

Menhofer, Carina

**Article**

## Kritische Analyse der umsatzsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen seit dem Jahressteuergesetz 2018

Junior Management Science (JUMS)

**Provided in Cooperation with:**

Junior Management Science e. V.

*Suggested Citation:* Menhofer, Carina (2023) : Kritische Analyse der umsatzsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen seit dem Jahressteuergesetz 2018, Junior Management Science (JUMS), ISSN 2942-1861, Junior Management Science e. V., Planegg, Vol. 8, Iss. 1, pp. 188-218, <https://doi.org/10.5282/jums/v8i1pp188-218>

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/295033>

**Standard-Nutzungsbedingungen:**

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

**Terms of use:**

*Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.*

*You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.*

*If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.*



<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



## Critical analysis of the VAT treatment of vouchers since the annual Tax Act 2018

### Kritische Analyse der umsatzsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen seit dem Jahressteuergesetz 2018

Carina Menhofer

*Hochschule für angewandte Wissenschaften Augsburg*

#### Abstract

Vouchers are used in many different ways in numerous sectors and, in addition to the classic target group of end consumers, can now be observed throughout the entire service chain. The issuance of vouchers enables companies to generate liquid funds without providing any service immediately, so they have become very important for the economy. In the past, the VAT treatment of vouchers was characterized by legal uncertainties due to a lack of harmonization. The so-called Voucher Directive was intended to standardize the VAT treatment of vouchers within the EU member states. The aim of this paper is to analyze the implementation of the Voucher Directive into national law with the Annual Tax Act 2018 as well as the corresponding letter of the German Ministry of Finance with regard to its application in practice. In doing so, the scientific literature, case law, legislation and administrative regulations on the VAT treatment of vouchers are consulted. The work gives an overview of the tax treatment and points out problem areas as well as structuring possibilities. In this context, the temporary VAT reduction in connection with the Corona crisis and its effects are also addressed. The results show that an European regulation on the VAT treatment of vouchers is in principle to be viewed positively. However, numerous legal uncertainties remain with regard to the classification of vouchers and its assessment in general.

#### Zusammenfassung

Gutscheine werden in zahlreichen Branchen mannigfach verwendet und sind neben der klassischen Zielgruppe Endverbraucher inzwischen innerhalb der gesamten Leistungskette zu beobachten. Die Ausgabe von Gutscheinen ermöglicht den Unternehmen liquide Mittel zu generieren, ohne eine sofortige Gegenleistung erbringen zu müssen, sodass ihnen in der Wirtschaft eine große Bedeutung zugekommen ist. Die umsatzsteuerliche Behandlung von Gutscheinen war in der Vergangenheit, aufgrund fehlender Harmonisierung geprägt von Rechtsunsicherheiten. Mit der sogenannten Gutschein-Richtlinie sollte die umsatzsteuerliche Behandlung von Gutscheinen innerhalb der EU-Mitgliedstaaten vereinheitlicht werden. Ziel der vorliegenden Arbeit ist es, die Umsetzung der Gutschein-Richtlinie in nationales Recht mit Jahressteuergesetz 2018 sowie dem entsprechenden BMF-Schreiben auf seine Anwendung in der Praxis zu analysieren. Dabei wird die wissenschaftliche Literatur, Rechtsprechung, Gesetzgebung und Verwaltungsvorschriften zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen herangezogen. Die Arbeit gibt einen Überblick über die steuerliche Behandlung und zeigt sowohl Problemfelder als auch Gestaltungsmöglichkeiten auf. Hierbei wird auch auf die temporäre Umsatzsteuersenkung im Zusammenhang mit der Corona Krise und deren Auswirkungen eingegangen. Die Ergebnisse zeigen, dass eine unionsübergreifende Regelung zur umsatzsteuerlichen Würdigung von Gutscheinen grundsätzlich positiv zu werten ist. Jedoch bleiben in Bezug auf die Klassifizierung der Gutscheine als auch der Würdigung weiterhin zahlreiche Rechtsunsicherheiten bestehen.

**Keywords:** Umsatzsteuer; Einzweckgutschein; Mehrzweckgutschein; Gutschein-Richtlinie.

#### 1. Problemstellung

In der vorliegenden Arbeit wird die umsatzsteuerliche Behandlung von Gutscheinen seit dem Jahressteuergesetz 2018

kritisch analysiert.

Gutscheine werden in zahlreichen Branchen mannigfach verwendet. Charakteristisch ist der Einzelhandel, wo der

Endverbraucher mit diversen Ausprägungen dieses Marketinginstruments – wie beispielsweise Prämien-, Rabatt-, Wert- oder Sachgutscheine – konfrontiert wird. Die Beweggründe der Unternehmen zur Implementation dieses Marketinginstruments sind Neukundengewinnung bzw. Stammkundenpflege sowie Absatzförderung.<sup>1</sup> Gutscheine etablieren sich seit Jahren als ideales Geschenk für diverse Anlässe, wobei Unternehmen beim Absatz von Wert- und Sachgutscheine umgehend von einer sofortigen Vereinnahmung des Entgelts profitieren.<sup>2</sup>

Weit größere Popularität wurde den Gutscheinen im Laufe der Corona-Krise zuteil. Einerseits wurden sie als Rettungsinstrument zur Aufrechterhaltung der Liquidität lokaler Gastronomiebetriebe und Einzelhändler ausgerufen<sup>3</sup>, zum anderen wurde der Gutschein - statt einer baren Rückgewähr - für Anzahlungen abgesagter Veranstaltungen und Pauschalreisen vom Bundeskabinett beschlossen.<sup>4</sup> Neben der klassischen Zielgruppe Endverbraucher bzw. Privatperson ist der Verkauf und Einsatz von Gutscheinen als Anreiz- und Vertriebsinstrument inzwischen innerhalb der gesamten Leistungskette zu beobachten.<sup>5</sup> Des Weiteren erfreut sich der Gutschein als Möglichkeit zur Entgeltoptimierung bei Mitarbeitern großer Beliebtheit.<sup>6</sup>

Bereits im Jahr 2012 bezifferte die EU-Kommission in einer Pressemitteilung das ökonomische Gewicht von Gutscheinen mit mehr als 52 Mrd. EUR.<sup>7</sup> Trotz der enormen wirtschaftlichen Kraft gab es bis zum 31.12.2018 weder eine nationale noch unionsrechtlich einheitliche gesetzliche Vorschrift zu deren umsatzsteuerlichen Würdigung. Folglich etablierten die EU-Mitgliedstaaten nationale Lösungsansätze, welche unvermeidlich zu Missverhältnissen der Besteuerung, wie der Doppelbesteuerung oder auch Nichtbesteuerung, beigetragen haben.<sup>8</sup> Erschwerend wurden zudem seitens

des EuGHs<sup>9</sup> konträre Feststellungen zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen getroffen<sup>10</sup>, welche durch die deutsche Finanzverwaltung für die nationale Rechtspraxis teilweise auch abgelehnt wurde.<sup>11</sup>

Eine unionsweite einheitliche Regelung zur Besteuerung von Gutscheinen wurde mit der sog. Gutschein-Richtlinie gemäß Art. 30a, 30b MwStSystRL sowie Art. 73a MwStSystRL festgesetzt und zum 1.1.2019 in nationales Recht umgesetzt.<sup>12</sup> Die bisherige umsatzsteuerliche Würdigung von Gutscheinen kann noch nicht vollständig ad acta gelegt werden, da die gesetzliche Neuregelung gemäß § 27 Abs. 23 UStG erst auf nach dem 31.12.2018 ausgestellte Gutscheine Anwendung findet.

Mannigfaltige Beiträge in der Literatur als auch Eingaben der Verbände warfen schon während des Gesetzgebungsverfahrens Einzelfragen hinsichtlich der nationalen Umsetzung der Gutschein-Richtlinie in der Praxis auf.<sup>13</sup> Diesbezügliche Hilfestellungen wurden seitens der Finanzverwaltung am 18.12.2019 als Entwurfsschreiben an einige Verbände zur Stellungnahme zugesandt.<sup>14</sup> Am 2.11.2020 wurde ein BMF-Schreiben<sup>15</sup> zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen veröffentlicht, welches mit zahlreichen Anwendungsbeispielen versehen ist. Jedoch erschließen sich hiermit nicht alle mit Gutscheinen in Zusammenhang stehenden Fragestellungen und ist auf ei-

---

das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Behandlung von Gutscheinen.“ <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2012/DE/1-2012-206-DE-F1-1.Pdf> (letzter Zugriff: 4. Februar 2021), S. 2.

<sup>9</sup>Vgl. EuGH, „Urt. v. 29.7.2010 - Rs. C 40/09 - Astra Zeneca.“ DStR (2010): 1623-1625; EuGH, „Urt. v. 16.12.2010 - Rs. C-270/09 - MacDonald Resorts Ltd.“ UR (2011): 462-470.

<sup>10</sup>Vgl. Suse Martin, „§ 3 UStG.“ In Sölch/Ringleb Umsatzsteuergesetz (München: C.H. Beck oHG), 89. EL Juni 2020:Rz. 54.

<sup>11</sup>Vgl. BMF, „Schr. v. 20.12.2010 - IV D 2-S 7200/07/10011/002.“ DStR (2010): 629.

<sup>12</sup>Vgl. Richtlinie (EU) 2016/ 1065 v. 27.6.2016.

<sup>13</sup>Vgl. Stefan Heinrichshofen und Nina Kupke, „Gutscheine nach der Änderung der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) - Anmerkungen zu den Auswirkungen auf die deutsche Besteuerungspraxis: (Teil 1).“ UVR (2017): 142-148, S. 147; Philipp J. Thiele und Isabelle König, „Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Gutscheinen: Eine kritische Betrachtung der Neuregelungen.“ UR (2018): 933-940, S. 938; Kathrin Feil und Vivien Polok, „Hält die EU-Gutschein-Richtlinie was sie verspricht?“ MwStR (2017): 65-68, S. 68; Deutscher Industrie- und Handelskammertag e.V. et al., „Stellungnahme zum Umsetzungsvorschlag der Gutschein-Richtlinie (EU) 2016/1065 durch die Finanzverwaltung: Gz: III C 2 - S7100/07/10045:003; DOK 2017/0597914.“ <https://www.gdv.de/resource/blob/5720/c147f626743d08d287241a9a30a4fc55/zum-umsetzungsvorschlag-der-gutschein-richtlinie-1309327852-data.pdf> (letzter Zugriff: 28. Dezember 2020); DEUTSCHER STEUERBERATERVERBAND e.V., „Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2018.“ <https://www.dstv.de/interessenvertretung/steuern/stellungnahmen-steuern/2018-s07-refentwurf-jstg2018> (letzter Zugriff: 19. Mai 2020); Bundessteuerberaterkammer, „Diskussionsentwurf für eine gesetzliche Umsetzung der Gutschein-Richtlinie (EU) 2016/1065.“ [https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/presse-und-kommunikation/stellungnahmen/BStBK\\_2017-019\\_Diskussionsentwurf-gesetzliche-Umsetzung-Gutschein\\_1.pdf](https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/presse-und-kommunikation/stellungnahmen/BStBK_2017-019_Diskussionsentwurf-gesetzliche-Umsetzung-Gutschein_1.pdf) (letzter Zugriff: 1. Februar 2021).

<sup>14</sup>Vgl. Axel Leonard und Martin Robisch, „§ 3 UStG.“ In Bunjes UStG (München: C.H. Beck oHG), Rn. 321.

<sup>15</sup>BMF, „Schr. v. 2.11.2020 - III C 2 - S 7100/19/10001 :002, DOK 2020/1051603.“ BStBl. I (2020): 1121.

<sup>1</sup>Vgl. Oliver L. Knöfel, „Gift Cards (Geschenkkarten) im Einzelhandel: Rechtsnatur, Funktionsweise, Probleme.“ WM, Nr. 18 (2017): 833-840, S. 834.

<sup>2</sup>Vgl. Gerhard Michel, „Internet-Marktplätze und Gutscheine im Fokus der Steuergesetzgebung - umsatzsteuerrechtliche Änderungen zum 01.01.2019.“ jM (2018): 431-437, S. 434.

<sup>3</sup>Vgl. Institut für Wissen in der Wirtschaft GmbH, „Umsatzsteuer: Corona-Erleichterungen für Gastronomie und die Auswirkung auf Gutscheinverkäufe.“ AStW (2020): 473-474, S. 473.

<sup>4</sup>Vgl. „Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Veranstaltungsrecht und im Recht der Europäischen Gesellschaft (SE) und der Europäischen Genossenschaft (SCE).“ BGBl. I 2020, Nr. 22: 948- 950; „Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Pauschalreisevertragsrecht und zur Sicherstellung der Funktionsfähigkeit der Kammern im Bereich der Bundesrechtsanwaltsordnung, der Bundesnotarordnung, der Wirtschaftsprüferordnung und des Steuerberatungsgesetzes während der COVID-19-Pandemie.“ BGBl. I, Nr. 35 (2020): 1643-1647.

<sup>5</sup>Vgl. Kathrin Feil, Nina Kupke und Eva Greisl, „Aktuelle Entwicklungen bei der umsatzsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen.“ BB (2012): 3113-3123, S. 3113.

<sup>6</sup>Vgl. Hans Herrler und Caroline Herrler, „Mehr Netto vom Brutto.“ NWB, Nr. 6 (2019): 350-364, S. 357.

<sup>7</sup>Vgl. Europäische Kommission, „Kommission schlägt neue MwSt-Vorschriften für Gutscheine vor.“ [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/IP\\_12\\_464](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/IP_12_464) (letzter Zugriff: 21. Februar 2021).

<sup>8</sup>Vgl. Europäische Kommission, „COM (2012) 206 final: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über

ne praxistaugliche Umsetzung zu analysieren. Beinahe zwei Jahre umfasste der Zeitraum zwischen Einführung des Gesetzes, Entwurf eines BMF-Schreibens, der anschließenden Stellungnahmen und des finalen BMF-Schreibens, was durch die Komplexität der Thematik widerspiegelt. Daneben wirken offene Fragen in Zusammenhang mit der temporären Umsatzsteuersatzsenkung vom 1.7.2020 bis 31.12.2020 und der Ausgabe von Gutscheinen nach.

## 2. Wirtschaftliche Betrachtungsweise von Gutscheinen

### 2.1. Hintergrund

Auf europäischer Ebene geht man von einem jährlichen Gutscheinvolumina von 52 Mrd. EUR aus, wobei vorbezahlte Telekommunikationsdienste fast 70 % des Gutscheinmarktes beanspruchen, gefolgt von Geschenkgutscheinen und Rabattgutscheinen.<sup>16</sup> Gemäß der Christmas Surveys von Deloitte profitierte insbesondere das Weihnachtsgeschäft in den letzten Jahren von stetiger Beliebtheit der Gutscheine. Lediglich im Jahr 2020 lässt sich ein gegenläufiger Trend erkennen.<sup>20</sup> Eine Untersuchung der GfK hinsichtlich des Weihnachtsgeschäfts in Deutschland 2017 erfasste durch den Kauf von Gutscheinen ein Volumen in Höhe von 1,84 Mrd. EUR.<sup>17</sup>

Gutscheine sind bei Schenkern als auch bei Beschenkten nicht nur zu Weihnachten, sondern zu jeglichen Anlässen, populär. Dabei hat das Spektrum der Geschenkgutscheine in den letzten Jahren vielfach zugenommen, wodurch sich neue Vertriebs- und Wirtschaftszweige etablieren konnten. Zu beobachten ist zum einen ein gestiegener gewerblicher Handel mit Gutscheinen fremder Anbieter (z.B. Gutscheinkarte von Apple im Kaufhaus oder an der Tankstelle)<sup>18</sup> und zum anderen konnte sich in den letzten Jahren in der Vermittlung von Erlebnissgutscheinen ein komplett neuer Geschäftszweig entwickeln.<sup>19</sup> Namentliche Unternehmen wie „mydays“ oder „Jochen Schweitzer“ profitieren von einem in 2017 geschätzten Marktvolumen für Erlebnisgeschenke von bis zu 500 Mio. EUR in Deutschland.<sup>20</sup>

### 2.2. Erscheinungsformen

Gutscheine werden mit unterschiedlichen wirtschaftlichen Zielsetzungen generiert, wobei der Begriff „Gutschein“

im Alltag als Sammelbegriff zu verstehen ist.<sup>21</sup> Der Duden definiert einen Gutschein als einen „Schein, der den Anspruch auf eine bestimmte Sache, auf Waren oder Dienstleistungen mit einem bestimmten Gegenwert bestätigt“.<sup>22</sup> Durch den Einsatz des Instruments Gutschein soll – egal in welcher Erscheinungsform – dem Unternehmer eine Absatzförderung generiert werden. Dabei kann die Ausgestaltung von „Gutscheinen“ unterschiedlich erfolgen, wobei aus rechtlicher und betriebswirtschaftlicher Sicht der Verpflichtungsgrad des ausgebenden Unternehmers eine zentrale Rolle einnimmt.<sup>23</sup> Aufgrund der stetigen Veränderung hinsichtlich der wirtschaftlichen Interessen sind die folgenden Erscheinungsformen als nicht abschließend anzusehen.

