzförderungsleistung oder sonstige Leistung vor.

Petitur:

Wir bitten um Klarstellung, dass abweichend von Satz 2 Übertragungen und Ausgaben von Mehrzweck-Gutscheinen möglich sind, die keine steuerbaren Vermittlungsleistungen nach sich ziehen. Alternativ sollte zur Schaffung von Rechtssicherheit dargelegt werden, worin die steuerbare „Vermittlungstätigkeit liegen soll. Wir verweisen hier auf unser Petitur aus unserer Stellungnahme zum Umsetzungsvorschlag der Gutschein-Richtlinie (EU) 2016/1065 durch die Finanzverwaltung vom 14. August 2017: „Bei einem Zwischenhandel von Mehrzweckgutscheinen für eigene Rechnung des Zwischenhändlers sollten explizite Parteivereinbarungen hinsichtlich der Frage, ob ein Rabatt oder eine entgeltliche Dienstleistung vorliegt, umsatzsteuerlich anerkannt werden.“ (vgl. Petitur zu Punkt 4 auf Seite 11)

Absatz 10, Beispiel

In dem Beispiel erwirbt Unternehmer B einen Mehrzweck-Gutschein von Unternehmer A für 40 €, den er vereinbarungsgemäß in eigenem Namen an den Kunden C für 45 € ausgibt. Damit wird annahmegemäß eine Vermittlungsleistung von 5 € vereinbart. Hinsichtlich der Frage, ob tatsächlich eine Vermittlungsleistung vorliegt, verweisen wir auf unsere Ausführungen zu Absatz 10 Satz 2.

Aus unserer Sicht gibt das Beispiel zudem nicht den Grundfall eines Mehrzweckgutscheins in Vertriebsketten wieder. Denn in den Vertriebsketten wird oftmals kein Ausgabepreis festgelegt und die Vertragspartner vereinbaren individuelle Konditionen für die Rechnungstellung des Zwischenhändlers über die Vertriebsleistung. Wir bitten um Ergänzung des folgenden Beispiels für eine solche Konstellation:

Eine deutsche Parfümerie A überträgt Gutscheine im Wert von jeweils 50 € (aufgedrucktem) Nennwert im Mai 2019 an den Unternehmer B zum Preis von jeweils 40 €. Mit den Gutscheinen können sowohl Waren, die dem Regelsteuersatz, als auch Waren, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, erworben werden. B gibt im Juni 2019 einen Gutschein an den Kunden C aus. C löst den Gutschein im Dezember 2019 ein und erwirbt eine Ware zum Regelsteuersatz. Es gibt keine Vereinbarung über den Ausgabepreis und B teilt A den tatsächlichen Ausgabepreis nicht mit. In Höhe der Differenz zwischen Nennwert des Gutscheins und Kaufpreis des Gutscheins durch B liegt grundsätzlich eine steuerbare Leistung des B an A vor. B hat

eine sonstige Leistung in Höhe von 10 € abzüglich Umsatzsteuer zu versteuern. A hat im Dezember 2019 einen Umsatz von 50 € abzüglich Umsatzsteuer zu versteuern.

Petition:

Wir bitten um ergänzende Klarstellung, dass A bei Vorliegen einer Vermittlungsleistung im Juni 2019 unter Erfüllung der weiteren Voraussetzungen ein Vorsteuerabzug in Höhe von 5 € zusteht.

Bestimmung des Leistungsorts bei Mehrzweck-Gutscheinen

Absatz 11 Satz 5

Auch hier wird möglicherweise der ausgebende und der ausstellende Unternehmer verwechselt. Der ausgebende Unternehmer kann nicht im Namen des "ausgebenden" Unternehmers handeln.

Petition:

Es sollte daher heißen: „**Handelt ein Unternehmer bei der Ausgabe bzw. Übertragung von Mehrzweck-Gutscheins erkennbar im Namen des ausstellenden / übertragenden Unternehmers ...**“

Bemessungsgrundlage bei Mehrzweck-Gutscheinen

Absatz 12 Sätze 1 und 2

Der Entwurf geht zutreffend davon aus, dass für die Bemessungsgrundlage des leistenden Unternehmers grundsätzlich die bekannten Angaben über die Höhe der für den Gutschein erhaltenen Gegenleistung relevant ist. Dass dafür die Gegenleistung des Endkunden an den letzten Unternehmer der Kette maßgebend ist, ist dagegen nicht mit dem Gesetzeswortlaut vereinbar. Die Gegenleistung, auf die § 10 Abs. 1 Satz 6 UStG verweist, ist nicht diejenige, die der letzte Zwischenhändler, sondern der leistende Unternehmer erhält. Dieses Ergebnis entspricht auch dem Gebot der Neutralität der Umsatzsteuer.

