



Bund der Steuerzahler Deutschland e.V.

10117 Berlin, Reinhardtstraße 52, ☎ 030 / 25 93 96 0

Gutschein-Richtlinie (EU) 2016/1065; Umsetzungsvorschlag der Verwaltung; GZ: III C 2 - S 7100/07/10045 :003; DOK: 2017/0597914

Gutscheine nehmen im stationären Handel wie im Online-Vertrieb mittlerweile eine bedeutende Position ein. Umso wichtiger ist es, die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen festzulegen. Bisher gibt es im nationalen Recht weder eine gesetzliche Definition der verschiedenen Gutscheinarten noch eine Regelung zu den Folgen. Die umsatzsteuerrechtliche Bewertung der Sachverhalte fußt im deutschen Recht im Wesentlichen auf OFD-Verfügungen. Insoweit ist ein gesetzliches EU-weit harmonisiertes Regelungssystem zu begrüßen.

Die nationalen Gesetzgeber sind nun gefordert, die Vorgaben der EU-Richtlinie (EU) 2016/1065 bis spätestens zum 31. Dezember 2018 umzusetzen. Veröffentlicht wurde die EU-Richtlinie im Amtsblatt der Europäischen Union bereits im Juli 2016. Umso bedauerlicher ist es, dass der BMF-Umsetzungsvorschlag erst mehr als ein Jahr nach Veröffentlichung vorliegt. Für die Unternehmen ist dadurch Zeit ungenutzt verstrichen, ihre bisherige Gutscheinpraxis an die neue Rechtslage anzupassen.

Den Vorschlag, die EU-rechtlichen Vorgaben im Umsatzsteuergesetz zu verankern, halten wir für sinnvoll. Damit kann klar dokumentiert werden, dass die Richtlinie in nationales Recht überführt wurde. Letztlich gibt der Umsetzungsvorschlag auch nur den Wortlaut der EU-Richtlinie wieder, was wir ebenfalls für nachvollziehbar halten. Da die Gutschein-Richtlinie eine Öffnungsklausel enthält, wonach eine Überprüfung der Regelungen nach vierjähriger Erprobung stattfinden soll, ist nicht auszuschließen, dass die EU-Vorgaben zeitnah konkretisiert werden. Eine sehr detailreiche deutsche Regelung müsste dann ggf. erneut geändert werden. Insoweit ist der am EU-Recht orientierte „kleine“ Umsetzungsvorschlag praktikabel.

Dies bedeutet aber zugleich, zeitnah Zweifelsfälle über ein Verwaltungsschreiben zu klären. Wir begrüßen daher die Absicht, Details in einem BMF-Einführungsschreiben zu regeln. Dieses muss aus unserer Sicht deutlich vor dem 1. Januar 2019 veröffentlicht werden, sodass die betrieblichen Abläufe entsprechend angepasst werden können. Durch die Richtlinie nicht abschließend geklärte Fragen – etwa zu Vertriebsketten – dürfen nicht erst nach dem 1. Januar 2019 oder gar erst in einer Betriebsprüfung erörtert werden. Auch wenn wir mit Ihrem Schreiben vom 14. Juli 2017 zunächst nur um Stellungnahme zum gesetzlichen Umsetzungsvorschlag gebeten wurden, möchte wir bereits an dieser Stelle einige erste Überlegungen zu dem Einführungsschreiben ergänzen.

Zum BMF-Umsetzungsvorschlag

§ 3 Abs. 13 UStG-neu

Im deutschen Recht ist bislang die Unterscheidung in Waren- und Wertgutscheine üblich, wobei ein Warengutschein zum Bezug bestimmter Waren- oder Dienstleistungen berechtigt und daher bei Ausgabe des Gutscheins steuerbar ist. Werden hingegen Wertgutscheine ausgestellt, die keine hinreichend konkrete Leistung bezeichnen, handelt es sich um einen bloßen Tausch von Zahlungsmitteln. Hier unterliegt erst die Einlösung des Gutscheins der Umsatzbesteuerung. Darüber hinaus beinhaltet der UStAE Aussagen zu Rabatt- und Vergütungsansprüchen, die eine verbilligte Inanspruchnahme von Leistungen zum Gegenstand haben (Abschn. 17.2 UStAE).