#### 2.2.1. Eigenleistungsgutscheine

Werbegutscheine werden genutzt, um potenzielle Kunden zum Kaufabschluss zu bewegen, daher sind sie vergleichbar mit Werbeflyer, welche zum Besuch eines Geschäftes oder Onlineshops animieren.<sup>24</sup> Charakteristisch für Info-Gutscheine, die beispielsweise einen kostenlosen Bezug von Informationen über ein Unternehmen und dessen Produkte ermöglichen, ist ein fehlendes Leistungsversprechen. Oftmals werden Werbegutscheine auch als Produktgutschein generiert, welcher einen kostenlosen Bezug bestimmter Waren oder Leistungen ermöglicht. Durch den Abdruck eines solchen Gutscheins in einer Zeitschrift oder Broschüre richtet der Unternehmer ein verbindliches Angebot an einen unbestimmten, aber bestimmbar Personenkreis. In Folge darf der werbende Unternehmer, soweit keine qualitativen Schranken („gilt bis zum...“; „die ersten...“) gesetzt wurden, die Leistung nicht verweigern.<sup>25</sup>

Nachlassgutscheine bzw. Coupons sind Marketinginstrumente zur Schaffung einer zielgerichteten Verkaufsförderung durch einen prozentualen oder betragsmäßigen Preisnachlass.<sup>26</sup> Zum einen können Coupons über die unterschiedlichsten Kanäle, wie z.B. Postwurfsendungen, Couponblätter in Zeitschriften oder über Apps, an den Endverbraucher herangetragen werden.<sup>27</sup> Zum anderen sind beim Unternehmen gesammelte Treuepunkte aus vorangegangenen Einkäufen ein verbreitetes Instrument, um Preisnachlässe zu gewähren. Mit der Vorlage des Nachlassgutscheins unterbreitet der Kunde dem Unternehmen ein Angebot, Waren oder Leistungen zu einem geringeren Preis abzunehmen, welcher vom Unternehmer angenommen werden kann. Theoretisch kann der Unternehmer diesen Nachlassgutschein jedoch auch ablehnen.

<sup>16</sup>Vgl. Europäische Kommission, „Kommission schlägt neue MwSt-Vorschriften für Gutscheine vor“.

<sup>17</sup>Vgl. GfK, „Was lag unter dem Weihnachtsbaum? Ein Rückblick auf das Weihnachtsgeschäft 2017.“ <https://www.gfk.com/de/insights/was-lag-unter-dem-weihnachtsbaum> (letzter Zugriff: 4. Februar 2021).

<sup>18</sup>Vgl. Feil, Kupke und Greisl, „Aktuelle Entwicklungen bei der umsatzsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen“, S. 3113.

<sup>19</sup>Vgl. Boost Internet GmbH, „Erlebnisgeschenke-Report: Eine Studie zum Markt für Erlebnisgeschenke in Deutschland.“ <http://www.erlebnisgeschenke.de/download/marktstudie.pdf> (letzter Zugriff: 3. März 2021), S. 9; Bundessteuerberaterkammer, „BMF-Schreiben zur Anwendung der Neuregelungen zu den Gutscheinen.“ [https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/presse-und-kommunikation/stellungnahmen/BStBK\\_2019-006\\_Stellungn\\_USt\\_Gutscheine.pdf](https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/presse-und-kommunikation/stellungnahmen/BStBK_2019-006_Stellungn_USt_Gutscheine.pdf) (letzter Zugriff: 3. Februar 2021), S. 2.

<sup>20</sup>Vgl. Boost Internet GmbH, „Erlebnisgeschenke-Report“, S. 8.

<sup>21</sup>Vgl. Martin Ahrens, „Gutscheine.“ BB (1996): 2477–2481, S. 2477.

<sup>22</sup>Duden - Deutsches Universalwörterbuch, 9., vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage (Berlin: Dudenverlag, 2019).

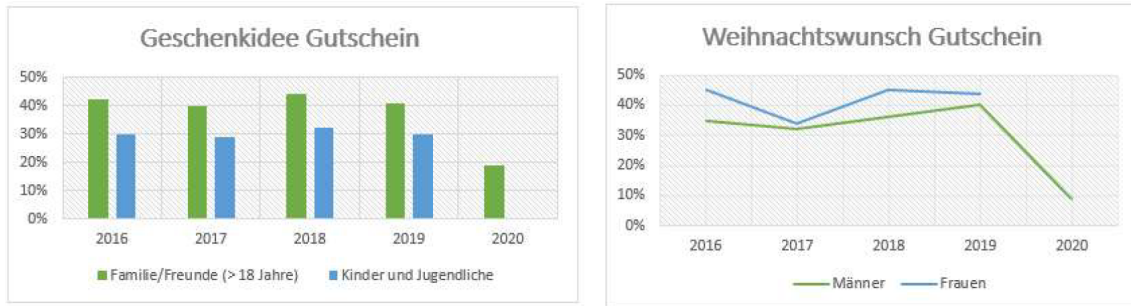
<sup>23</sup>Vgl. Claus Koss, „Gutscheine und ihre rechtliche Beurteilung.“ DB, Nr. 47 (2019): 2593-2599, S. 2594.

<sup>24</sup>Vgl. ebd., S. 2593-2594.

<sup>25</sup>Vgl. Ahrens, „Gutscheine“, S. 2479.

<sup>26</sup>Vgl. Christoph Burmann et al., *Kompakt-Lexikon Marketingpraxis: 2.200 Begriffe nachschlagen, verstehen, anwenden.* SpringerLink (Wiesbaden: Springer Gabler, 2013), S. 116.

<sup>27</sup>Vgl. Alexandra Ranzinger, *Praxiswissen Kundenbindungsprogramme: Konzeption und operative Umsetzung*, 2., überarbeitete Auflage (Wiesbaden: Springer Gabler, 2017), S.4-5.



**Abbildung 1:** Gutscheine als beliebtes Geschenk zu Weihnachten.

Vgl. Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, „Christmas Survey 2020: COVID-19 halbiert das deutsche Weihnachtsbudget.“ <https://www2.deloitte.com/de/de/pages/consumer-business/articles/christmas-survey.html> (letzter Zugriff: 24. Februar 2021); Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, „Christmas Survey 2019: Zentrale Ergebnisse für Deutschland.“ <https://www2.deloitte.com/de/de/pages/consumer-business/articles/christmas-survey.html> (letzter Zugriff: 24. Februar 2021); Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, „Christmas Survey 2018: Zentrale Ergebnisse für Deutschland.“ <https://www2.deloitte.com/de/de/pages/consumer-business/articles/christmas-survey.html> (letzter Zugriff: 24. Februar 2021); Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, „Christmas Survey 2017: Zentrale Ergebnisse für Deutschland.“ <https://www2.deloitte.com/de/de/pages/consumer-business/articles/christmas-survey.html> (letzter Zugriff: 24. Februar 2021).

Folgen könnten sich jedoch aus wettbewerbsrechtlicher Sicht aufgrund von irreführender Werbung ergeben.<sup>28</sup>

Bei der genossenschaftlichen Rückvergütung handelt es sich um eine spezielle steuerliche Regelung, bei der ein Unternehmen in der Rechtsform einer eG Teile ihres Jahresergebnisses an ihre Mitglieder zurückvergütet. Dabei ist die genossenschaftliche Rückvergütung keine Gewinnverteilung, sondern wird aufgrund einer Leistungsbeziehung mit den Mitgliedern gewährt.<sup>29</sup> Historisch betrachtet stellen sie demnach eine Sonderform der Nachlassgutscheine dar und sind heute noch bei Einkaufs- und Leistungsgenossenschaften vorzufinden.<sup>30</sup>

Ein Leistungsgutschein kann in Form eines Nennwertgutscheins oder eines Warengutscheins auftreten. Sie ermöglichen dem Inhaber auf eine unbestimmte Leistung bis zu einem bestimmten Wert oder eine bestimmte Leistung zu erwerben. Rechtlich ist der Leistungsgutschein nach herrschender Meinung als sog. kleines Inhaberpapier gemäß § 807 BGB einzuordnen, da sich der Aussteller zu einer Leistung an den jeweiligen Inhaber verpflichtet. Aufgrund positiven Vorliegens eines zivilrechtlichen Anspruchs, unterliegt dieser der allgemeinen gesetzlichen Verjährungsvorschrift nach § 195 BGB.<sup>31</sup>

### 2.2.2. Fremdleistungsgutscheine

In den oben genannten Ausführungen ist davon auszugehen, dass der Aussteller selbst eine Leistung erbringt. Die Verpflichtung zur Erbringung der Leistung kann sich daraus ergeben, dass er mit dem Kunden einen Vertrag geschlossen hat oder diese aufgrund einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung zu erbringen ist. Abgrenzend zu den obenstehen-

den Ausführungen hat diese Leistung nicht vom Vertragspartner oder dem öffentlich-rechtlich dazu Verpflichteten, sondern nun von einem Dritten erbracht zu werden. Beispielhaft sind hier Warengutscheine für Asylbewerber zu nennen.<sup>32</sup> Der Fremdleistungsgutschein ist daher regelmäßig als Anweisung i.S.v. § 783 BGB einzuordnen.<sup>33</sup> Dadurch wird ein Dritter (Anweisungsempfänger) ermächtigt eine Leistung bei einer anderen Person (der Angewiesene) gegen Vorlage des Gutscheins in eigenem Namen zu erheben und den Angewiesenen ermächtigt, an den Empfänger für Rechnung des Ausstellers (der Anweisende) zu leisten.<sup>34</sup>

### 2.3. Gutscheine als Liquiditätsquelle

Neben dem Marketingaspekt ist der entscheidende wirtschaftliche Faktor bei der Ausgabe von Gutscheinen gegen Entgelt die sofortige Einnahme von liquiden Mitteln, wobei keine sofortige Leistung seitens des Unternehmers zu erbringen ist. Dem Grunde nach gewährt der Kunde dem Aussteller des Gutscheins einen zinslosen Kredit. Insbesondere vor dem Hintergrund, dass bis zu 30 % der Gutscheine von ihren Besitzern nicht eingelöst werden, ist der Verkauf von Gutscheinen ein gewinnbringendes Instrument.<sup>35</sup> Zudem erwirbt der Beschenkte Schätzungen zu Folge bei Einlösung eines Gutscheins Waren zu einem höheren als auf dem Gutschein aufgedruckten Betrag.<sup>36</sup>

<sup>28</sup>Vgl. OLG Düsseldorf, „Urt. v. 09.08.1994 - 24 U 181/93.“ NVwZ (1995): 827-829, S. 827.

<sup>29</sup>Vgl. Ahrens, „Gutscheine“, S. 2481.

<sup>30</sup>Vgl. Peter W. Heermann, „§ 783 BGB.“ In juris Praxiskommentar BGB: Band 2 - Schuldrecht, hrsg. von Markus Junker et al. 9. Auflage, Juris Praxiskommentar BGB / Gesamtherausgeber: Prof. Dr. em. Maximilian Herberger, Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Michael Martinek M.C.J. (New York), Prof. em. Dr. Dr. h.c. mult. Helmut Rüßmann, Prof. Dr. Stephan Weth, Prof. Dr. Markus Würdinger Band 2 (Saarbrücken: Juris, 2020), Rn. 1.

<sup>31</sup>Vgl. Eilnachsicht, „Liquidität: Mit Gutscheinen Zahlungsfähigkeit verbessern.“ nwb BB, Nr. 9 (2018): 260.

<sup>32</sup>Vgl. Knöfel, „Gift Cards (Geschenkkarten) im Einzelhandel“, S. 834.

<sup>28</sup>Vgl. Koss, „Gutscheine und ihre rechtliche Beurteilung“, S. 2593-2594.

<sup>29</sup>Vgl. Thomas Strieder und Dieter Gahlen, „§ 336 HGB.“ In beck-online.GROSSKOMMENTAR, hrsg. von Martin Henssler (München: C.H. Beck oHG, 2020), Rn. 16.

<sup>30</sup>Vgl. Koss, „Gutscheine und ihre rechtliche Beurteilung“, S. 2593.

<sup>31</sup>Vgl. ebd., S. 2595.

Vornehmlich in der Corona-Krise und der damit verbundenen Umsatzausfälle im Gastronomiebereich, im Einzelhandel und in der Tourismusbranche rückte der Liquiditätsvorteil von Gutscheinen in den Fokus von Unternehmern, der Öffentlichkeit und des Staates. Die Bundesregierung verabschiedete dahingehend eine freiwillige Gutscheinlösung für vor dem 8. März 2020 erworbene Eintrittskarten im Kultursektor.<sup>37</sup> Hintergrund ist mit Hilfe dieses Beschlusses die Unternehmen vor Liquiditätsschwierigkeiten und drohender Insolvenzen durch die Rückerstattung der Kosten von stornierten Buchungen zu bewahren.<sup>38</sup> Ebenfalls wurde dieser Lösungsansatz zeitversetzt für die Tourismusbranche bei Pauschalreisen beschlossen.<sup>39</sup>

Interessant ist in diesem Zusammenhang die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen ein möglicher Rückerstattungsanspruch gegenüber der Finanzverwaltung im Zusammenhang mit bereits abgeführter Umsatzsteuer der Anzahlungen erfolgen kann. Hier könnte eine weitere eminente Liquiditätsquelle für Unternehmen liegen.

### 3. Begriffsdefinitionen

#### 3.1. Der Begriff des Gutscheins

##### 3.1.1. Bisherige Auffassung

Eine gesetzliche Legaldefinition war bis zur Umsetzung der Gutschein-Richtlinie nicht im nationalen UStG verankert.<sup>40</sup> Nach der Rechtslage für vor dem 1.1.2019 ausgestellte Gutscheine wurden diese seitens der Finanzverwaltung hinsichtlich ihrer Eigenart differenziert.<sup>41</sup> Hierbei erfolgt eine Abgrenzung zwischen Preisnachlass- oder Rabattgutscheinen, Waren- und Nennwertgutscheinen.<sup>42</sup> Die Oberfinanzdirektion Niedersachsen beschreibt den Nennwertgutschein als "Einkaufs- oder Geschenkgutscheine über einen bestimmten Nennbetrag, z. B. 10,00 EUR, die bei dem ausstellenden Einzelhändler gegen eine beliebige Ware oder Dienstleistung eingetauscht werden können. Hiervon abzugrenzen sind die sog. Warengutscheine, die sich auf eine konkret bezeichnete Ware oder Dienstleistung beziehen (z. B. Kinogutschein)".<sup>43</sup> In der Ausgabe eines Wertgutscheines wurde

<sup>37</sup>Vgl. „Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Veranstaltungsrecht und im Recht der Europäischen Gesellschaft (SE) und der Europäischen Genossenschaft (SCE)“.

<sup>38</sup>Vgl. Deutscher Bundestag, „Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD: Entwurf eines Gesetzes zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Veranstaltungsvertragsrecht.“ BT-Drs. 19/18697.

