

Umsatzsteuerliche Behandlung von Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen

1. Hintergrund

- ☞ **Gutschein-Richtlinie (EU) 2016/1065 vom 27. Juni 2016**
- ☞ **Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11. April 2018**
- ☞ **BMF-Schreiben vom 02.11.2020 - III C 2 - S 7100/19/10001 :002**
 - Gutscheine haben für viele Branchen eine erhebliche praktische Bedeutung zur Kundengewinnung oder Kundenbindung.
 - Zum 01.01.2019 hat der Gesetzgeber die Vorschriften über Gutscheine geändert. Aufgrund einer Vielzahl von Zweifelsfragen hat das BMF Stellung genommen.
 - Aus diesem Anlass möchten wir Sie über die umsatzsteuerliche Behandlung von Gutscheinen informieren:
 - Die Neuregelung gilt nur für **Gutscheine**, die zur **Einlösung gegen Gegenstände oder Dienstleistungen verwendet werden können**.

2. Neuregelung zum 01.01.2019: Abgrenzung zwischen Einzweck- und Mehrzweckgutschein

- Entscheidendes Abgrenzungsmerkmal ist, ob bei dem Gutschein die Verpflichtung besteht, ihn als **Gegenleistung** - ganz oder teilweise anstelle einer regulären Zahlung - für eine Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistung anzunehmen.
- Gutscheine, die den Inhaber nur zu einem Preisnachlass oder einer Preiserstattung berechtigen, sind von den neuen Regelungen nicht betroffen.
- Auf dem Gutschein selbst oder den zugehörigen Nutzungsbedingungen ist entweder die konkrete Leistung, für die der Gutschein als Gegenleistung eingelöst werden kann, anzugeben oder die Identität des leistenden Unternehmers.

Beraterhinweis:

In welcher Form die Gutscheine ausgegeben werden ist ohne Belang (z. B. Papierdokumente oder Plastikkarten) oder in elektronischer Form bestehen.



- Liegt ein Gutschein vor ist zwischen Einzweck- und Mehrzweckgutscheinen zu unterscheiden!

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

- Ein Einzweck-Gutschein ist dadurch gekennzeichnet, dass der Ort der Lieferung oder Dienstleistung, zu deren Bezug der Gutschein berechtigt, sowie die geschuldete Umsatzsteuer, bei dessen erstmaliger Übertragung bzw. Ausgabe durch den Aussteller des Gutscheins feststehen.
- Bei Dienstleistungen erfordert dies gegebenenfalls, dass bei Ausgabe des Gutscheins bekannt ist, ob der Leistungsempfänger ein Unternehmer oder eine Privatperson ist.
- Der Leistungsgegenstand muss insoweit auf dem Gutschein angegeben sein, dass die wesentlichen Eigenschaften so bestimmt sind, dass hieraus der zutreffende Steuersatz eindeutig bestimmbar ist.
- Der Gutschein soll vom Aussteller **sichtbar als Einzweck-Gutschein gekennzeichnet** werden.

Beispiel:

„Einzweckgutschein“ für Möbel



- Bei Einzweck-Gutscheinen erfolgt die Besteuerung bereits im Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins.

- Sollte eine Zuzahlung durch den Gutscheininhaber bei Einlösung des Gutscheins erfolgen, so ist lediglich die bislang noch nicht versteuerte Differenz zu versteuern.

Beispiel:

Eine Parfümerie mit mehreren Filialen in Deutschland gibt einen Gutschein zur Einlösung gegen alle im Sortiment befindlichen Parfümartikel im Wert von 20 € an einen Kunden aus. Der Gutschein ist in einer beliebigen Filiale der Parfümerie in Deutschland einlösbar.

Lösung:

Da sowohl der Ort der Lieferung (=Deutschland) als auch die Steuerschuld (19/119 bzw. 16/116 von 20 €) bereits feststehen, ist der Gutschein als Einzweck-Gutschein einzuordnen.



3.1 Bemessungsgrundlage bei Einzweck-Gutscheinen

- Wird ein Einzweck-Gutschein ausgegeben, bestimmt sich die Bemessungsgrundlage nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes.

Beispiel:

Ein in München gelegenes Hotel verkauft einen Übernachtungsgutschein über 200 €. Der Inhaber des Gutscheins kann diesen gegen eine Übernachtung ohne Frühstück für zwei Personen im Doppelzimmer einlösen.

Lösung:

Es liegt ein Einzweck-Gutschein vor. Das Hotel hat im Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins die 200 € der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Die Bemessungsgrundlage beträgt 200 € abzgl. USt, also 186,02 €.