Die EU-Richtlinie unterscheidet hingegen Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheine. Entsprechend dem aus der EU-Richtlinie übernommenen Wortlaut liegt nach § 3 Abs. 13 UStG ein Einzweck-Gutschein vor, wenn der Ort der Leistung und die geschuldete Steuer (also der Steuersatz) bei Gutscheinausstellung feststehen. Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, handelt es sich um einen Mehrzweck-Gutschein. In einfach gelagerten Sachverhalten ist der Einzweck-Gutschein das Pendant zum Warengutschein und der Mehrzweck-Gutschein das Gegenstück zum Wertgutschein.

Die Unterscheidung der Gutscheintypen hat vor allem Auswirkungen auf die Rechtsfolgen – namentlich den Besteuerungszeitpunkt. Während bei Einzweck-Gutscheinen die Besteuerung bei Abgabe des Gutscheins erfolgt, liegt der Besteuerungszeitpunkt bei Mehrzweck-Gutscheinen erst bei Einlösung und damit ggf. deutlich später vor. Damit ist der Mehrzweck-Gutschein unter dem Aspekt des Cash-flow-Management vorteilhafter, da keine Vorfinanzierungslasten entstehen. Die Praxis wird daher womöglich zu diesem Gutscheintyp neigen. Da das Gesetz – entsprechend der EU-Richtlinie – keine Konkretisierung enthält, ist es umso wichtiger, in einem Verwaltungsschreiben anhand von Beispielfällen eine klare Abgrenzung aufzuzeigen. Letztlich dürfen offene Punkte aus der EU-Richtlinie, die in das nationale Gesetz übernommen werden, nicht zulasten der betroffenen Unternehmer gehen.

§ 10 Abs. 1 S. 7 UStG-neu

Um sicherzustellen, dass bei Mehrzweck-Gutscheinen die Umsatzsteuer im Zeitpunkt der Gutscheineinlösung zutreffend vorgenommen werden kann, ist eine besondere Regelung zur Bemessungsgrundlage erforderlich. Dies ist vor allem in Vertriebsketten wichtig. Liegen keine weiteren Unterlagen vor, soll letztlich wohl der Wert, zu dem der Verbraucher den Gutschein einlöst, die Bemessungsgrundlage für den Mehrzweck-Gutschein bilden. Der BMF-Umsetzungsvorschlag gibt hier nur den unklaren Wortlaut der EU-Richtlinie wieder. Sinnvoll wäre eine genaue Beschreibung im Gesetz bzw. zumindest im BMF-Einführungsschreiben.

Anpassungsbedarf im UStAE

Aus der gesetzlichen Neuregelung ergibt sich dann entsprechender Anpassungsbedarf im UStAE. Der § 3 Abs. 13 UStG-neu sieht vor, dass nur Gutscheine betroffen sind, die zur Einlösung von Gegenständen oder Dienstleistungen verwendet werden können. Dementsprechend findet die neue Regelung keine Anwendung auf Rabatt-, Preisnachlass- oder Erstattungsgutscheine, mit denen nur eine Preisminderung, aber keine Lieferung erreicht werden kann. In Abschn. 17.2 Abs. 4 UStAE wird jedoch auf

eben jene Gutscheine hingewiesen. Dieser Gutscheinbegriff entspricht dann nicht mehr der gesetzlichen Gutscheindefinition in § 3 Abs. 13 UStG-neu und sollte entsprechend angepasst werden.