Wenn demgegenüber die Finanzverwaltung entgegen dem Wortlaut von § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG die vom Endkunden gezahlte Gegenleistung für maßgeblich hält, muss die umsatzsteuerliche Neutralität auf anderem Wege erreicht werden. Dies ist möglich, wenn bei einer Umsatzbesteuerung des Einlöseumsatzes des leistenden Unternehmers zum Gutscheinnennwert angenommen wird, dass das Entgelt für die Absatzförderung des Zwischenhändlers stets der Differenz zwischen dem Gutscheinnennwert und seinem Einkaufspreis entspricht.

Im Entwurf fehlen Ausführungen zum Vorsteuerabzug eines unternehmerischen Endkunden, der den Gutschein einlöst. Der Vorsteuerabzug muss mit der Bemessungsgrundlage des leistenden Unternehmers korrespondieren. Das heißt, dass der Nennwert des Gutscheins gegebenenfalls auch dann für den Vorsteuerabzug maßgeblich ist, wenn der Endkunde Unternehmer ist und den Gutschein für einen Preis unterhalb des Gutscheinnennwerts erworben hat.

Petitur:

Wir bitten um Klarstellung, dass die Höhe des zulässigen Vorsteuerabzugs stets mit der Bemessungsgrundlage des leistenden Unternehmers korrespondiert. Außerdem sollte klargestellt werden, dass die Parteien vereinbaren können, dass trotz Differenz zwischen Gutscheinnennwert (bzw. vereinbarten Abgabepreis) und Verkaufspreis an einen Zwischenhändler keine Vermittlungsleistung, sondern ein Rabatt vorliegt bzw. nur ein Teil dieser Differenz als Entgelt für eine Vermittlungsleistung behandelt wird.

Absatz 12 Beispiel 1

Im Beispiel fehlen Aussagen zu der Annahme und der Bemessungsgrundlage einer Vermittlungsleistung des B.

Petitur:

Wir bitten um Neuformulierung von Satz 7: „Sofern die Parteien nichts Anderweitiges vereinbart haben (z.B. einen Rabatt), ist davon auszugehen, dass in Höhe der Differenz zwischen dem Gutscheinnennwert und dem von B gezahlten Kaufpreis von 10 € ein Entgelt für die von B gegenüber A erbrachte Absatzförderungsleistung vorliegt, die A zum Vorsteuerabzug berechtigt.“

Außerdem ist klarzustellen, dass die in der Rechnung des A über 20 € gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer den C zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn dieser ein Unternehmer ist und die eingelöste Ware für sein Unternehmen erwirbt.

Absatz 12, Satz 4 – 7

In Satz 4 wird bei einer unentgeltlichen Ausgabe eines Gutscheins analog zu Abschnitt 3.17 Absatz 6 Satz 4 UStAE-E zu pauschal von einer unentgeltlichen Wertabgabe ausgegangen. Hinzu kommt, dass die bloße Kenntnis des leistenden Unternehmers von der unentgeltlichen Abgabe durch den ausgebenden Unternehmer definitiv nicht zu einer Besteuerungsauswirkung beim Leistenden führen kann, wenn dieser das nicht zu verantworten hat und dies möglicherweise auch gegen die Abrede geschieht. In der derzeitigen Praxis kommt diese Konstellation häufig vor. Die Motivation und der Aufwand liegen beim ausgebenden Unternehmer. Der ausstellende bzw. leistende Unternehmer ist zwar informiert, trägt aber nicht die vertriebliche und monetäre Auswirkung. In einer Vertriebskette kann die Einlösung eines Gutscheins daher steuerlich wie unter Absatz 10 ausgeführt keine Relevanz haben.

Für die Frage der Entgeltlichkeit/Unentgeltlichkeit sollte es auf die Vereinbarungen zwischen leistenden Unternehmer und seinem die Gutscheine abnehmenden Zwischenhändler ankommen.