<sup>39</sup>Vgl. „Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Pauschalreisevertragsrecht und zur Sicherstellung der Funktionsfähigkeit der Kammern im Bereich der Bundesrechtsanwaltsordnung, der Bundesnotarordnung, der Wirtschaftsprüferordnung und des Steuerberatungsgesetzes während der COVID-19-Pandemie“.

<sup>40</sup>Vgl. Hans Nieskens, „§ 3 UStG.“ In Rau/Dürrwächter UStG (Köln: Dr. Otto Schmidt), 189. Lieferung:Rz. 418.

<sup>41</sup>Vgl. Michel, „Internet-Marktplätze und Gutscheine im Fokus der Steuergesetzgebung - umsatzsteuerrechtliche Änderungen zum 01.01.2019“, 434; Feil und Polok, „Hält die EU-Gutschein-Richtlinie was sie verspricht?“, 65.

<sup>42</sup>Vgl. Rudolf Hahn, „§ 3 UStG.“ In BeckOK UStG, hrsg. von Weymüller Rainer (München: C.H. Beck oHG), Rz. 601; Hans Nieskens, „§ 3 UStG.“ In Rau/Dürrwächter UStG, 189. Lieferung:Rz. 418.1.

<sup>43</sup>OFD Niedersachsen, „Verf. v. 17.1.2011 - S 7100-779-St 171.“ BeckVerw (2011): 246324, 246324.

aus Sicht der Finanzverwaltung bisher lediglich ein Tausch von Zahlungsmitteln (Bargeld in Gutscheine) gesehen.<sup>44</sup> Ein Preisnachlass- oder Rabattgutschein ermöglicht dem Kunden einen prozentual oder betragsmäßig niedrigeren gegenüber dem ursprünglichen Preis für eine Ware oder Dienstleistung aufzuwenden.<sup>45</sup>

#### 3.1.2. Gesetzliche Neuregelung zum 1.1.2019

##### Gutschein i.S.v. § 3 Abs. 13 UStG

Mit Jahressteuergesetz 2018<sup>46</sup> wurde die RL 2016/1965 in das deutsche UStG umgesetzt und § 3 UStG um die Absätze 13 bis 15 erweitert. Die darin enthaltenen Regelungen definieren den Gutschein an sich im umsatzsteuerlichen Sinne und kategorisieren diesen in Einzweck- und Mehrzweckgutscheine.

Gemäß § 3 Abs. 13 UStG wird ein Gutschein (Einzweck- oder Mehrzweck-Gutschein) als Instrument definiert, bei dem die Verpflichtung besteht, es als vollständige oder teilweise Gegenleistung für eine Lieferung oder sonstige Leistung anzunehmen und der Liefergegenstand oder die sonstige Leistung oder die Identität des leistenden Unternehmers auf dem Instrument selbst oder in damit zusammenhängenden Unterlagen, einschließlich der Bedingungen für die Nutzung dieses Instruments, angegeben sind. Die Gutscheine sind als äquivalent zu einer Geldzahlung anzusehen und dementsprechend muss dieser vom Unternehmer auch akzeptiert werden, ansonsten kann kein Gutschein im umsatzsteuerlichen Sinne vorliegen.<sup>47</sup> Folglich können Zahlungsmittel wie Bargeld oder Schecks keine Gutscheine i.S.d. der Definition darstellen.<sup>48</sup> Bezüglich der Ausgabe des Instruments ist keine Formvorschrift gegeben. Gemäß A 3.17 Abs. 1 S. 2 UStAE können diese in physischer (z.B. Papierdokument oder Plastikkarte) als auch in elektronischer Form ausgestellt sein.<sup>49</sup> Nach A 3.17 Abs. 1 S. 3 UStAE ist es unbedenklich für das Vorliegen eines Gutscheins i.S.v. § 3 Abs. 13 UStG, wenn neben dem auf dem Gutschein genannten Nennwert eine Zuzahlung geleistet werden muss, um die Leistung vollständig zu begleichen.

Kern der Beurteilung eines Gutscheins i.S.d. UStG ist die Gewährung eines Rechts auf Erhalt einer Lieferung oder einer

<sup>44</sup>Vgl. ebd., S.246324; OFD Karlsruhe, „Vfg. v. 13.8.2019 -USt-Kartei S 7270 - Karte 3.“ BeckVerw (2019): 456763, S. 456763.

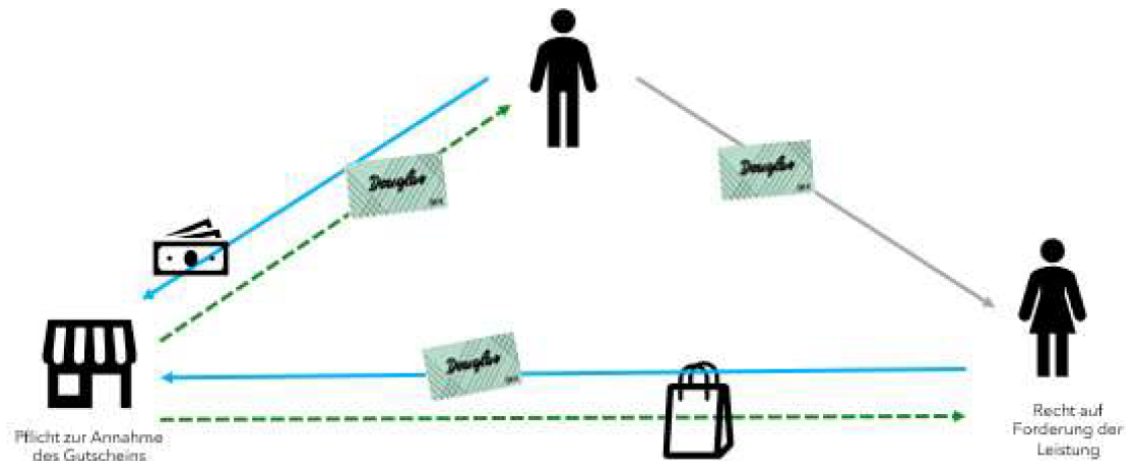
<sup>45</sup>Vgl. Michel, „Internet-Marktplätze und Gutscheine im Fokus der Steuergesetzgebung - umsatzsteuerrechtliche Änderungen zum 01.01.2019“, 434.

<sup>46</sup>„Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften.“ BGBl. I, Nr. 45 (2018): 2338–2353.

<sup>47</sup>Vgl. Daniel Denker und Nicolas Schürkötter, „Umsatzbesteuerung von Gutscheinen in der Praxis: Wieviel Klarheit bringt das BMF-Schreiben vom 2.11.2020.“ USt direkt digital, Nr. 23 (2020): 14-19, S. 15; Ferdinand Huschens, „Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheine in der USt - Praktische Auswirkungen der ab 01.01.2019 geltenden Neuregelungen.“ DB, Nr. 09 (2019): 446–456, S. 450.

<sup>48</sup>Vgl. Denker und Schürkötter, „Umsatzbesteuerung von Gutscheinen in der Praxis“, S. 15.

<sup>49</sup>Siehe auch Richtlinie (EU) 2016/ 1065 v. 27.6.2016, Erwägungsgrund 6.



**Abbildung 2:** Definition eines Gutscheins i.S.v. § 3 Abs. 13 UStG.

In Anlehnung an: Julia Bader et al., Umsatzsteuerrecht visualisiert: Das deutsche Umsatzsteuerrecht in Übersichten, 3., überarbeitete und aktualisierte Auflage (Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 2020), S. 18.

sonstigen Leistung.<sup>50</sup> Daher sind explizit solche Instrumente, die lediglich einen Preisnachlass oder einen Rabatt gewähren und dem Erwerber nicht das Recht auf Erhalt eines Gegenstandes oder einer Dienstleistung gewähren, gemäß § 3 Abs. 13 S. 2 UStG abzugrenzen.<sup>51</sup> Aufgrund fehlenden Entgelts fallen Gutscheine für Warenproben oder Muster nicht unter den genannten Anwendungsbereich. Des Weiteren werden nach A 3.17 Abs. 1 S. 6 UStAE Instrumente wie Fahr-scheine, Eintrittskarten für Kinos oder Museen, Briefmarken oder Ähnlichem nicht von § 3 Abs. 13 UStG tangiert.<sup>52</sup> Der BFH konkretisierte in der Vergangenheit, dass „der wesentliche Inhalt des Geschäfts [...] der mit dem Erwerb einer Eintrittskarte verbundene Anspruch auf eine genau bezeichnete Dienstleistung“<sup>53</sup> des genau bezeichneten Unternehmers ist. Die Eintrittskarte stellt demzufolge vielmehr einen Zahlungsnachweis dar.<sup>54</sup> Die Abgrenzung zu einem Gutschein zeichnet sich folglich dadurch aus, dass eine Eintrittskarte inhaltlich genau bestimmt, wohingegen der Leistungsgegenstand beim Gutschein nur bestimmbar, ist.<sup>55</sup> Analog verhält es sich bei Fahr- oder Flugscheinen, da hier der Anspruch auf eine explizit benannte Beförderung besteht.<sup>56</sup>

<sup>50</sup>Vgl. Axel Leonard und Martin Robisch, „§ 3 UStG.“ In Bunjes UStG, Rn. 323; Frank Fritsch, „§ 3 UStG.“ In Reiß/Kraeusel/Langer UStG (Bonn: Stollfuß), 164. Lieferung:Rn. 725.2.

<sup>51</sup>Siehe auch Richtlinie (EU) 2016/ 1065 v. 27.6.2016, Erwägungsgrund 4.

<sup>52</sup>Siehe auch ebd., Erwägungsgrund 5.

<sup>53</sup>BFH, „Urt. v. 25.4.2018 - XI R 16/16 mAnM Müller.“ MwStR (2018): 880-884, S. 882, Rn. 26; BFH, „Urt. v. 3.6.2009 - XI R 34/08.“ DStR (2009): 2369-2371, S. 2370.

<sup>54</sup>Vgl. Denker und Schürkötter, „Umsatzbesteuerung von Gutscheinen in der Praxis“, S. 15; Ferdinand Huschens, „Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheine - Die zu erwartende Rechtsauffassung der Verwaltung.“ UVR (2020): 48–56, S. 49.

<sup>55</sup>Vgl. Suse Martin, „§ 3 UStG.“ In Sölch/Ringleb Umsatzsteuergesetz, 89. EL Juni 2020:Rn. 793.

<sup>56</sup>EuGH, „Urt. v. 23.12.2015 - C-250/14, C-289/14 - Air France-KLM, Hop!-Brit Air SAS.“ DStR (2016): 118-122, S. 120-121, Rn. 28.

Aufgeworfene Zweifelsfragen hinsichtlich der Abgrenzung zu bloßen Zahlungsmitteln<sup>57</sup> wurden von der Finanzverwaltung durch A 3.17 Abs. 1 S. 7 UStAE dahingehend geklärt, dass die Remonetarisierbarkeit, d.h. die Möglichkeit einer Rückumwandlung in den ursprünglich gezahlten bzw. den noch nicht verwendeten Betrag, eine Guthabekarte und damit ein bloßes Zahlungsmittel darstellt. Zahlungsdienste i.S.d. RL 2007/64/EG werden nach A 3.17 Abs. 1 S. 8 UStAE ebenso wenig vom Gutscheinbegriff erfasst.

#### Der Begriff Einzweck- und Mehrzweck-Gutschein

Gemäß § 3 Abs. 14 UStG hat der Einzweck-Gutschein<sup>58</sup> zunächst die Definitionskriterien aus § 3 Abs. 13 UStG zu erfüllen. Weiter kennzeichnet er sich durch das Vorliegen aller notwendigen Informationen zur Besteuerung aus. Darunter fallen laut Gesetzestext der Ort der Lieferung oder der sonstigen Leistung, auf den sich der Gutschein bezieht, und die für diesen Umsatz geschuldete Steuer im Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins.

Die Finanzverwaltung erweitert die Definition zur Annahme eines Einzweck-Gutscheins in A 3.17 Abs. 2 UStAE. Hier-nach ist – neben den gesetzlich verankerten Kriterien – die Identität des leistenden Unternehmers anzugeben sowie die Leistung insoweit zu konkretisieren, sodass der steuerberechtigte EU-Mitgliedstaat den Steuersatz und dementsprechend den daraus resultierenden Steuerbetrag mit Sicherheit bestimmen kann. Weitere Erfordernis ist, dass zur korrekten Ortsbestimmung bei einer sonstigen Leistung, der Status des Empfängers (Privatkunde oder Unternehmer i.S.d. § 2 UStG) feststehen muss. Bei einem Leistungsgegenstand, zu der der

<sup>57</sup>Vgl. Deutscher Industrie- und Handelskammertag e.V. et al., „Stellungnahme zum Umsetzungsvorschlag der Gutschein-Richtlinie (EU) 2016/1065 durch die Finanzverwaltung“, S. 7.

<sup>58</sup>Im Englischen wird der Einzweck-Gutschein als Single Purpose Voucher (SPV) bezeichnet.

Gutschein berechtigt, ist dieser zumindest hinsichtlich seiner Gattung anzugeben. Letztendlich soll der Einzweck-Gutschein vom Aussteller sichtbar als solcher gekennzeichnet werden.

Gemäß der in § 3 Abs. 15 UStG enthaltenen Legaldefinition liegt dann ein Mehrzweck-Gutschein<sup>59</sup> vor, wenn er die Merkmale aus § 3 Abs. 13 UStG erfüllt, jedoch kein Einzweck-Gutschein ist. Ergänzt wird diese Definition in A 3.17 Abs. 9 S. 4 UStAE dahingehend, dass es sich insbesondere um einen Mehrzweck-Gutschein handelt, wenn dieser für Leistungen zum ermäßigten oder regulären Steuersatz eingetauscht werden kann. Parallel zur Kennzeichnung des Einzweck-Gutscheins als solcher, hat dies gemäß A 3.17 Abs. 9 S. 6 UStAE auch bei Mehrzweck-Gutscheinen zu erfolgen.

### Anwendung

Wie oben bereits erwähnt gelten die gesetzlichen Regelungen seit dem 1.1.2019, jedoch hat die Finanzverwaltung im Wege der Billigkeit in seinem BFM-Schreiben vom 2.11.2020 eine großzügige Nichtanwendungsregelung gewährt. Demzufolge wird es nicht bemängelt, wenn die ab dem 1.1.2019 und vor dem 2.2.2021 ausgestellte Gutscheine nicht den Vorgaben der Finanzverwaltung entsprechen. Hierzu ist zu erwähnen, dass Verwaltungsanweisungen wie das BFM-Schreiben und der Umsatzsteuer-Anwendungserlass grundsätzlich nur die Finanzverwaltung, jedoch nicht die Finanzgerichte und auch nicht den Steuerpflichtigen, binden.<sup>60</sup>

### Kritische Analyse

Da die Klassifizierung des Gutscheins erhebliche Auswirkungen auf die Besteuerung hat, soll diese im ersten Schritt näher beleuchtet werden. Zunächst ist festzuhalten, dass der deutsche Gesetzgeber die Richtlinie im Wortlaut weitestgehend identisch umgesetzt hat. Auffallend ist jedoch, dass das UStG um den Hinweis auf die negative Abgrenzung des Preisnachlasses, ergänzt wurde. Diese Ergänzung ist m.E. nicht essenziell, da diese bereits durch die Definition in § 3 Abs. 13 UStG ersichtlich wird. Schließlich wurde die Abgrenzung hinsichtlich der Eintrittskarten auch nicht im Gesetz verankert.

Ein Vergleich der Begriffsdefinitionen nach alter und neuer Rechtslage lässt zunächst den Eindruck erwecken, dass der Einzweck-Gutschein durchaus mit dem nach alter Rechtslage definierten Warengutschein und der Mehrzweck-Gutschein mit dem Nennwertgutschein vergleichbar ist.<sup>61</sup>

<sup>59</sup>Im Englischen wird der Mehrzweck-Gutschein als Multi Purpose Voucher (MPV) bezeichnet.

<sup>60</sup>Vgl. Ulrich Krömker, „§ 1 FGO.“ In Basiskommentar Steuerrecht, hrsg. von Otto-Gerd Lippross und Wolfgang Seibel. 88. Ergänzungslieferung (Dr. Otto Schmidt), 116. Ergänzungslieferung:Rn. 3.