BMF-Einführungsschreiben

Aufgrund des offenen Wortlautes der EU-Richtlinie – und dem folgend die deutsche Formulierung – halten wir ein BMF-Einführungsschreiben für unerlässlich, um Zweifelsfragen zu klären. Dieses Schreiben sollte sehr zeitnah veröffentlicht werden, sodass sich die betroffenen Unternehmer auf die Änderungen einstellen können. Unter Umständen sind je nach Gutscheinentart bzw. dem Handeln in fremden Namen auch Umstellungen der Kassensysteme erforderlich. Wir regen daher an, das geplante Einführungsschreiben den Verbänden ebenfalls vorab zur Stellungnahme zuzusenden.

Zunächst möchten wir folgende Punkte ansprechen, deren Klärung wir in dem Einführungsschreiben für erforderlich halten. Wir gehen davon aus, dass sich in den kommenden Wochen aus der Praxis heraus weitere Zweifelsfälle ergeben werden, die wegen der kurzen Stellungnahmefrist hier nicht berücksichtigt werden konnten. Diese Fragestellungen reichen wir ggf. gern nach.

- **Abgrenzung Einzweck-/Mehrzweck und sonstige Gutscheine**

Der Begriff „Gutschein“ wird landläufig für diverse Lebens Sachverhalte genutzt, die nicht in jedem Fall den rechtlichen Voraussetzungen eines Einzweck- oder Mehrzweck-Gutscheins entsprechen. Deshalb sollte das Einführungsschreiben Beispiele enthalten, wann ggf. nur Zahlungsnachweise oder Preisnachlässe vorliegen, aber kein Gutschein i.S.d. UStG.

Beispiele:

- *Zahlungsnachweise sind gemäß den Erwägungen der Richtlinie (EU) 2016/1065 Fahrscheine, Eintrittskarten, Briefmarken.*
- *Preisnachlässe berechtigen nicht zum Bezug der Leistung, sondern mindern nur das Entgelt. Dazu zählen beispielsweise „Gutscheine“, die der Kunde beim Kauf einer Ware erhält und beim nächsten Einkauf einlösen kann. Dies sind keine Einzweck- oder Mehrzweck-Gutscheine, sondern mindern als Rabatt die Bemessungsgrundlage beim Folgekauf.*
- *„Gutscheine“ für Warenproben oder Muster lösen im Regelfall kein Entgelt aus und können deshalb kein Einzweck- bzw. Mehrzweck-Gutschein sein.*

- **Vereinfachungsregel für Vertriebsketten**

Je nach Gutscheinentart kommt es bei der Abgabe bzw. erst bei der späteren Einlösung des Gutscheins zur Besteuerung. Die zutreffende Einordnung hängt jeweils vom Einzelfall ab. Händler, die Gutscheine unterschiedlicher Firmen verkaufen, müssten dann jeweils ermitteln, welche Konstellation vorliegt. Dabei können bereits kleinste Sachverhaltsabweichungen zu einer anderen steuerlichen Beurteilung führen. Betroffen wären etwa Supermarktbesitzer, die im Kas senbereich Gutscheine verschiedener Unternehmen anbieten.

Beispiel 1: Kann der Gutschein nur in Deutschland für Waren mit einem Steuersatz von 19 Prozent eingelöst werden, stehen der Leistungsort (Deutschland) und die entsprechende Steuer fest. Es handelt sich um einen sofort zu besteuern den Einzweck-Gutschein. Wird der Gutschein

hingegen von einem Unternehmen mit internationalen Filialen ausgegeben oder bietet das Unternehmen sowohl Waren mit einem Steuersatz von 7 Prozent als auch 19 Prozent an, so stehen weder Leistungsort noch die Steuer bei Gutscheinausgabe fest, sodass ein Mehrzweck-Gutschein vorliegt.

Beispiel 2: Bei einem Gastronomieutschein für Restaurants, die nur einen Verzehr vor Ort anbieten, liegt ein Einzweck-Gutschein vor. Liefert das Restaurant auch außer Haus, steht der Steuersatz nicht fest. Es liegt ein Mehrzweck-Gutschein vor.