3.2 Nichteinlösung eines Einzweck-Gutscheins

- Wird ein Einzweck-Gutschein vom Gutscheininhaber nicht (innerhalb der Gültigkeitsdauer) eingelöst und verfällt, ergeben sich hieraus allein **keine weiteren umsatzsteuerlichen Folgen**, da die ursprüngliche Leistung bereits bei Ausgabe des Gutscheins als erbracht gilt und demzufolge bereits versteuert ist.
- Eine Änderung der Bemessungsgrundlage kommt nur dann in Betracht, wenn das Entgelt ausnahmsweise zurückgezahlt wird.

Beraterhinweis:

Die Nichteinlösung von Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen führt zu unterschiedlichen umsatzsteuerlichen Konsequenzen. Der Verkäufer eines Einzweck-Gutscheins ist auch bei Nicht-Einlösung des Gutscheins mit der abgeführten Umsatzsteuer belastet, der Verkäufer eines Mehrzweck-Gutscheins in diesem Fall hingegen nicht.



3.3 Rechnungsausstellung

- Bei Ausgabe des Gutscheins muss eine Rechnung über den Gutschein ausgestellt werden.
- In der Rechnung ist die Bezeichnung „Einzweck-Gutschein“ sowie eine kurze Beschreibung der Leistung (=Gattung), zu deren Bezug der Gutschein berechtigt aufzunehmen.

Beispiel:

„Einzweck-Gutschein für Modeartikel und Accessoires“



- Bei **Einlösung** ist nur auf einen etwaigen Zuzahlungsbetrag Umsatzsteuer auszuweisen:

Beispiel:

Eine Boutique gibt einen „Einzweck-Gutschein für Modeartikel und Accessoires“ im Dezember 2020 für 116 € aus. Im Februar 2021 erwirbt der Kunde eine Jacke für 200 €. Unter Abzug des Gutscheins zahlt der Kunde noch 84 €.



Lösung:

Im Dezember muss die Boutique die Umsatzsteuer aus dem Verkauf des Gutscheins in Höhe von 16 € (16 %) abführen. Im Februar sind die restlichen 84 € mit 19 % der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Es sollte im Februar wie folgt abgerechnet werden:

Jacke	200,00 €
./. Einzweck-Gutschein	116,00 €
= Brutto	84,00 €
./. enthaltene Umsatzsteuer (19 %)	13,41 €
= Netto	70,59 €

3.4 Sonderfall: Ausgabe von Gutscheinen im Zeitraum vom 01.07. – 31.12.2020

- Den Unternehmern ist es in der „Niedrigsteuerphase“ möglich, durch die **gezielte** Ausgabe von Einzweck-Gutscheinen die Umsatzsteuersätze der „Niedrigsteuerphase“ auch für Leistungen in der folgenden „Normalsteuerphase“ nach dem 31.12.2020 anwenden zu können.
- Die Ausstellung eines als **Gutschein** bezeichneten Dokuments für einen **verbindlich bestellten** Gegenstand, bei dem ein späterer Umtausch, eine Barauszahlung oder eine Übertragung des Gutscheins auf einen anderen Verkäufer bzw. Käufer ausgeschlossen ist und dessen Ausstellung mit einer Abnahmeverpflichtung verbunden ist, **ist eine Anzahlung**, die gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. a S. 4 UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist, zu versteuern ist. In diesen Fällen liegt **KEIN „Einzweck-Gutschein“** vor. Die Umsatzsteuer ist bei Zahlung vor dem 01.01.2021 zunächst mit einem Steuersatz von 16 % bzw. 5 % zu berechnen. Bei Lieferung des Gegenstands nach dem 31.12.2020 hat anschließend eine Berichtigung auf 19 % bzw. 7 % im Zeitpunkt der Leistungsausführung zu erfolgen. Steht bereits bei Leistung der Anzahlung fest, dass die Lieferung erst nach dem 31.12.2020 erfolgen wird, kann die Anzahlung aus Vereinfachungsgründen bereits mit 19 % versteuert werden.

Beispiel:

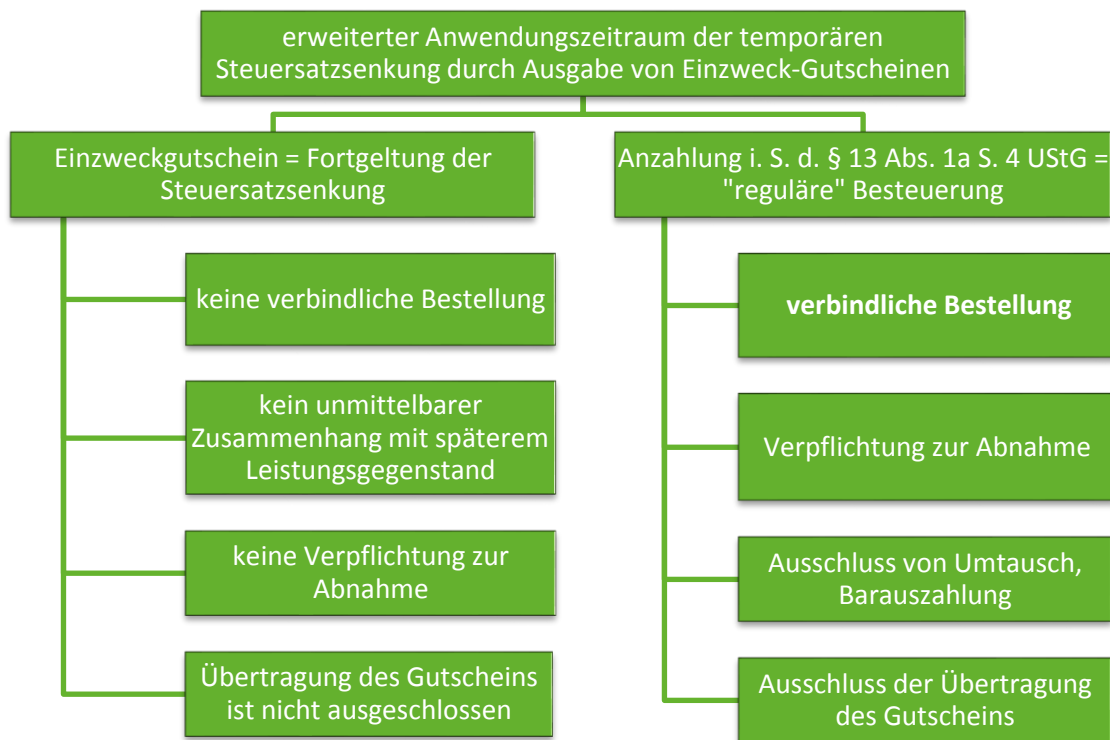
Ein Kfz-Händler bietet an, auf den Erwerb eines Neu- oder Gebrauchtfahrzeuges, welches erst nach dem 31.12.2020 ausgeliefert werden kann, den abgesenkten Umsatzsteuersatz anzuwenden, indem im zweiten Halbjahr 2020 die Ausgabe eines als Gutschein bezeichneten Dokuments („Gutschein“) mit einem Steuersatz von 16 % erfolgt. Der „Gutschein“ ist auf eine **verbindliche Bestellung** eines **individualisierten Fahrzeugs** mit einer **Verpflichtung zur Abnahme** bezogen. Ein späterer **Umtausch**, eine **Barauszahlung** oder eine **Übertragung** des „Gutscheins“ auf einen anderen Verkäufer bzw. Käufer ist **ausgeschlossen**.



Lösung:

Es liegt **kein Einzweck-Gutschein**, sondern eine Anzahlung vor. Diese berechtigt den Erwerber in Verbindung mit der verbindlichen Bestellung ein genau bestimmtes Fahrzeug von einem genau bezeichneten Unternehmer in Empfang zu nehmen. Der Unterschied zum Einzweck-Gutschein besteht darin, dass der **Leistungsgegenstand nicht nur bestimmbar, sondern** - wie im Falle einer verbindlichen Bestellung - **inhaltlich genau bestimmt** ist. Der Erwerber hat keine Möglichkeit, den tatsächlichen Auslieferungszeitpunkt auszuwählen bzw. zu beeinflussen. Die Umsatzsteuer ist bei Zahlung vor dem 01.01.2021 zunächst mit einem Steuersatz von 16 % zu berechnen. Bei Lieferung des Fahrzeugs nach dem 31.12.2020 hat anschließend eine Berichtigung auf 19 % im Zeitpunkt der Leistungsausführung zu erfolgen.

- Aus dem Beispiel im BMF-Schreiben lässt sich jedoch der Umkehrschluss ziehen, in welchen Fällen ein Einzweck-Gutschein anzuerkennen ist.



Beraterhinweis:

Wenn der einzelne, konkretisierte Leistungsgegenstand bei Ausgabe des Gutscheins bereits feststeht, handelt es sich nicht um eine Zahlung für einen Gutschein, sondern um eine An- oder Vorauszahlung i. S. d. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG. Ein „Gutschein“ setzt voraus, dass er nicht mit einer inhaltlich genau bestimmten einzelnen Leistung verknüpft ist.



3.5 Muster für einen Einzweckgutschein

<u>Einzweck-Gutschein</u>	
Aussteller:	_____
im Wert von:	_____,-€
zum Bezug von (z. B. Modeartikel und Accessoires)	_____
ausgestellt am:	<u>XX.XX.XXXX</u>
einzulösen bis	<u>XX.XX.XXXX</u>
Unterschrift: _____	

3.6 Zusammenfassung

- Maßgeblicher Zeitpunkt für die Besteuerung ist die Ausgabe des Einzweck-Gutscheins.
- Folglich sind die maßgeblichen Verhältnisse der Vertragsabrede entscheidend.
- Ändern sich die Verhältnisse im Nachhinein, ist dies irrelevant.
- Die spätere Gutscheineinlösung, also die tatsächliche Lieferung bzw. Leistungserbringung, ist für die umsatzsteuerliche Würdigung (der Gutscheinausgabe) nicht mehr relevant, da der Umsatz bei Gutscheineinlösung nicht als unabhängiger Umsatz gilt.