<sup>61</sup>Vgl. Michel, „Internet-Marktplätze und Gutscheine im Fokus der Steuergesetzgebung - umsatzsteuerrechtliche Änderungen zum 01.01.2019“, S. 436.

### *Neue Einordnung des Nennwertgutscheins*

Es scheint, dass zur Annahme eines Einzweck-Gutscheins ein enger Rahmen durch das Gesetz und das BMF gesetzt wurde. Jedoch ist es nun regelmäßig der Fall, dass die im Einzelhandel repräsentativen Nennwertgutscheine unter die Definition der Einzweck-Gutscheine fallen. Darunter dürften eine große Anzahl der ausgegebenen Gutscheine lokaler Einzelhändler fallen, wo exklusiv der reguläre (oder der ermäßigte) Steuersatz zur Anwendung kommt und der Ort der Leistung im Inland ist.

### **Beispiel:**

In einem Möbelhaus in Landsberg am Lech erwirbt ein Kunde einen klassischen Nennwert-Gutschein über einen Betrag von 200 EUR für 200 EUR. In diesem Möbelhaus ist ausschließlich der Erwerb von Waren, die dem Regelsteuersatz unterliegen, möglich. Da sowohl Ort als auch die Steuerschuld bereits feststehen, liegen die Voraussetzungen nach § 3 Abs. 14 UStG für einen Einzweck-Gutschein vor.<sup>62</sup>

Eine Vielzahl von Unternehmen haben typischerweise Nennwertgutscheine an ihre Kunden ausgegeben, wobei vor dem 1.1.2019 lediglich von einem Tausch von Zahlungsmitteln ausgegangen wurde. Eine dementsprechende Umqualifizierung hat ein wesentliches Anpassungspotential in Bezug auf das operative Geschäft sowie die dahinterstehenden Prozesse. Von einer Umqualifizierung sind zahlreiche Abteilungen betroffen. Wie bereits angesprochen leisten Gutscheine einen wesentlichen Liquiditätsbeitrag. Dementsprechend ist durch das Controlling bei einer Besteuerung im Zeitpunkt der Ausgabe von Gutscheinen Liquiditätsabfluss an das Finanzamt zu berücksichtigen. Dementsprechend sind auch die internen Systeme (ERP, Kasse, etc.) in Bezug auf die richtige umsatzsteuerliche Würdigung zu prüfen und anzupassen. Weiter sind interne Prozesse zu aktualisieren und die beteiligten Mitarbeiter im Rechnungswesen, Controlling und Vertrieb hinsichtlich der Umqualifizierung und der daraus ergebenden umsatzsteuerlichen Fragestellungen und Auswirkungen zu schulen. Da der Gutschein ein wichtiges Absatzinstrument darstellt, ist die Marketingabteilung insbesondere bezüglich der umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen im Hinblick auf die Vielzahl der Gutscheine zu sensibilisieren.

### *Identität des leistenden Unternehmers*

Die in § 3 Abs. 13 Nr. 2 UStG zweite Voraussetzung zur Bestätigung eines Gutscheins besagt, dass entweder die Leistung oder die Identität des leistenden Unternehmers anzugeben sind. Eine dementsprechende gesetzliche Pflicht zur Klassifizierung eines Einzweck-Gutscheins ist gesetzlich nicht verankert, wird nun aber durch das BMF in A 3.17 Abs. 2 S. 2 UStAE gefordert, wodurch ein Widerspruch zum Gesetz

<sup>62</sup>In Anlehnung an: Heinrichshofen und Kupke, „Gutscheine nach der Änderung der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) - Anmerkungen zu den Auswirkungen auf die deutsche Besteuerungspraxis“, S. 147.



erkennbar ist. Weiter wird nicht konkretisiert, was mit der Identität des Unternehmers exakt gemeint ist.

Dies könnte in der Praxis dahingehend Problematiken aufweisen, dass im Einzelhandel oftmals einzelne Unternehmer über die Zugehörigkeit zu einem Unternehmernetzwerk zusammengeschlossen sind. Beispielhaft sei hier die Modemarke Esprit zu nennen. Esprit vertreibt seine Waren über einen Online-Shop (Esprit Retail B.V. & Co. KG) als auch eigene Stores (Esprit Store Augsburg) sowie Franchiseunternehmer (Esprit Franchise Store Mindelheim).

Nach oben genannten Kriterien ist der Geschenkgutscheins als Einzweck-Gutschein einzuordnen, da zum einen die Definition als Gutschein i.S.v. § 3 Abs. 13 vorliegt und zum anderen liegt der Ort der Lieferung, unter der Annahme, dass der Gutschein nur innerhalb von Deutschland einlösbar, fest. Weiter unterliegt der Leistungsgegenstand (Modartikel) exklusiv dem regulären Steuersatz. Nun stellt sich jedoch die konträre Notwendigkeit seitens des Gesetzgebers und der Finanzverwaltung zur Angabe der Identität des leistenden Unternehmers. Auch wenn der Store in Augsburg als Betriebsstätte nach § 12 AO anzusehen ist, so ist der Franchisenehmer ein eigenständiger Unternehmer.<sup>63</sup> Die Gutscheine sind regelmäßig im Onlineshop als auch in allen teilnehmenden Geschäften einzulösen. Der genannte Franchise Store Mindelheim akzeptiert die Geschenkgutscheine als Zahlungsmittel.<sup>64</sup>

Es stellt sich nun die Frage, ob und inwieweit die Identität des leistenden Unternehmers anzugeben ist. Seitens der Finanzverwaltung wird nicht konkretisiert, ob die Identität direkt auf dem Gutschein aufgedruckt zu sein hat oder diese sich auch aus einer Vielzahl anderer Dokumente (Homepage, Verweise auf AGB, etc.) ergeben kann. Folglich besteht erhebliche Rechtsunsicherheit hinsichtlich der Folgen bei fehlenden Angaben. M.E. ist nach Gesetzestext der Gutschein weiterhin als Einzweck-Gutschein zu klassifizieren. Dagegen geht Huschens bei einer fehlenden Identität des leistenden Unternehmers regelmäßig von einem Mehrzweck-Gutschein aus.<sup>65</sup> Eine dementsprechende Bitte um Präzisierung wurde bereits vor Veröffentlichung des BMF-Schreibens an die Finanzverwaltung gerichtet.<sup>66</sup>

#### Angabe der Gattung

<sup>63</sup>Vgl. Gottfried Löwisch, „§ 84 HGB.“ In Handelsgeszbuch Band 1, hrsg. von Carsten Thomas Ebenroth et al. 4. Auflage (C.H. Beck/Verlag Vahlen, 2020), Rn. 208.

<sup>64</sup>Vgl. Esprit Global Image GmbH, „Esprit Franchise Store Mindelheim.“ <https://www.esprit.com/storefinder?storeid=13470872&location=48.0459,10.4872> (letzter Zugriff: 18. März 2021).

<sup>65</sup>Vgl. Huschens, „Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheine - Die zu erwartende Rechtsauffassung der Verwaltung“, S. 50.

<sup>66</sup>Vgl. Deutscher Industrie- und Handelskammertag e.V. et al., „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.“ <https://www.gdv.de/resource/blob/56412/d42d59ae582f10685246106db38d40d0/stellungnahme-gutscheine---download-data.pdf> (letzter Zugriff: 5. März 2021), S. 1.

Die Finanzverwaltung fordert nach A. 3.17 Abs. 2 S. 4 UStAE die Angabe der jeweiligen Gattung des Leistungsgegenstands auf dem Einzweck-Gutschein. Als Gattung ist die Gesamtheit von Arten von Waren oder sonstigen Leistungen zu verstehen, die durch ihre wesentliche Eigenschaft insoweit übereinstimmen, um den Steuersatz eindeutig zu bestimmen. Die Finanzverwaltung spricht in seinen Ausführungen von einer Pflichtangabe („muss“). Im Umkehrschluss heißt das, dass eine fehlende Gattungsbezeichnung dazu führt, dass der Gutschein nicht als Einzweck-Gutschein qualifiziert wird. Dabei stellt sich die Frage, ob dies auch dann gilt, wenn das Warensortiment oder die Dienstleistung des leistenden Unternehmers insgesamt demselben Steuersatz unterliegt. Meiner Meinung nach ist keine Änderung hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Würdigung zu erkennen, wenn ein Modeunternehmen auf ihrem Gutschein keine Gattungsbezeichnung oder die Bezeichnung „Warensortiment“ oder die Gattungsbezeichnung „Kleidung und Accessoires“ verwendet. In der Literatur scheint hierzu kein übereinstimmender Konsens zu herrschen.<sup>67</sup>

Zudem ist hier ein Widerspruch zum Gesetz erkennbar. Gemäß § 3 Abs. 13 Nr. 2 UStG ist es ein Wahlrecht gegeben, entweder die Leistung oder die oben dargestellte Identität des leistenden Unternehmers auf dem Gutschein selbst bzw. den damit zusammenhängenden Unterlagen anzugeben.

#### Kennzeichnungspflicht

Fraglich erscheint weiter die vom BMF geforderte Kennzeichnungspflicht des jeweiligen Gutscheins. Die Forderung wird als „Soll“-Vorschrift formuliert, daher ergibt sich hier durchaus eine gewisse Rechtsunsicherheit, insoweit auf diese Kennzeichnung verzichtet wird. M.E. kann die Kennzeichnung kein Definitionskriterium für einen Gutschein als Einzweck- oder Mehrzweck-Gutschein darstellen. Die entscheidenden Definitionskriterien sind im Gesetz verankert, das BMF-Schreiben gibt hierzu eine Hilfestellung und ist dem Grunde nach nur für die Finanzverwaltung bindend. Zudem ist der zugrundeliegenden EU-Richtlinie hierzu keine Regelung zu entnehmen. Daher ist eine Sanktionierung bei Verstoß eher als nicht durchsetzbar anzusehen.

Jedoch ist aufgrund der Bindungskraft der Finanzverwaltung an die Verwaltungsanweisung Diskussionspotential im Rahmen einer Betriebsprüfung gegeben. Die Finanzverwaltung wird ihre Auffassung und damit die Kennzeichnungspflicht gemäß der Verwaltungsanweisung vertreten. Aus Sicht des Unternehmens sind dabei zwei Szenarien möglich. Entweder ist – trotz fehlender Kennzeichnung – die Kategorisierung des Gutscheins und der daraus erfolgten umsatzsteuerlichen Würdigung korrekt oder fehlerhafte erfolgt. Beide Szenarien sind jedoch nach meinem Dafürhalten

<sup>67</sup>Vgl. Stefanie Becker, „Behandlung von Gutscheinen im Umsatzsteuerrecht: Offene Fragen nach dem BMF-Schreiben v. 2.11.2020 sowie Auswirkungen für die Praxis.“ MwStR (2021): 223–229, S. 224; Huschens, „Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheine - Die zu erwartende Rechtsauffassung der Verwaltung“, S. 50.

nicht auf die Kennzeichnung zurückzuführen.

Es scheint, dass diese Bedingung lediglich als eine Art Vertrauensschutz für die innerhalb von komplexen Vertriebsketten agierenden Unternehmer darstellen soll, was jedoch nach A 3.17 Abs. 2 S. 9 UStAE keinesfalls von einer gewissen Prüfungspflicht befreit. Ist der Aussteller des Gutscheins zugleich auch Leistender, ist eine Kennzeichnung in meinen Augen obsolet und führt bei einer Vielzahl von klein- und mittelständischen Unternehmen im Einzelhandel zu einem zusätzlichen Kostenfaktor, da in der Regel Gutscheinformate/Gutscheingeschenkkarten bereits in einer großen Anzahl bestellt wurden und vorgedruckt gelagert werden. Hier sollte aus praxis- und kostenrelevanten Gründen auf eine Anpassung verzichtet werden, da keine Gefährdung des Steueraufkommens für den Staat gegeben ist.

Ist der Gutscheinaussteller nicht auch der leistende Unternehmer, ist eine Präzisierung bzgl. der Qualifikation des Gutscheins für die folgenden Unternehmer in der Vertriebskette als auch für die Betriebsprüfung wünschens- und auch empfehlenswert.<sup>68</sup> Jedoch sind diese Feinheiten meiner Ansicht auch als Teil der Kaufverträge niederzuschreiben. In der Regel sollte davon auszugehen sein, dass bei Vermittlungsleistungen eine Vielzahl von Gutscheinen gehandelt wird und dementsprechende Kaufverträge aufgesetzt sind. Es dürfte eher unüblich sein, dass lediglich einzelne Gutscheine innerhalb von Vertriebsketten verkauft werden.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die deutsche Finanzverwaltung zum Gesetz abweichende Anforderungen an die Qualifizierung als Einzweck-Gutschein stellt. Es erscheint mir nicht dem Ziel gerecht zu werden eine einheitliche unionsweite Lösung zu etablieren. Mit dem BMF-Schreiben sind Hilfestellungen hinsichtlich der Definition eines Gutscheins begrüßenswert, jedoch werden m.E. mit den zusätzlichen Anforderungen neuer Abstimmungsbedarf und Rechtsunsicherheiten geschaffen.

### 3.2. Weitere Begriffsdefinitionen aus den Steuergesetzen

#### 3.2.1. Begriff der ruhenden Lieferung

Gemäß § 3 Abs. 7 S. 1 UStG liegt eine ruhende Lieferung dann vor, wenn der Gegenstand der Lieferung nicht befördert oder versendet wird. Die Lieferung gilt dann als dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet. Um die Verschaffung der Verfügungsmacht positiv zu bestätigen sind zwei Elemente erforderlich. Zum einen muss der Substanzwert übertragen werden und zum anderen muss der Wille des Leistenden den Substanzwert an den Leistungsempfänger endgültig zu übertragen.<sup>69</sup> Charakteristisch für ruhende bzw. unbewegte Lieferungen sind Grundstücke.<sup>70</sup> Nicht beachtlich bei der Bestimmung des Leistungsortes sind beispielsweise der Ort des Vertragsabschlusses des zugrunde liegenden Umsatzgeschäftes

<sup>68</sup>Vgl. Robert C. Prätzler, „BMF nimmt Stellung zu umsatzsteuerlichen Fragen bei Gutscheinen.“ DB, Nr. 47 (2020): 2491-2493, S. 2492.

<sup>69</sup>Vgl. Frank Fritsch, „§ 3 UStG.“ In Reiß/Kraeusel/Langer UStG (Bonn: Stollfuß), 165. Lieferung:Rn. 132.