Es sollte anerkannt werden, dass ein beim Kauf einer Ware zusätzlich dreingegebener Gutschein entgeltlich ausgegeben werden kann. –Wird der Mehrzweckgutschein tatsächlich unentgeltlich dreingegeben, so führt die spätere Einlösung zu einer Entgeltminderung nach § 17 UStG des Umsatzes, zu dem der Gutschein dreigegeben wurde. Dies sollte ebenfalls klargestellt werden.

Petitum:

Es sollte anerkannt werden, dass ein beim Kauf einer Ware zusätzlich dreingegebener Gutschein entgeltlich ausgegeben werden kann, wenn dies den Vereinbarungen zwischen dem leistenden Unternehmer und dem Zwischenhändler entspricht. Wird der Mehrzweckgutschein unentgeltlich dreingegeben, so führt die spätere Einlösung zu einer Entgeltminde-

nung nach § 17 UStG des Umsatzes, zu dem der Gutschein dreigegeben wurde. Dies sollte ebenfalls klargestellt werden.

Absatz 12 Satz 8, Beispiel 3

Beispiel 3 ist nicht geeignet, die möglichen Konstellationen einer unentgeltlichen Abgabe hinreichend zu veranschaulichen. Es muss im Sachverhalt klar sein, welche Vereinbarungen zwischen A und B hinsichtlich des Abgabepreises und des Entgeltes für die Vermittlungsleistung bestehen. Unseres Erachtens ist zudem die Aussage nicht zutreffend, dass B in jedem Fall 25 € abzüglich Umsatzsteuer für seine Leistung zu versteuern hat. Das würde einen steuerbaren Vorgang voraussetzen. Daran fehlt es hier aber, weil die Voraussetzungen des § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG nicht vorliegen. Die sonstige Leistung des B an A ist unternehmerisch veranlasst und erfolgt deshalb nicht zu Zwecken, „die außerhalb des Unternehmens liegen“. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass das Verschicken des Gutscheins privat veranlasst ist.

Die Annahme der Finanzverwaltung, dass der Abgabepreis die Bemessungsgrundlage für die Vermittlungsleistung des B bestimmt, hat nicht unmittelbar plausible Konsequenzen. Würde B einen Gutschein für 25 € abgeben, so wäre wohl mangels einer Differenz zwischen Abgabepreis und Einkaufspreis die Bemessungsgrundlage ebenfalls „0“, so dass sich konsequenterweise wieder die Frage einer unentgeltlichen Wertabgabe stellen würde. Das ergibt jedoch keinen Sinn. Dies zeigt allerdings, dass es für die Annahme einer Vermittlungsleistung und dessen Bemessungsgrundlage darauf ankommen muss, was zwischen A und B vereinbart worden ist bzw. aus den Umständen erkennbar ist. Sofern die Parteien nicht ausdrücklich einen Rabatt vereinbart haben, sollte für eine angenommene Vermittlungsleistung die Differenz zwischen Gutscheinnennwert und Einkaufspreis die Bemessungsgrundlage bilden. Wenn ein Ausgabepreis für die Gutscheine vereinbart wurde, dann muss die Differenz zwischen vereinbarten Ausgabepreis und Einkaufspreis maßgeblich sein. Wenn keinerlei Differenz besteht, darf keine Vermittlungsleistung angenommen werden.

Petitum:

Wir bitten um Neufassung des Beispiels. Dabei könnte es möglicherweise hilfreich sein, mehrere Beispiele darzustellen. Außerdem sollte der Entwurf um Fälle grenzüberschreitender Vertriebsketten ergänzt werden.

Außerdem sollten Ausführungen zum Vorsteuerabzug des C aufgenommen werden, wenn dieser Unternehmer ist und die Hotelleistungen für sein Unternehmen bezieht.

Nichteinlösung von Mehrzweck-Gutscheinen

Absatz 13 Satz 1

Satz 1 erläutert, dass die Nichteinlösung eines Mehrzweck-Gutscheins keine umsatzsteuerlichen Konsequenzen hat.

Petitur:

Wir bitten um die klarere Formulierung bzw. Ergänzung, dass "keine umsatzsteuerlichen Konsequenzen" bedeutet, dass das vereinnahmte Entgelt für nicht eingelöste Mehrzweck-Gutscheine im Gegensatz zu Einzweck-Gutscheinen nicht zu einer Umsatzbesteuerung führt.