4. Mehrzweck-Gutschein

- Mehrzweck-Gutscheine liegen vor, wenn im Zeitpunkt der Übertragung bzw. Ausgabe der Gutscheine der Ort der Leistung und/oder der leistende Unternehmer und/oder der Leistungsgegenstand noch nicht endgültig feststehen und daher die geschuldete Umsatzsteuer nicht bestimmbar ist.
- **Aus diesem Grund erfolgt die Besteuerung bei diesen Gutscheinen nicht bei der Ausgabe, sondern erst im Zeitpunkt der Einlösung der Gutscheine.**
- Bei einem Mehrzweck-Gutschein unterliegt erst bei dessen Einlösung die tatsächliche Lieferung oder die tatsächliche Erbringung der Dienstleistung der Umsatzsteuer; über diese Leistung ist dann nach den allgemeinen Regelungen abzurechnen.
- Der Gutschein soll vom Aussteller **sichtbar als Mehrzweck-Gutschein gekennzeichnet** werden.

Beraterhinweis:

Es handelt sich insbesondere auch dann um einen Mehrzweck-Gutschein, wenn sich der Gutschein gegen Leistungen eintauschen lässt, die dem ermäßigten oder dem Regelsteuersatz unterliegen.



Beispiel:

Ein Einzelhändler aus Pfarrkirchen gibt im Januar 2020 einen Gutschein zum Wert von 50 € aus, der zum Erwerb aller im Sortiment befindlicher Waren eingesetzt werden kann. Das Sortiment beinhaltet Waren, welche sowohl dem Regelsteuersatz von 19 % als auch dem ermäßigten Steuersatz von 7 % unterliegen. Die Einlösung des Gutscheins erfolgt im Dezember 2020.



Lösung:

Da der Händler sowohl Waren zum Regelsteuersatz als auch zum ermäßigten Steuersatz führt, liegt ein Mehrzweck-Gutschein vor. Zum Zeitpunkt der Gutscheinausgabe ist zwar der Leistungsort (Pfarrkirchen), nicht aber die geschuldete Umsatzsteuer bestimmt.

Der Einzelhändler hat somit im Januar 2020 bei Ausgabe des Gutscheins die 50 € nicht zu besteuern. Eine Besteuerung erfolgt erst im Dezember 2020 bei Einlösung.

4.1 Nichteinlösung eines Mehrzweck-Gutscheins

- Sollte ein Mehrzweck-Gutschein vom Gutscheininhaber nicht (innerhalb der Gültigkeitsdauer) eingelöst werden und somit verfallen, ergeben sich hieraus keine umsatzsteuerlichen Konsequenzen, da bei einem Mehrzweck-Gutschein die tatsächliche Leistungserbringung durch den leistenden Unternehmer erst in dem Zeitpunkt erfolgt, in dem der Gutschein eingelöst wird.

4.2 Rückgabe eines Mehrzweck-Gutscheins

- Wird ein Mehrzweck-Gutschein zurückgegeben und erhält der Kunde ausnahmsweise den Gutscheinwert zurückerstattet, so ergeben sich hieraus keine umsatzsteuerlichen Auswirkungen, da lediglich ein Rücktausch von Zahlungsmitteln erfolgt.

4.3 Rechnungsstellung

- Für die Ausgabe eines Mehrzweck-Gutscheins darf **keine Rechnung mit Steuerausweis** ausgestellt werden.
- Erst bei Einlösung des Gutscheins ist eine Rechnung zu erstellen.

5. Anwendungsregelung

- Das BMF-Schreiben v. 02.11.2020 ist erstmals auf Gutscheine anzuwenden, die nach dem 31.12.2018 ausgestellt werden.
- Nichtbeanstandungsregelung: Es wird nicht beanstandet, wenn ab dem 01.01.2019 und vor dem 02.02.2021 ausgestellte Gutscheine von den Beteiligten nicht entsprechend den Vorgaben des BMF-Schreibens behandelt worden sind.

6. Fazit / Gestaltungsmöglichkeiten

Beraterhinweis:

In vielen Fällen ist für den Unternehmer die Ausgabe von Mehrzweck-Gutscheinen im Vergleich zu Einzweck-Gutscheinen vorteilhaft. Die Umsatz-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 steuernde 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.



Sollten Sie noch Fragen haben, sprechen Sie uns hierzu gerne an