<sup>70</sup>Vgl. Suse Martin, „§ 3 UStG.“ In Sölch/Ringleb Umsatzsteuergesetz (München: C.H. Beck oHG), 90. EL:Rn. 504.

oder die Nationalität und Aufenthaltsort des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers.<sup>71</sup> In der Regel hat die Ortsbestimmung in den Fällen des § 3 Abs. 7 S. 1 UStG geographisch punktbezogen zu erfolgen.<sup>72</sup>

#### 3.2.2. Begriff der Anzahlung

Der Anzahlung liegt ein vom Gesetzgeber normierter Sondertatbestand der Ist-Besteuerung in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 4 UStG zugrunde. Hiernach entsteht die Steuer mit Ablauf des Voranmeldezeitraums, in dem das Entgelt oder das Teilentgelt vereinnahmt wurde. Eine Vorauszahlung qualifiziert sich dahingehend, dass der gesamte Rechnungsbetrag vor Leistungsausführung oder Teilleistungsausführung abgerechnet wird. Dagegen wird bei Abrechnung eines Teilbetrages des vereinbarten Rechnungsbetrags von einer Anzahlung oder Abschlagszahlung gesprochen.<sup>73</sup> Die Vorverlagerung kann nur so lange Bestand haben, wie der Steueranspruch nicht wegen einer Leistungsausführung entstanden ist.<sup>74</sup>

Voraussetzung für eine vorgezogene Besteuerung ist zum einen die Vereinnahmung des Entgelts vor der Leistungsausführung. Eine Vereinnahmung ist zu bejahen, wenn der leistende Unternehmer wirtschaftlich verfügen kann.<sup>75</sup> Zum anderen hat die Leistung hinsichtlich Art, Umfang und Zeitpunkt vor dem Hintergrund der Anwendbarkeit von Steuerbefreiungen oder des Steuersatzes bestimmbar zu sein.<sup>76</sup>

#### 3.2.3. Begriff der Vermittlungsleistung

Eine Definition der Vermittlungsleistung ist im Gesetz nicht etabliert. Inhalt einer Vermittlungsleistung ist vom Vermittler das Erforderliche zu tun, damit zwei Parteien einen Vertrag schließen, wobei er selbst kein Interesse am Inhalt des Vertrages hat.<sup>77</sup> Weiter qualifiziert sie sich dadurch, dass sie einer Partei erbracht wird und von dieser als Vermittlungstätigkeit (Dienstleistung) vergütet wird.<sup>78</sup> Zivilrechtlich kommt das vermittelte Geschäft zwischen Auftraggeber und dem Dritten zustande, somit ist der Vermittler in die Leistungserbringung nicht eingebunden.<sup>79</sup> Dabei erfordert die Vermittlungsleistung ein Handeln in fremden Namen und für fremde Rechnung.<sup>80</sup> Ein dementsprechender Ausdruck des Willen hat gegenüber dem Beteiligten deutlich zum Ausdruck zu kommen.<sup>81</sup> A 3.7 Abs. 1 S. 3 UStAE besagt, dass eine

<sup>71</sup>Vgl. Hans Nieskens, „§ 3 UStG.“ In Rau/Dürrwächter UStG (Köln: Dr. Otto Schmidt), 191. Lieferung:Rn. 3607.

<sup>72</sup>Ebd., 191. Lieferung:Rn. 3609.

<sup>73</sup>Vgl. Hans Nieskens, „§ 13 UStG.“ In Rau/Dürrwächter UStG (Köln: Dr. Otto Schmidt), 183. Lieferung:Rz. 321.

<sup>74</sup>Vgl. ebd., 183. Lieferung:Rn. 296.

<sup>75</sup>Vgl. ebd., 183. Lieferung:Rn. 326.

<sup>76</sup>Vgl. Carsten Leipold, „§ 13 UStG.“ In Sölch/Ringleb Umsatzsteuergesetz (München: C.H. Beck oHG), Rn. 88.

<sup>77</sup>Vgl. EuGH, „Urt. v. 21.6.2007 - C-453/05 - Volker Ludwig.“ DStR (2007): 1160-1164, Rn. 23.

<sup>78</sup>Vgl. Suse Martin, „§ 3 UStG.“ In Sölch/Ringleb Umsatzsteuergesetz, 90. EL:Rn. 552.

<sup>79</sup>Vgl. EuGH, „Urt. v. 14.7.2011 - C-464/10 - Pierre Henfling.“ IStR (2011): 593-595, Rn. 33.

<sup>80</sup>Vgl. BFH, „Urt. v. 18.05.1994 - XI R 62/93.“ BeckRS (1994): 22011100.

<sup>81</sup>Vgl. BFH, „Urt. v. 19.01.1967 - V 52/63.“ BeckRS (1967): 21005116.

Vermittlungsleistung umsatzsteuerrechtlich entsprechend der Regelung des § 164 Abs. 1 BGB grundsätzlich nur vorliegt, insoweit der Vermittler das Umsatzgeschäft erkennbar im Namen des Vertretenen abgeschlossen hat.

Bei der Ortsbestimmung der Vermittlungsleistung ist auf den Empfänger der Leistung abzustellen. Bei Vermittlungsleistungen an einen Unternehmer bestimmt sich der Ort nach den allgemeinen Regelungen nach § 3a Abs. 2 UStG. Demnach gilt der Umsatz als dort ausgeführt, von wo aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt. § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG regelt den Ort einer Vermittlungsleistung für nichtunternehmerische Zwecke. Die Vermittlungsleistung wird dort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz als ausgeführt gilt.

### 3.2.4. Begriff der missbräuchlichen rechtlichen Gestaltungsmöglichkeit

§ 42 AO definiert eine Aufforderung Umgehungen der Steuergesetze, soweit sie auf einem Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts beruhen, zu erkennen und die genannten Rechtsfolgen anzuwenden. § 42 Abs. 2 AO beinhaltet eine gesetzliche Missbrauchsdefinition.

Gemäß § 38 AO entsteht der Steueranspruch nur, wenn der Tatbestand des jeweiligen Gesetzes verwirklicht ist. Folglich entsteht kein Steueranspruch, wenn der Tatbestand auch nicht verwirklicht ist. Regelmäßig werden von Steuerpflichtigen ihre unter den gesetzlichen Tatbestand untergestellten Sachverhalt gezielt so gestaltet, dass dieser Tatbestand nicht zur Anwendung kommt.<sup>82</sup> Daher ist in jedem Fall eine zweckgerichtete Handlung erforderlich.<sup>83</sup> Die Annahme einer Steuerermeidung statt einer -umgehung liegt vor, wenn ein Sachverhalt verwirklicht wird, welcher keine Besteuerung bewirkt. An sich ist eine Steuergestaltung und -umgehung weder verboten noch strafbar.<sup>84</sup> Der Steuerpflichtige ist dahingehend in seiner Gestaltung frei die Gegebenheiten so zu konzipieren, dass eine für ihn eine geringe oder keine Steuerbelastung entsteht.<sup>85</sup> Hiervon abzugrenzen ist eine Steuerhinterziehung nach AEAO zu § 42 Nr. 3 insoweit, da hier der Steuerpflichtige unvollständige oder unrichtige Angaben gegenüber dem Finanzamt macht, um das Vorliegen einer Steuerumgehung zu verschleiern.

Zentraler Prüfungspunkt des § 42 AO ist der Begriff des Missbrauchs. Erst bei positivem Vorliegen eines Missbrauchs treten die Rechtsfolgen nach § 42 Abs. 1 S. 3 AO ein. Ein Missbrauch liegt nach § 42 Abs. 2 AO vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt und der Steuerpflichtige keine beachtlichen Gründe für die Gestaltung nachweisen kann.

<sup>82</sup>Vgl. Klaus-Dieter Drüen, „§ 42 AO.“ In Tipke/Kruse, AO/FGO (Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt), 164. Lieferung 02.2021:Rn. 2.

<sup>83</sup>Vgl. BFH, „Urt. v. 18.3.2004 - III R 25/02.“ DStR 2004: 1078-1086, S. 1082.

<sup>84</sup>Vgl. Eckart Ratschow, „§ 42 AO.“ In Klein AO (München: C.H. Beck oHG, 2020), 15. Auflage 2020:Rn. 15.

<sup>85</sup>Vgl. Klaus-Dieter Drüen, „§ 42 AO.“ In Tipke/Kruse, AO/FGO, 164. Lieferung 02.2021:Rn. 3; Eckart Ratschow, „§ 42 AO.“ In Klein AO, 15. Auflage 2020:Rn. 42.

## 4. Umsatzsteuerliche Behandlung von Gutscheinen

### 4.1. Bisherige deutsche Auffassung

Wie bereits oben erwähnt wurde bisher aufgrund der bislang erlassenen OFD- Verfügungen<sup>86</sup> in Deutschland zwischen (Nenn-)Wertgutscheinen und Waren- oder Sachgutscheinen unterschieden. In der Ausgabe der Nennwertgutscheine wurde bisher aufgrund der Annahme des Zahlungsmitteltauschs kein steuerbarer Vorgang angenommen.<sup>87</sup> Diese Ansicht wurde seitens der Finanzverwaltung<sup>88</sup>, der Rechtsprechung<sup>89</sup> als auch in der Literaturmeinung<sup>90</sup> einstimmig vertreten. Eine Anzahlung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 4 UStG ist aufgrund der fehlenden konkret bezeichneten Leistung zu verneinen.<sup>91</sup> Infolgedessen stellt allein die Hingabe eines solchen Gutscheins kein Leistungsaustausch im umsatzsteuerlichen Sinne dar. Im Zeitpunkt der Einlösung des Wertgutscheins, sprich bei Ausführung des konkreten Umsatzes, entsteht die Umsatzsteuer.<sup>92</sup>

Zwar wird die Leistung bei der Ausgabe eines Warengutscheines – wie beim Wertgutschein ebenfalls noch nicht erbracht, jedoch ist nach Auffassung der Finanzverwaltung, die im Gutschein bezeichnete Leistung bekannt. Ebendaher wird der gezahlte Betrag für den Erwerb dieses Warengutscheins als Anzahlung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 4 UStG auf die genannte Leistung angesehen. Die Anzahlung wiederum unterliegt nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 4 UStG der Ist-Besteuerung, d.h. die Rechnung über den Verkauf des Gutscheins ist mit Ausweis deutscher Umsatzsteuer auszustellen.<sup>93</sup>

Auch wenn die OFD-Verfügungen für einfache Fälle in der Praxis gewisse Lösungsansätze bieten, so wurde eine gesetzliche und einheitliche europäische Lösung in der Literatur sehr begrüßt.<sup>94</sup> Wie bereits dargestellt hat sich der Gutscheinmarkt an sich in den letzten Jahren stark gewandelt und

<sup>86</sup>Vgl. OFD Magdeburg, „Verf. v. 2.5.2006 - S 7200 - 179 - St 244.“ Beck-Verw (2006): 91065; OFD Karlsruhe, „Verf. v. 25.8.2011 - S 7270.“ DStR (2011): 1910; OFD Niedersachsen, „Verf. v. 17.1.2011 - S 7100-779-St 171“; OFD Frankfurt/M., „Verf. v. 25.3.2010 - S 7100 A - 172 - St 110.“ BeckVerw (2010): 238365.

<sup>87</sup>Vgl. OFD Niedersachsen, „Verf. v. 17.1.2011 - S 7100-779-St 171“, S. 246324.

<sup>88</sup>Vgl. OFD Magdeburg, „Verf. v. 2.5.2006 - S 7200 - 179 - St 244“; OFD Niedersachsen, „Verf. v. 17.1.2011 - S 7100-779-St 171“.

<sup>89</sup>Vgl. BFH, „Urt. v. 24.8.2006 - V R 16/05.“ DStR (2006): 2249-2253.

<sup>90</sup>Vgl. Hans Nieskens, „Verkauf von Warengutscheinen: -EuGH-Entscheidung in Sachen Astra Zeneca und ihre Folgen für das deutsche Recht.“ UR (2010): 893-902, 894; Ulrich Grünwald und Annette Pogodd, „Ausgabe von Wertgutscheinen durch Händler: Hinweise zur Vermeidung umsatzsteuerlicher Risiken.“ uStb (2001): 212-215, S. 212.

<sup>91</sup>Vgl. Heinrichshofen und Kupke, „Gutscheine nach der Änderung der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) - Anmerkungen zu den Auswirkungen auf die deutsche Besteuerungspraxis“, S. 143.

<sup>92</sup>Vgl. OFD Magdeburg, „Verf. v. 2.5.2006 - S 7200 - 179 - St 244“.

<sup>93</sup>Vgl. ebd.

<sup>94</sup>Vgl. Feil und Polok, „Hält die EU-Gutschein-Richtlinie was sie verspricht?“, S. 68; Feil, Kupke und Greisl, „Aktuelle Entwicklungen bei der umsatzsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen“, S. 3122; Heinrichshofen und Kupke, „Gutscheine nach der Änderung der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) - Anmerkungen zu den Auswirkungen auf die deutsche Besteuerungspraxis“, S. 144.

ausgebaut, wobei die umsatzsteuerliche Würdigung durchaus mit einer großen Rechtsunsicherheit belastet war. Eine entsprechend falsche Würdigung kann für Unternehmer eine immense Steuernachzahlung und schwerwiegende finanzielle Einbußen mit sich bringen. In der Vergangenheit wurde daher oftmals ein komplexeres Geschäftsmodell mit der Möglichkeit einer verbindlichen Auskunft nach § 89 AO abgesichert.<sup>95</sup>

#### 4.2. Rechtslage ab 1.1.2019

##### 4.2.1. Besteuerung außerhalb von Vertriebsketten

##### Umsatzsteuerliche Würdigung von Einzweck-Gutscheinen

Liegt bei Ausgabe eines Gutscheins ein Einzweck-Gutschein vor, so ist zunächst gemäß § 3 Abs. 14 S. 2 bis 3 UStG zwischen der Übertragung im eigenen Namen oder von einem Unternehmer im Namen eines anderen Unternehmers zu unterscheiden. Überträgt ein Unternehmer einen Einzweck-Gutschein im eigenen Namen, so wird nach § 3 Abs. 14 S. 2 UStG eine Lieferung oder sonstigen Leistung fingiert. Die tatsächliche Leistungserbringung wird gemäß § 3 Abs. 14 S. 5 UStG dann nicht als unabhängiger Umsatz gewürdigt. In Abhängigkeit der Leistung bestimmt sich dementsprechend der Leistungsort. Liegt dem Gutschein eine Lieferung zu Grunde, so bestimmt sich der Ort der fiktiven Lieferung nach Auffassung der Finanzverwaltung nach § 3 Abs. 7 S. 1 UStG, da im Zeitpunkt der Ausgabe keine Waren befördert oder versendet werden. Hierzu vertieft das BMF seine Anmerkungen dahingehend, dass aufgrund der fehlenden Warenbewegung keine Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen und innergemeinschaftlichen Lieferungen Anwendung findet. Im Falle einer sonstigen Leistung sind die allgemeinen Ortsbestimmungen heranzuziehen, welche regelmäßig vom Status des Leistungsempfängers abhängig sind. Daher verlangt die Finanzverwaltung in A 3.17 Abs. 5 S. 3 UStAE dahingehend bereits bei der Definition als Einzweck- oder Mehrzweck-Gutschein eine Einordnung. Zur Bemessungsgrundlage und dem Steuersatz sind keine eigenen Regelungen genannt. Gemäß A 3.17 Abs. 6 S. 1 UStAE gelten die allgemeinen Regelungen des § 10 Abs. 1 UStG. Ferner ist anzumerken, dass eine besondere Vorsicht bei sonstigen Leistungen geboten ist, wenn der Leistungsempfänger zwar ein Unternehmer ist, jedoch die Leistung ihrer Art nach mit hoher Wahrscheinlichkeit für den privaten Gebrauch bestimmt ist (vgl. A 3a.2 Abs. 11a UStAE).

Gesetzlich ist grundsätzlich nicht geregelt, welche Folgen sich aus der Nichteinlösung von Gutscheinen ergeben. Werden Einzweck-Gutscheine vom Gutscheininhaber nicht eingelöst, ergeben sich nach Verwaltungsauffassung daraus keine weiteren umsatzsteuerlichen Folgen, da die Leistung aufgrund der Fiktion im Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins

bereits als erbracht gilt und der Besteuerung unterworfen wurde. Hier entsteht zwar für den Verkäufer ein Liquiditätsnachteil im Vergleich zu nichteingelösten Mehrzweck-Gutscheinen, dennoch entspricht dies der im Zusammenhang mit Anzahlungen dargelegte Meinung des BFH<sup>96</sup> und EuGH<sup>97</sup>. Eine Änderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 UStG ist daher nicht einschlägig. Aus Sicht der Literatur wird diese Behandlung vom Gesetzgeber wohlwissend und bewusst hinsichtlich der dahinterstehenden Fiktion bei Einzweck-Gutscheinen hingenommen.<sup>98</sup>

##### Umsatzsteuerliche Würdigung von Mehrzweck-Gutscheinen

§ 3 Abs. 15 UStG regelt, dass erst die tatsächliche Erbringung der Lieferung oder sonstigen Leistung bei Einlösen des Mehrzweck-Gutscheins der Umsatzbesteuerung unterliegt. Der Ort der Lieferung oder der sonstigen Leistung bestimmt sich bei Einlösung nach den allgemeinen Anwendungsvorschriften. Wird der Gutschein bei Einlösung als Tausch von Zahlungsmitteln für eine Lieferung benutzt, so richtet sich der Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 5a UStG. Wird eine sonstige Leistung als Gegenleistung für den Gutschein angenommen, bestimmt sich der Ort nach den Vorschriften des § 3a Abs. 1 UStG vorbehaltlich der Absätze 2 bis 8 und der §§ 3b und 3e UStG. Wie beim Einzweck-Gutschein unterliegt die Bemessungsgrundlage keiner speziellen Regelung und richtet sich gemäß A 3.17 Abs. 12 UStAE nach den Regelungen des § 10 Abs. 1 S. 2 UStG, folglich nach dem Entgelt. Soweit dem Unternehmer keine Information über die Höhe der erbrachten Gegenleistung vorliegt, greift die Sonderregelung nach § 10 Abs. 1 S. 6 UStG. Dieser Umstand könnte regelmäßig in Vertriebsketten greifen, ist jedoch im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie durchaus auch in vielen kleineren Gastronomiebetrieben anzutreffen, wo Gutscheine unterhalb ihres Wertes verkauft wurden, um einen Kaufanreiz und Liquidität zu schaffen. Werden Mehrzweck-Gutscheine nicht eingelöst, ergeben sich hieraus nach A 3.17 Abs. 13 UStAE keine weiteren umsatzsteuerlichen Konsequenzen, da die tatsächliche Leistung nicht erbracht wurde und somit kein steuerbarer Leistungsaustausch stattfand. Die Rückerstattung des Gutscheinwerts an den Kunden löst weiter keine umsatzsteuerlichen Folgen aus, da hier nach A 3.17 Abs. 14 UStAE ein Rücktausch von Zahlungsmitteln erfolgt.