Hier wird deutlich, dass es in Vertriebsketten sehr aufwendig sein kann, den jeweils konkreten Sachverhalt zu ermitteln, zumal sich dieser im Zeitverlauf auch verändern kann. Letztlich müsste der Gutschein vom Aussteller jeweils mit einem Begleitschreiben versehen oder umfangreiche Erklärungen auf dem Dokument abgedruckt werden. Deshalb regen wir für den Vertrieb von Gutscheinen eine Vereinfachungsregel an, die eine Sachverhaltserforschung nicht erfordert. Auf Wunsch sollte der Händler, dann alle Gutscheine, die er in seinem Geschäft verkauft, einheitlich z. B. als Mehrzweck-Gutschein behandeln dürfen.

- **Nichteinlösung bzw. Verfalls des Mehrzweck-Gutscheins wegen Zeitablaufs**

Gemäß Punkt 12 der Erwägungsgründe zu (EU) 2016/1065 gibt die Richtlinie keinen Hinweis, wie die Nichteinlösung bzw. der Verfall von Mehrzweck-Gutscheinen zu handhaben ist. Aus unserer Sicht müsste es in diesen Fällen bei der Nichtbesteuerung bleiben. Folgt man der Grundaussage der EU-Richtlinie, dass Mehrzweck-Gutscheine erst bei Einlösung durch den Kunden steuerbar sind, so unterbleibt eine Besteuerung, wenn es nicht zur Einlösung kommt. Dementsprechend verbleibt die im Preis einkalkulierte und bereits vereinnahmte Umsatzsteuer beim Gutscheinausgeber. Dies wäre entsprechend in dem Einführungsschreiben darzustellen.

- **Sachverhalte mit Kommissionsstrukturen/Rechnungsangaben**

Wir regen an, in dem Einführungsschreiben auch sog. Kommissionstrukturen zu regeln.

Beispiel: Ein Unternehmer bietet in eigenen Namen Erlebnis- oder Eventgutscheine an, die bei verschiedenen Partnern eingelöst werden können. Nach der Grundkonstellation des BMF-Umsetzungsvorschlags müsste es sich um einen Einzweck-Gutschein handeln, wenn der Gutschein nur für ein Erlebnis (beispielsweise eine Hotelübernachtung ohne Frühstück) in Deutschland genutzt werden kann. Rechtlich müsste die Besteuerung dann bei Ausgabe des Gutscheins an den Kunden erfolgen, obwohl zu diesem Zeitpunkt noch nicht feststeht, bei welchem Partner (Hotel) der Kunde den Gutschein einlöst.

In diesen Fällen wäre in dem Einführungsschreiben zu klären, ob überhaupt schon eine konkretisierte Leistung vorliegt, die in einem Gutschein verbrieft ist. Soweit dies bejaht wird, muss geklärt werden, welcher Gutscheinotyp vorliegt. Sollte ein Einzweck-Gutschein angenommen werden, müsste festgelegt werden, welche Rechnungsangaben der ausstellende Eventunter-

nehmer zur Leistungsbeschreibung auf der Rechnung vermerken soll. Genügt als Leistungsbeschreibung „Übernachtung in einem Hotel in Deutschland“ oder ist die Beschreibung „Lieferung eines Gutscheins“ ausreichend.

- **Übergangsregelung**

Gemäß § 27 Abs. 23 UStG ist die Neuregelung erstmals auf Gutscheine anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2018 ausgestellt werden. Da bisher keine gesetzliche Regelung existierte, ist fraglich, wie mit Altgutscheinen umgegangen wird, die bis zum 31. Dezember 2018 ausgegeben wurden, aber erst ab dem Jahr 2019 eingelöst werden. Im Einführungsschreiben sollte klargestellt werden, dass es für diese Gutscheine nicht beanstandet wird, wenn die bisherige Verwaltungsmeinung weiter angewendet wird.

Für einen weitergehenden Austausch stehen wir gern zur Verfügung.

Bund der Steuerzahler Deutschland e.V.

14. August 2017