Remonetarisierbarkeit von Mehrzweck-Gutscheinen

Absatz 14

Absatz 14 beschreibt die Remonetarisierung von nicht eingelösten Mehrzweck-Gutscheinen. Hier verweisen wir auf unsere Ausführungen zu Absatz 8 Satz 1.

Weitere Aspekte, die ergänzend in Abschnitt 3.17 aufgenommen werden sollten

Beispiele zu Dienstleistungen

Leider fehlt es unter Abschnitt 3.17 UStAE-E an einem oder mehreren Beispielen aus dem Bereich der Dienstleistungen. Wir würden dies mit Blick auf die vielfältigen Fallgestaltungen – gerade auch im grenzüberschreitenden Geschäft – für zweckdienlich halten.

Petitur:

Wir bitten um zusätzliche Beispiele, in denen die Anwendung von § 13 ff. UStG bei Dienstleistungen beschrieben wird.

Vorsteuerabzug

Grundsätzlich fehlt bei allen Beispielen zu Gutscheinen, insbesondere zu Einzweck-Gutscheinen Hinweise auf Zeitpunkt und Höhe des Vorsteuerabzugs.

Petitur:

Wir bitten um Hinweise zum Vorsteuerabzug.

Änderungen im Leistungsportfolio

Ungeklärt ist die Behandlung für den Fall, dass sich nach Ausgabe eines Einzweck-Gutscheins das Leistungsportfolio ändert, sodass ungeachtet der Gattungsbezeichnung der zu erhaltenden Leistung auf dem Gutschein der Steuersatz nicht eindeutig feststeht. Dies könnte z.B. bei einem Gutschein für einen Hamburger der Fall sein. Bietet der Imbiss zunächst nur Mahlzeiten to go an und später zusätzlich auch zum Verzehr vor Ort, könnte es zu einem Typenwechsel vom Einzweck- zum Mehrzweck-Gutschein kommen. Werden Produkte völlig aus dem Sortiment genommen und dann der Gutschein an Zahlung statt für einen anderen Gegenstand angenommen werden, kann es zum Wechsel des Steuersatzes kommen (vgl. Bunjes/Leonard, 18. Aufl. 2019, UStG § 3 Rn. 332). Wie in diesem Fall zu verfahren ist, wird im Entwurf des BMF nicht dargelegt.

Petitur:

Aus Vereinfachungsgründen sollte es für die Behandlung des Gutscheines als Einzweck-Gutschein auf den Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheines ankommen und eine nachträgliche Änderung insoweit keine Rolle spielen.

Zu Abschnitt 14.5 Absatz 15 UStAE

Abschnitt 14.5 behandelt die Pflichtangaben einer Rechnung. Das sind jene, die in § 14 Abs. 3 UStG aufgeführt sind. Bei der Angabe der „Gutscheinart“ handelt es sich jedoch nicht um eine Pflichtangabe nach § 14 Abs. 3 UStG (basierend auf Art. 226 MwStSystRL).

Hierzu gehört jedenfalls nicht die Angabe, ob es sich bei einem Gutschein um ein Einzweck- oder Mehrzweck-Gutschein handelt. Folglich kann dieses unter der Rubrik „Pflichtangaben“ auch nicht gefordert werden.

Petitur:

Die Angabe der Gutscheinart auf Rechnungen über Einzweckgutscheine sollte gestrichen werden.

Anwendungsregelung

Es ist zu begrüßen, dass die Grundsätze des Anwendungsschreibens nicht zwingend bereits für seit dem 1.1.2019 ausgegebene Gutscheine gelten sollen. Allerdings halten wir den Zeitraum dieser Nichtbeanstandungsregelung für zu kurz, da er mit der Veröffentlichung des endgültigen Schreibens enden soll. Für die Unternehmen wird sich aus den Anwendungshinweisen dieses Schreibens gegebenenfalls Umstellungs- bzw. Anpassungsbedarf ergeben. Dies sollte mit einer über den Veröffentlichungszeitpunkt hinausgehenden Ausweitung der Nichtbeanstandungsregelung von mindestens drei Monaten zum Ende des entsprechenden Monats Rechnung getragen werden.

Petitur:

Die Nichtbeanstandungsregelung sollte mindestens drei Monate über den Veröffentlichungszeitpunkt des Anwendungsschreibens hinausreichen und bis zum Ende des entsprechenden Monats gelten.