##### Kritische Analyse

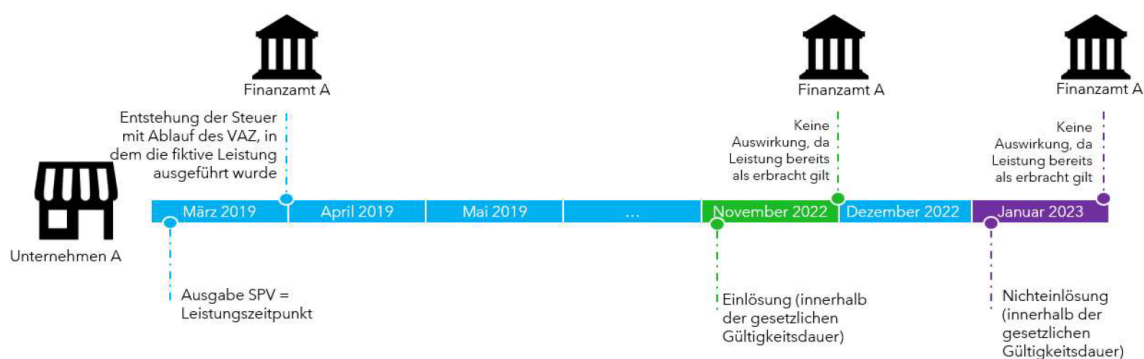
##### *Leistungsort bei Lieferungen in Zusammenhang mit Einzweck-Gutscheinen*

<sup>96</sup>Vgl. BFH, „Urt. v. 15.9.2011 - V R 36/09.“ DStR (2011): 2392-2396, Rn. 17-19.

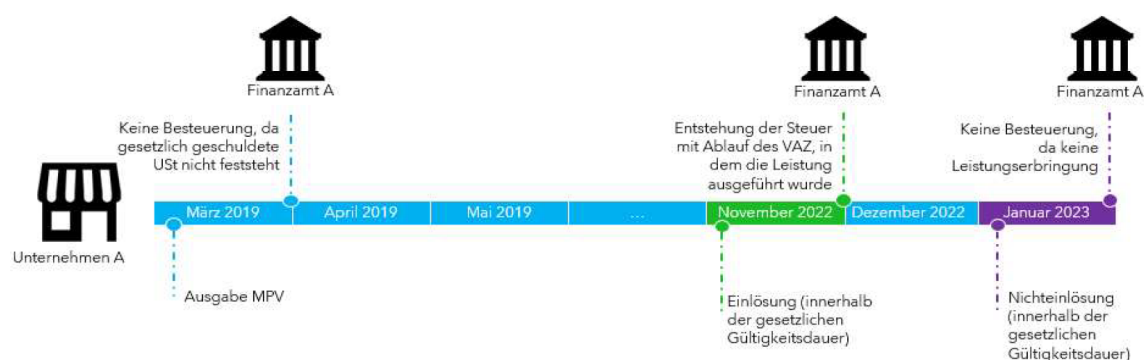
<sup>97</sup>Vgl. EuGH, „Urt. v. 23.12.2015 - C-250/14, C-289/14 - Air France-KLM, Hopl-Brit Air SAS“.

<sup>98</sup>Vgl. Axel Leonard und Martin Robisch, „§ 3 UStG.“ In Bunjes UStG, Rn. 331; Suse Martin, „§ 3 UStG.“ In Sölch/Ringleb Umsatzsteuergesetz, 89. EL Juni 2020:Rn. 810.

<sup>95</sup>Vgl. Heinrichshofen und Kupke, „Gutscheine nach der Änderung der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) - Anmerkungen zu den Auswirkungen auf die deutsche Besteuerungspraxis“, S. 144.



**Abbildung 3:** Besteuerung von Einzweck-Gutscheinen im eigenen Namen.  
Eigene Darstellung.



**Abbildung 4:** Besteuerung von Mehrzweck-Gutscheinen im eigenen Namen.  
Eigene Darstellung.

Werden die Regelungen zur Ortsbestimmung näher betrachtet, wird deutlich, dass der Umfang der Fiktion bei der Lieferung und sonstigen Leistung voneinander abweichen. Während die Finanzverwaltung nach A 3.17 Abs. 5 S. 1 bis 3 UStAE bei der Lieferung von einer teilweisen Fiktion ausgeht, ist bei der sonstigen Leistung von einer vollständigen Fiktion auszugehen.<sup>99</sup>

Die Finanzverwaltung nimmt für die fiktive Lieferung eine ruhende Lieferung nach § 3 Abs. 7 UStG an, wodurch eine steuerbefreite Ausfuhr oder innergemeinschaftliche Lieferung bei Ausgabe des Einzweck-Gutscheins nicht zur Anwendung kommt. Dies entspricht nicht dem Wortlaut der zugrundeliegenden Richtlinie. Art. 30b Abs. 1 MwStSystRL besagt, dass „jede Übertragung eines Einzweck-Gutscheins durch einen Steuerpflichtigen, der im eigenen Namen handelt [...] als eine Lieferung [gilt]“. Damit werden die allgemein geltenden Regelungen grundsätzlich nicht ausgeschlossen. Folglich wird die Wortwahl der deutschen Finanzverwaltung im Vergleich zum Unionsgesetzgebers kritisch gesehen.<sup>100</sup> Trotzdem begrüßt die herrschende Meinung in der Literatur die Vorgehensweise der Finanzverwaltung auf-

grund von Praktikabilitätsgründen und Gründen der Rechtssicherheit.<sup>101</sup> Umsatzsteuerrechtlich ist mit dem Verkauf des Einzweck-Gutscheins die fiktive Lieferung abgeschlossen.

Problematisch kann diese Ansicht der deutschen Finanzverwaltung jedoch im grenzüberschreitenden Lieferverkehr sein, wenn andere Mitgliedstaaten abweichend der nationalen Auffassung von einer vollständigen Fiktion ausgehen.

#### Beispiel

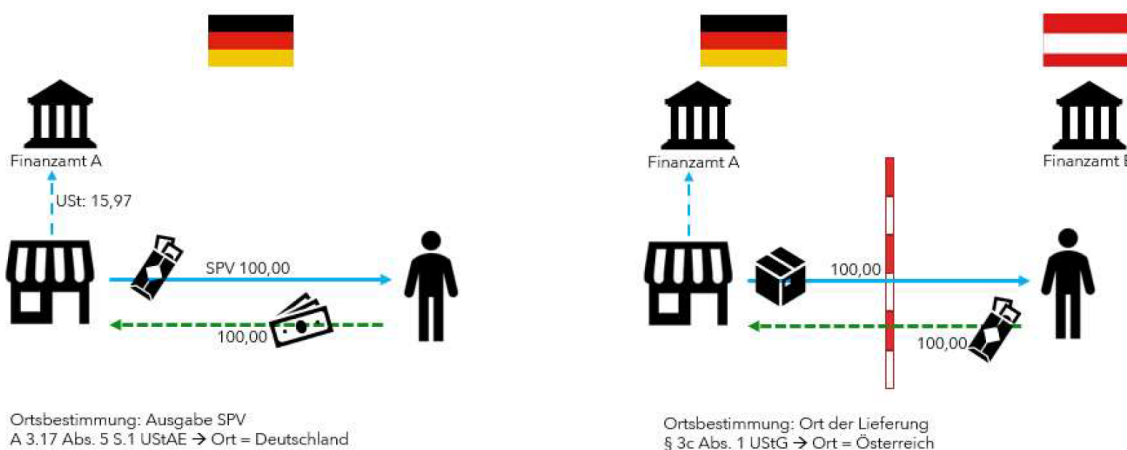
Ein Kunde kauft bei Unternehmer A in Deutschland unbestritten einen Einzweck-Gutschein in Höhe von 100,00 EUR für 100,00 EUR. Der Zeitpunkt der Besteuerung richtet sich nach § 3 Abs. 14 UStG und der Leistungsort gemäß der teilweisen Fiktion nach A 3.17 Abs. 5 S. 1 UStAE. Der Gutschein wird als Geburtstagsgeschenk an einen Freund verschenkt. Der beschenkte Freund hat seinen Wohnsitz in Österreich und bestellt Waren bei Unternehmen A. Wird der Liefervorgang ohne Mitwirken des Gutscheins betrachtet, so ist nach § 3c Abs. 1 S. 1 UStG der Leistungsort dort, wo die Versendung endet (= Österreich). Die weiteren Voraussetzungen zur positiven Annahme der Versandhandelsregelung werden als ge-

<sup>99</sup>Vgl. Becker, „Behandlung von Gutscheinen im Umsatzsteuerrecht“, S. 226; Denker und Schürkötter, „Umsatzbesteuerung von Gutscheinen in der Praxis“, S. 16.

<sup>100</sup>Vgl. Prätzler, „BMF nimmt Stellung zu umsatzsteuerlichen Fragen bei Gutscheinen“, S. 2492; Deutscher Industrie- und Handelskammertag e.V. et al., „Stellungnahme zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur umsatzsteuer-

lichen Behandlung von Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen“, S. 5; Joachim Englisch, „Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine.“ ifst-Schrift 515 (2017), S. 76-78.

<sup>101</sup>Vgl. Becker, „Behandlung von Gutscheinen im Umsatzsteuerrecht“, S. 226; Denker und Schürkötter, „Umsatzbesteuerung von Gutscheinen in der Praxis“, S. 16; Huschens, „Einzweck- und Mehrzweck- Gutscheine - Die zu erwartende Rechtsauffassung der Verwaltung“, S. 52.



**Abbildung 5:** Kritische Analyse zur Bestimmung des Leistungsorts bei Lieferungen.  
Eigene Darstellung.

geben angesehen. In der Folge müsste Unternehmer A den Umsatz in Österreich versteuern. Aufgrund der teilweisen Fiktion wurde der Umsatz jedoch bereits in Deutschland bei der Ausgabe besteuert. In der Annahme, dass Österreich von einer vollständigen Fiktion ausgeht, wäre ein Besteuerungskonflikt die Folge.

Das dargestellte Beispiel soll die Problematik hinsichtlich des Leistungsorts in vereinfachter Weise darstellen, da die Ausgabe des Einzweck-Gutscheins eigentlich der tatsächlichen Lieferung gleichgestellt werden soll. Problematisch hier ist, dass vorab könnte nicht mehr von einem Einzweck-Gutschein ausgegangen werden, da die Ortsbestimmung regelmäßig von weiteren Handlungen des Leistungsempfängers abhängen würde. Im Ergebnis wäre in der Praxis kaum noch von Einzweck-Gutscheinen auszugehen. Dieser Gedanke entspricht jedoch meiner Ansicht nach nicht der Intention des Gesetzgebers. Der Staat möchte schließlich durch die Leistungsfiktion frühzeitig die Umsatzsteuer vereinnahmen und den Liquiditätsvorteil hier für sich beanspruchen. Aufgrund einer fehlenden Harmonisierung hinsichtlich des Leistungsortes sind daher Doppel- oder Nichtbesteuerung nicht auszuschließen. Eine einheitliche Vorgehensweise ist zwischen den Mitgliedstaaten zu kommunizieren.

Bei einer einheitlichen Regelung besteht für deutsche Versandhändler durch die Fiktion die Chance Steuer zu sparen. Wird Ware an Privatkunden versendet, welche in einem Land mit einem höheren Steuersatz als Deutschland ansässig sind greift grundsätzlich § 3c UStG und der Lieferort ist dort, wo die Versendung endet. Kauft der Kunde jedoch zunächst einen Einzweck-Gutschein, so ist im Zeitpunkt der Ausgabe aufgrund der Fiktion mit dem niedrigeren Steuersatz in Höhe von 19 % zu besteuern. Weiter führt diese Fiktion dann zu Problemen, wenn bei Einlösung eine Zuzahlung zu leisten ist. Die Zuzahlung unterliegt hier dann nicht der Fiktion gemäß dem BMF-Schreiben, sondern müsste unter Umständen als bewegte Lieferung gewürdigt werden.<sup>102</sup> Mit BMF-Schreiben

vom 30.6.2020 vertritt die Finanzverwaltung die Ansicht eine Art neue Lieferung in der Zuzahlung zu sehen.<sup>103</sup> Dementsprechend wäre beim Versandhandel ein Teil der Lieferung bereits durch die Leistungsfiktion der Umsatzsteuer unterworfen, wohingegen der übersteigende Teil gegebenenfalls als bewegte Lieferung durch die Versandhandelsregelung im Bestimmungsland zu versteuern ist. Im Ergebnis wird möglicherweise eine Lieferung zwei verschiedenen Steuersätzen unterworfen und der dahinterstehende Umsatz teilweise in Deutschland, teilweise in einem anderen Staat gemeldet. In der Praxis ist hier erhöhte Vorsicht in Zusammenhang mit den Einstellungen in den ERP-Systemen geboten. Zur detaillierten Betrachtung der umsatzsteuerlichen Würdigung von Zuzahlungen im Zusammenhang mit Gutscheinen möchte ich an dieser Stelle auf Kapitel 4.3 verweisen.

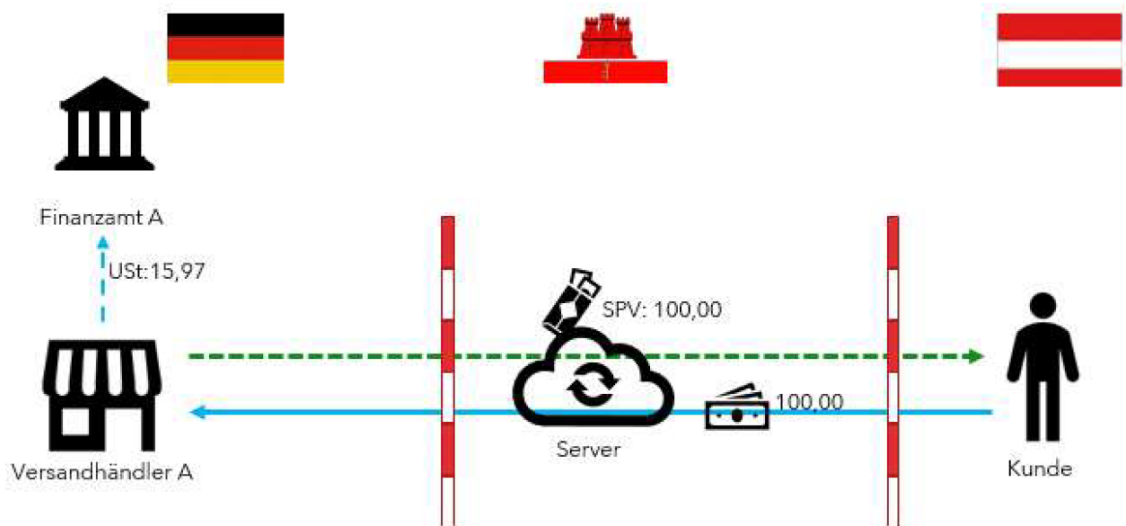
Gemäß der Definition von Gutscheinen sind diese nach A 3.17 Abs. 1 S. 2 in unterschiedlicher Form anzutreffen. Das BMF differenziert in der Bestimmung des Leistungsorts nicht nach Gutscheinen in Papierform oder Plastikkarten (physische Gutscheine) und Gutscheinen in elektronischer Form. Eine Vielzahl von Gutscheinen wird jedoch über das Internet verkauft. Diese werden dann in der Regel dem Leistungsempfänger per Mail zugesendet oder können nach Abschluss des Kaufvorgangs heruntergeladen werden. Hier könnte die Frage aufkommen, wo dann eigentlich der Leistungsort ist. Nach § 3 Abs. 7 S. 1 UStG ist dieser dort, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet. Die Finanzverwaltung könnte dahingehend verstanden werden, dass der Ort für die Ortsbestimmung maßgeblich ist, wo der Liefergegenstand sich im Zeitpunkt der Ausgabe bzw. Übertragung befindet. Dieser Ort ist jedoch im Zweifelsfall nicht definierbar. Eine weitere Interpretationsmöglichkeit ist, dass der Ort der Gutscheinübergabe ausschlaggebend ist.<sup>104</sup> Frag-

Schreiben vom 2.11.2020." DStZ, Nr. 8 (2021): 307–318, S. 310.

<sup>103</sup>BMF, „Schr. v. 30.6.2020 - III C 2 - S 7030/20/10009 :04, DOK 2020/0610691." BStBl. I (2020): 584, Rn. 30.

<sup>104</sup>Vgl. Becker, „Behandlung von Gutscheinen im Umsatzsteuerrecht", S. 226.

<sup>102</sup>Vgl. Daniela Gerhards, „Gutscheine im Umsatzsteuerrecht - BMF-



**Abbildung 6:** Leistungsort bei einem elektronisch generierten Einzweck-Gutschein.  
Eigene Darstellung.

lich ist, wo der Ort liegt, wenn der Gutschein als solcher auf einer Homepage gekauft und als Download dem Käufer zur Verfügung gestellt wird.

#### Beispiel

Ein Versandhändler verkauft an Privatkunden Einzweck-Gutscheine. Diese können im Laden sowie elektronisch über die Homepage erworben werden. Der Versandhändler nutzt hierzu die Serverleistungen von einem Anbieter auf Gibraltar. Mit oben genannten Ausführungen könnte sich der Ort der fiktiven Lieferung nach § 3 Abs. 7 UStG möglicherweise in allen drei Ländern befinden. Deutschland ist der Ort, wo der Liefergegenstand sich im Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins befindet. Diese Annahme ist dahingehend anzuzweifeln, dass streng genommen eine Vielzahl von potenziellen Gegenständen sich womöglich noch gar nicht beim Versandhändler in Deutschland befinden. Der Ort, wo die Gutscheinausgabe erfolgt, könnte Gibraltar oder Österreich sein. Hier wäre zu klären, ob sich bei einem Download die Gutscheinübergabe dort von statten geht, wo dieser generiert wird oder dieser heruntergeladen wird.

Die Absicht der Finanzverwaltung kann jedoch wohl so interpretiert werden, dass die Besteuerung am Ort des leistenden Unternehmers zu erfolgen hat, dementsprechend ist der Ort der fiktiven Lieferung Deutschland.<sup>105</sup> Eine Konkretisierung seitens der Finanzverwaltung ist bislang nicht erfolgt.

#### Umkehr der Steuerschuldnerschaft

Das BMF-Schreiben regelt nicht explizit, wie bei Umsätzen zu verfahren ist, die unter das Reverse-Charge-Verfahren gemäß § 13b UStG fallen.<sup>106</sup> Grundsätzlich ist hier nochmal hervorzuheben, dass gemäß Art. 30b MwStSystRL "jede

Übertragung eines Einzweck-Gutscheins durch einen Steuerpflichtigen, der im eigenen Namen handelt, [...] als Erbringung der Dienstleistungen, auf die sich der Gutschein bezieht" gilt. Folglich ist bei der Ausgabe eines Gutscheins, welcher sich beispielsweise auf eine sonstige Leistung an einen Unternehmer gemäß § 3a Abs. 2 UStG bezieht, das Reverse-Charge-Verfahren gemäß § 13b Abs. 1 UStG i.V.m. § 13b Abs. 5 S. 1 UStG anzuwenden.

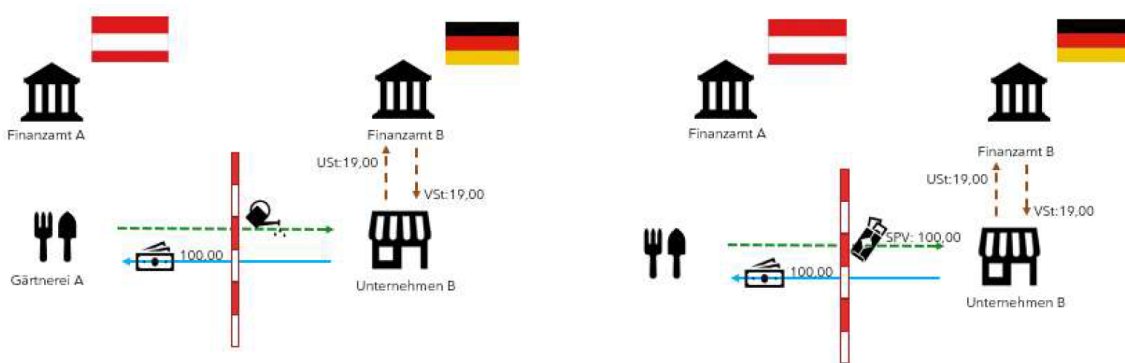
#### Beispiel

Eine Gärtnerei aus Österreich wird seit Jahren von einem deutschen Unternehmen dazu beauftragt sich um die Pflege der Gartenanlagen des Unternehmens zu kümmern. Es handelt sich unumstritten um eine Dienstleistung (Hecken schneiden, Bäume stutzen, etc.). Der Ort der sonstigen Leistung richtet sich nach § 3a Abs. 2 UStG und ist dort, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Unter Vorliegen der sonstigen Voraussetzung des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG handelt es sich um einen steuerbaren und steuerpflichtigen Umsatz. Die Umkehr der Steuerschuldnerschaft greift nach § 13b Abs. 1 UStG i.V.m. § 13b Abs. 5 S. 1 UStG, da die Gärtnerei eine im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer ist. Folglich hat das deutsche Unternehmen die Steuer abzuführen und kann diese gleichzeitig nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG als Vorsteuer in Abzug bringen. Dementsprechend dürfte es hierzu keine abweichende Anwendung geben, wenn statt der sonstigen Leistung ein Einzweck-Gutschein hingegeben wird. Die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens im Zusammenhang mit der Ausgabe eines Einzweck-Gutscheins ist im genannten Beispiel meiner Meinung nach an sich stimmig und nachvollziehbar. Zweifelsfragen könnten jedoch dann auftreten, wenn die Klassifizierung als Einzweck-Gutschein eindeutig ist, jedoch bei Ausgabe noch nicht feststeht, ob es zum Übergang der Steuerschuld auf den Leis-

<sup>105</sup>Vgl. Becker, „Behandlung von Gutscheinen im Umsatzsteuerrecht“, S. 226.

<sup>106</sup>Vgl. Martin Robisch und Stefan Greif, „Entwurf eines "JStG 2018": Die

umsatzsteuerlichen Neuerungen aus Sicht der Praxis: Auswirkung und offene Fragen." NWB, Nr. 37 (2018): 2682–2694, S. 2686.



**Abbildung 7:** Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei Einzweck-Gutscheinen.  
Eigene Darstellung.

tungsempfänger tatsächlich kommt.

### Beispiel

Ein Elektromarkt führt in seinem Sortiment lediglich Waren, die exklusiv dem Regelsteuersatz unterliegen. Ausgegebene Gutscheine sind nur im Inland einlösbar. Wird ein Einzweck-Gutschein an einen Unternehmer ausgegeben, wonach der Gutschein auch für Leistungen, die dem § 13b UStG unterliegen, eingelöst werden, entsteht ein Konflikt. Beispielsweise kann ein Gutschein über 5.000 EUR für Mobiltelefone oder Laptops eingelöst werden. Die Umkehr der Steuerschuld greift nach § 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG, soweit die Summe der Entgelte innerhalb eines Vorgangs mindestens 5.000 EUR beträgt. Die Definition eines Einzweck-Gutscheins stellt nicht auf den Steuerschuldner ab, jedoch könnte es hier zu einer unterschiedlichen Behandlung aufgrund der Verwendung des Gutscheins kommen.<sup>107</sup> Eine davon abweichenden Meinung halte ich für bedenkenswert.<sup>108</sup> Insbesondere die Lieferung von Mobilfunkgeräten, Tablet-Computern und Spielekonsolen könnte durchaus auch in Zusammenhang mit Gutscheinen eine Rolle einnehmen. Um diese Konflikte zu vermeiden könnte das leistende Unternehmen dahingehend beraten werden den einzelnen Gutschein lediglich bis zu einer Nennwerthöhe unter 5.000 EUR auszustellen.

### Steuerbefreiungen

Die mit dem Leistungsort zusammenhängenden kritischen Punkte können parallel zur von der Finanzverwaltung verweigerten Annahme einer Steuerbefreiung für die Warenbewegung bei der Ausgabe von Einzweck-Gutscheinen angesetzt werden. Die nichtanzuwendende Steuerbefreiung steht zum Widerspruch, dass jeder Umsatz eines Einzweck-Gutscheins wie die eigentliche Leistung zu behandeln ist. Wie auch oben bereits angemerkt, kann es zu einer systemwidrigen Umsatzsteuerbelastung kommen. Würde jedoch eine Steuerbefreiung anwendbar sein, so stellt sich die Frage

<sup>107</sup>Vgl. Robisch und Greif, „Entwurf eines „JStG 2018“: Die umsatzsteuerlichen Neuerungen aus Sicht der Praxis“, S. 2686-2687.

<sup>108</sup>Vgl. Denker und Schürkötter, „Umsatzbesteuerung von Gutscheinen in der Praxis“, S. 18-19.

nach der Nachweispflicht gemäß § 6 Abs. 4 UStG i.V.m. §§ 8 bis 17 UStDV und § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a bis 17d UStDV.

Insgesamt äußert sich das BMF hinsichtlich der Steuerbefreiungen lediglich zur Ausfuhrlieferung nach § 4 Nr. 1 Buchst. a UStG sowie der innergemeinschaftlichen Lieferung nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG. Es ist davon auszugehen, dass alle anderen Steuerbefreiung ohne Anknüpfung an eine Warenbewegung anzuwenden sind.<sup>109</sup> Darunter fallen beispielsweise die Umsätze der Theater, Orchester, botanischen Gärten oder Tierparks nach § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG.

### Nachträgliche Veränderung der Gegebenheiten

Eine Änderung der Verhältnisse führt regelmäßig zu einer Überprüfung des Status Quo im Hinblick auf die umsatzsteuerliche Würdigung von Lieferungen und sonstigen Leistungen. Im Zusammenhang mit Gutscheinen ist das entscheidendste Kriterium, ob ein Einzweck- oder Mehrzweck-Gutschein vorliegt. Prekär könnte es hinsichtlich der korrekten Besteuerung werden, sofern der Unternehmer sein Sortiment dahingehend ändert, dass die Definition der ausgegebenen Gutscheine sich verändert.<sup>110</sup>

### Beispiel

In einem Möbelhaus in Landsberg am Lech erwirbt ein Kunde einen klassischen Nennwert-Gutschein über einen Betrag von 200 EUR für 200 EUR. In diesem Möbelhaus ist im Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins ausschließlich der Erwerb von Waren, die dem Regelsteuersatz unterliegen, möglich. Da sowohl Ort als auch die Steuerschuld bereits feststehen, liegen die Voraussetzungen für einen Einzweck-Gutschein vor. Die Steuer entsteht nach § 3 Abs. 14 S.1 UStG zum Zeitpunkt der Ausstellung und beträgt 31,93 EUR. Das Möbelhaus entschließt sich nun ausgewählten Teesorten – als

<sup>109</sup>Vgl. Robert C. Prätzler, „Umsatzsteuer bei Gutscheinen ab 1.1.2019 - Bestandsaufnahme zu offenen Fragen: Zugleich Anmerkungen zu BMF-Schreiben v. 2.11.2020.“ StuB, Nr. 3 (2021): 107-112, S. 110.

<sup>110</sup>Vgl. Englisch, „Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine“, S.23; Thiele und König, „Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Gutscheinen“, S. 939.



Ergänzung zu ihrem umfangreichen Sortiment an Teeservice - mit ermäßigtem Steuersatz in das Sortiment aufzunehmen. Nun kann der Kunde zwischen Waren auswählen, die dem regulären als auch ermäßigten Steuersatz unterliegen. Zu diesem Zeitpunkt steht die Höhe der geschuldeten Mehrwertsteuer bei Ausgabe eines Gutscheins nicht weiter fest, wonach nach Definition die jetzt auszugebenden Gutscheine als Mehrzweck-Gutschein zu klassifizieren sind.<sup>111</sup>

Fraglich ist, wie der erstausgebende Gutschein zu werten ist, da dieser theoretisch nun auch für den Erwerb von Tee verwendet werden kann. Denkbar ist ein Wechsel der Klassifizierung vom Einzweck- zum Mehrzweck-Gutschein, wobei die Bemessungsgrundlage und Steuer zu korrigieren sind.<sup>112</sup> Gestützt wird dieser Ansatz durch die umsatzsteuerliche Behandlung von Anzahlungen. Ändert sich hier bei tatsächlicher Ausführung der angezahlten Leistung der Steuersatz, so ist der aktuelle Steuersatz heranzuziehen.<sup>113</sup> Aufgrund der gesetzlichen Fiktion ist dies jedoch bei Einzweck-Gutscheinen nicht möglich.<sup>114</sup> Demgegenüber steht die Alternative, dass es ausschließlich auf die Umstände im Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins abzustellen sei.<sup>115</sup> Dieser Ansicht ist auch das BMF mit Schreiben vom 30.06.2020 gefolgt, wonach eine spätere Änderung der Verhältnisse unbedeutend ist.<sup>116</sup> Zwar bezieht sich das BMF-Schreiben grundsätzlich auf die temporäre Steuersatzsenkung vom 1. Juli bis 31. Dezember 2020, jedoch dürfte diese Aussage auch auf den oben beschriebenen Sortimentswechsel anzuwenden sein. Gleiches gilt, wenn sich nicht nachträglich die Gutscheindefinition ändert, sondern die Änderung zwischen Ausstellung und Einlösung des Gutscheins auftreten. Das betrifft Kleinunternehmer i.S.d. § 19 UStG, deren Umsätze von der Umsatzbesteuerung ausgeschlossen sind. Dabei könnte jedoch im Zeitpunkt der Gutscheineinlösung der Sonderstatus des Kleinunternehmers nicht mehr vorliegen.

Für die Unternehmer ist bei jeglicher Änderung der Umstände darauf zu achten, dass die betriebsinternen Systeme angepasst und das Personal geschult wird. Führt eine Sortimentserweiterung dazu, dass per Definition statt eines Einzweck-Gutscheins nun ein Mehrzweck-Gutschein vorliegt, ist zu überlegen, wie diese beiden Gutscheinarten visuell bzw. systemseitig in Bezug auf die umsatzsteuerliche Würdigung voneinander abgegrenzt werden können. Dahingehend ist

die geforderte Kennzeichnungspflicht eine geeignete Maßnahme. In der Regel besitzen Gutscheine in den Warenssystemen auch eigene Warennummern, welche dementsprechend um die „neue“ Gutscheinart ergänzt werden können. Weiter muss die dahinterstehende Steuerfindungslogik überprüft und angepasst werden. Der in diesem Zuge verbundene Verwaltungs- und IT-Aufwand darf hierbei nicht unterschätzt werden.

### Rechnungsstellung

Werden Gutscheine an einen Unternehmer veräußert, so stellt sich die Frage hinsichtlich der korrekten Rechnungsstellung. Bei der Veräußerung eines Mehrzweck-Gutscheins hat eine Rechnungsstellung aus umsatzsteuerlicher Sicht nicht zu erfolgen, da erst die Einlösung besteuert wird. Sollte hier eine Rechnung mit Ausweis von Umsatzsteuer erfolgen, wird diese nach § 14c Abs. 2 UStG geschuldet. Der Vorsteuerabzug ist nach § 15 Abs. 1 S.1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen, da es sich um eine nicht gesetzlich geschuldete Steuer handelt.

Wird jedoch ein Einzweck-Gutschein an einen zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer veräußert, stellt sich die Frage nach der korrekten Leistungsbeschreibung nach § 14 Abs. 4 Nr. 5 UStG auf der Rechnung. Das BMF konkretisiert die Anforderung gemäß A 14.5 Abs. 15 S. 5 UStAE dahingehend, dass zum einen die Gutscheinart (Einzweck-Gutschein) und zum anderen eine kurze Beschreibung der Lieferung oder der sonstigen Leistung, zu welcher der Gutschein berechtigt, anzugeben ist. Diese Angabe bereinigt zwar einige für die Praxis relevante Unsicherheiten<sup>117</sup>, ist aber dennoch mit Zweifel behaftet. Es kann festgehalten werden, dass ein Einzweck-Gutschein selbst nicht einer ordnungsgemäßen Rechnung nach § 14 Abs. 4 UStG gleichgestellt werden kann.<sup>118</sup> Die Angabe der Gutscheinart ist eine zusätzliche Rechnungsangabe, welche jedoch gesetzlich nicht in §§ 14 Abs. 4, 14a UStG verankert ist.

Einer dementsprechenden Forderung seitens der Bundessteuerberaterkammer, dass die Gutscheinart als Leistungsbeschreibung ausreichend sein sollte, ist daher zuzustimmen. Hier wird folgerichtig auch darauf hingewiesen, dass auch Kleinbetragsrechnungen gem. § 33 S. 1 Nr. 3 UStDV die Angabe über Menge/Art der Leistung erfordern.<sup>119</sup> In aller Regel sind Kleinbetragsrechnungen im Handel oder im Gaststättengewerbe zu finden, welche durch die dort etablierten Kassensysteme generiert werden.<sup>120</sup> Daher sollte die Leistungsbeschreibung dementsprechend kurz ausgestaltet werden können, um diese auch in den Kassensystemen umsetzen zu

<sup>111</sup>In Anlehnung an: Heinrichshofen und Kupke, „Gutscheine nach der Änderung der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) - Anmerkungen zu den Auswirkungen auf die deutsche Besteuerungspraxis“, S. 147.

<sup>112</sup>Vgl. Huschens, „Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheine in der USt - Praktische Auswirkungen der ab 01.01.2019 geltenden Neuregelungen“, S. 452.

<sup>113</sup>Vgl. BMF, „Schr. v. 30.6.2020 - III C 2 - S 7030/20/10009 :04, DOK 2020/0610691“, Rn. 12.

<sup>114</sup>Vgl. Rainald Vobbe, „Ausgewählte umsatzsteuerliche Aspekte des „JStG 2018““, BB (2018): 2844-2851, S. 2845.

<sup>115</sup>Vgl. Englisch, „Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine“, S. 23; Bundessteuerberaterkammer, „BMF-Schreiben zur Anwendung der Neuregelungen zu den Gutscheinen“, S. 3; Deutscher Industrie- und Handelskammertag e.V. et al., „Stellungnahme zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen“, S. 19.2456

<sup>116</sup>Vgl. BMF, „Schr. v. 30.6.2020 - III C 2 - S 7030/20/10009 :04, DOK 2020/0610691“, Rn. 30.

<sup>117</sup>Vgl. Becker, „Behandlung von Gutscheinen im Umsatzsteuerrecht“, S. 228.

<sup>118</sup>Vgl. Huschens, „Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheine - Die zu erwartende Rechtsauffassung der Verwaltung“, S. 56.

<sup>119</sup>Vgl. Bundessteuerberaterkammer, „BMF-Schreiben zur Anwendung der Neuregelungen zu den Gutscheinen“, S. 4.

<sup>120</sup>Vgl. Jörg Kraeusel, „§ 14 UStG.“ In Reiß/Kraeusel/Langer UStG (Bonn: Stollfuß), 165. Lieferung:Rn. 265.

können.<sup>121</sup> Mögliche Alternative zur Forderung des BMF ist als Leistungsbeschreibung die Gutscheinumnummer anzugeben, um hier eine Verknüpfung zum Gutschein herzustellen. Weiter könnte auch bei einem Einzweck- Gutschein die auf dem Gutschein geforderte Gattung in Kombination mit dem Wort „Gutschein“ abgedruckt werden. Dies sollte meiner Ansicht nach als Leistungsbeschreibung ausreichend und nachvollziehbar sein.

### Liquidität

Wie oben bereits beschrieben ist das Instrument Gutschein eine nicht unerhebliche Liquiditätsquelle, wobei die Unternehmer insbesondere von der hohen Quote nicht eingelöster Gutscheine profitieren können. Ein weiterer Liquiditätsvorteil wird durch die gesetzliche Neuregelung zur umsatzsteuerlichen Würdigung bei Ausgabe eines Mehrzweck-Gutscheins ermöglicht. Wie dargestellt findet der Leistungsaustausch und somit die Besteuerung erst im Zeitpunkt der Einlösung statt. Bei einer Nichteinlösung ergeben sich, wie in A 3.17 Abs. 13 UStAE festgehalten, keine umsatzsteuerlichen Konsequenzen. Eine Vielzahl von Unternehmen, vornehmlich aus dem Textilbereich, geben aufgrund der gesetzlichen Definition seit 1.1.2019 Einzweck-Gutscheine nach § 3 Abs. 14 UStG aus. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht sind daher Gestaltungsmöglichkeiten zu diskutieren, um von der Definition des Einzweck- in den Mehrzweck-Gutschein zu fallen.

Zum einen könnten Unternehmen dahingehend beraten werden ihr Sortiment insoweit zu erweitern, dass die angebotenen Waren oder Dienstleistungen nicht ausschließlich dem regulären oder ermäßigten Steuersatz unterliegen. Die sich daraus ergebende Konsequenz ist, dass nach gesetzlicher Definition kein Einzweck-Gutschein mehr vorliegt. Diese Überlegung könnte jedoch Diskussionen in einer Betriebsprüfung hinsichtlich der Verhältnismäßigkeit aufwerfen.

### Beispiel

Ein Schmuckhersteller vertreibt seine Waren sowohl online als auch über eigene Stores und Einzelhändler im Inland. Das Sortiment beinhaltet allein hochwertigen Schmuck sowie Accessoires und Dekorationsartikel, die dem regulären Steuersatz unterliegen. Die ausgegebenen Gutscheine können allein in Deutschland online oder in den eigenen Stores eingelöst werden. Bei Kauf eines Gutscheins wird dieser nicht für ein exklusives Produkt ausgestellt, sondern über einen aufgedruckten Nennwert. Im Gespräch zur Sortimentserweiterung ist ein Buch über das Leben und Wirken der Schmuckfamilie. Bücher unterliegen nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Anlage 2 Lfd. Nr. 49 UStG dem ermäßigten Steuersatz. Es ist davon auszugehen, dass das Buch zum eigentlichen Sortiment nur einen marginalen Umsatzbeitrag leisten wird und Geschenkgutscheine in der Regel als Zahlungsmittel für Waren mit regulärem Steuersatz eingesetzt werden.

<sup>121</sup>Vgl. Bundessteuerberaterkammer, „BMF-Schreiben zur Anwendung der Neuregelungen zu den Gutscheinen“, S. 4.

Fraglich ist, ob die Finanzverwaltung bei einem solchen Vorgehen einen Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO annehmen könnte. Nichtrechtlich gesprochen ist ein Unternehmer eine „Person, die eine Unternehmung plant, mit Erfolg gründet und/oder selbstständig und verantwortlich mit Initiative leitet, wobei sie persönliches Risiko oder Kapitalrisiko übernimmt“.<sup>122</sup> Daher ist grundsätzlich die Gestaltung des Sortiments der Waren und/oder Dienstleistungen allein der Verantwortlichkeit des Unternehmers zuzuordnen. Dementsprechend sind dem Steuerpflichtigen bei der Gestaltung seiner wirtschaftlichen Tätigkeit durch das Gesetz keine Einschränkungen gegeben. Wie bereits angesprochen darf grundsätzlich von Gestaltungsmöglichkeiten Gebrauch gemacht werden. § 42 AO ist dann einschlägig, soweit die Gestaltung unangemessen ist. Unangemessenheit ist dabei grundsätzlich nicht dem Begriff der Ungewöhnlichkeit gleichzusetzen. Die Rechtsprechung hat einige Indizien entwickelt, wonach eine angemessene Gestaltung tendenziell eher einfach, zweckmäßig, übersichtlich und ökonomisch, eine unangemessene Gestaltung hingegen eher unwirtschaftlich, umständlich, kompliziert, schwerfällig, gekünstelt, überflüssig, ineffektiv oder widersinnig erscheint.<sup>123</sup> Auch wenn das angebotene Warensortiment lediglich einen Artikel aufweist, der dem ermäßigten Steuersatz unterliegt, so mag das vielleicht zunächst verwundern, ist jedoch im Wirtschaftsleben auch nicht unüblich. Die sich daraus ergebende Liquiditätsvorteil ist die bloße Rechtsfolge der Gutscheinregelung für Mehrzweck-Gutscheine in § 3 Abs. 15 UStG. Entsprechend bleibt es gemäß EuGH-Rechtsprechung jedem Unternehmer frei, seine wirtschaftliche Tätigkeit in der Art und Weise zu gestalten, dass sich die Umsatzsteuerschuld in Grenzen hält.<sup>124</sup>

Zudem könnte in Betracht gezogen werden die zusätzlich zum Gesetz gestellten Anforderungen seitens der Finanzverwaltung an einen Einzweck-Gutschein nicht anzuwenden. Dazu gehört beispielsweise die Kennzeichnungspflicht oder die Angabe der Gattung. Dieses Vorgehen wäre jedoch mit hohem Risiko behaftet, da grundsätzlich nicht der Umkehrschluss gilt, dass ein nicht entsprechend gekennzeichnete Einzweck- Gutschein kein solcher ist.<sup>125</sup> Die Tatbestandsmerkmale ergeben sich schlussendlich aus dem Gesetz und nicht aus der Verwaltungsauffassung.

### 4.2.2. Umsatzsteuerliche Würdigung innerhalb von Vertriebsketten

Bezüglich der Begriffsdefinition konkretisiert das BMF die Aussteller, Übertragung sowie Ausgabe. In A 3.17 Abs. 1 S. 9 bis 11 UStAE ist geregelt, dass Aussteller derjenige ist, der

<sup>122</sup>Peter Haric, „Unternehmer: Definition: Was ist „Unternehmer“?“. <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/unternehmer-49340> (letzter Zugriff: 24. März 2021).

<sup>123</sup>Vgl. Eckart Ratschow, „§ 42 AO.“ In Klein AO, 15. Auflage 2020:Rz. 48.

<sup>124</sup>Vgl. EuGH, „Urt. v. 21.2.2006 - C-255/02 - Halifax.“ DStR (2006): 420-426, Rz. 73.

<sup>125</sup>Vgl. Prätzler, „Umsatzsteuer bei Gutscheinen ab 1.1.2019 - Bestandsaufnahme zu offenen Fragen“, S. 110.

den Gutschein im eigenen Namen ausgestellt hat. Der Verkauf zwischen Unternehmern wird als Übertragung und der Verkauf eines Gutscheins an einen Kunden als Ausgabe bezeichnet.

### Einzweck-Gutscheine in Vertriebsketten

#### *Handeln im eigenen Namen*

Das BMF gibt in A 3.17 Abs. 3 UStAE dahingehend Auskunft, wann der Leistungszeitpunkt der fingierten Leistung für Vertriebsketten bei Einzweck-Gutscheinen ist. Hiernach ist der Zeitpunkt der Besteuerung der Leistungsfiktion des leistenden und ausstellenden Unternehmers an den ausgebenden Unternehmer im Zeitpunkt der Übertragung. Die Leistungsfiktion des ausgebenden Unternehmers an den Kunden ist im Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins an den Kunden. Unabhängig davon ist, ob der Unternehmer als Eigenhändler (in eigenem Namen und für eigene Rechnung) oder als Kommissionär (in eigenem Namen, aber für fremde Rechnung) auftritt.

Ist der ausstellende Unternehmer nicht zugleich auch leistender Unternehmer, so fingiert das Gesetz nach § 3 Abs. 14 S. 3 UStG eine Leistungskette zwischen leistendem Unternehmer, ausstellendem Unternehmer und Kunde. Annähernd an die Grundsätze zur Leistungskommission, gelten beide Leistungen als zeitgleich erbracht.<sup>126</sup> Der Leistungszeitpunkt der fingierten Leistung des leistenden Unternehmers an den Aussteller als auch der fingierten Leistung des ausgebenden Unternehmers an den Erwerber ist nach A 3.17 Abs. 3 S. 5 UStAE der Ausgabezeitpunkt. Damit der leistende Unternehmer eine fristgerechte Besteuerung durchführen kann, ist der Gutscheinaussteller verpflichtet eine Mitteilung hinsichtlich des Zeitpunkts und der Höhe der ausgegebenen Einzweck-Gutscheine an den leistenden Unternehmer zu geben.

#### *Einzweck-Gutscheine in Vertriebsketten (Handeln in fremden Namen)*

Wird ein Einzweck-Gutschein in fremden Namen ausgegeben, dann stellt das BMF klar, dass keine Leistungskette fingiert wird. Dies wird gesetzlich bereits durch § 3 Abs. 14 S. 3 UStG geregelt, wonach eine fiktive Leistung desjenigen vorliegt, in dessen Namen die Übertragung des Gutscheins erfolgt. Zeitpunkt der Besteuerung des leistenden Unternehmers ist die Ausgabe des Gutscheins an den Kunden. Damit der leistende Unternehmer seinerseits die dementsprechende Steuerschuld anzeigen und abführen kann, ist wiederum eine Mitteilung des ausgebenden Unternehmers nach A 3.17 Abs. 4 S. 3 UStAE vorgeschrieben. Die Bemessungsgrundlage richtet sich nach dem vereinnahmten Preis abzüglich der Steuer. Der ausgebende Unternehmer erbringt nach BMF

<sup>126</sup>Vgl. Robert Hammerl und Andreas Fietz, „Umsatzsteuerliche Behandlung von Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen: BMF klärt mit Schreiben v. 2.11.2020 Anwendungsfragen.“ NWB, Nr. 48: 3538–3549, S. 3544.

pauschal eine Vermittlungsleistung, bei der die Marge des Unternehmers der Umsatzsteuer unterliegt.

### Mehrzweck-Gutscheine in Vertriebsketten

Die Besteuerung von Mehrzweck-Gutscheinen innerhalb von Vertriebsketten ist grundsätzlich aus umsatzsteuerrechtlicher nicht anders zu behandeln wie außerhalb von Vertriebsketten. Auch hier wird lediglich von einem Zahlungsmitteltausch ausgegangen, d.h. dass sowohl die Übertragung von Unternehmen A an Unternehmen B als auch die Ausgabe von Unternehmen B an Kunde C nicht der Umsatzsteuer unterliegt. Handelt der Gutscheinhändler im fremden Namen liegt nach Ansicht der Finanzverwaltung eine Vergütung für eine steuerbare Vermittlungsleistung des Gutscheinhändlers an den leistenden Unternehmer vor. Handelt Unternehmen B im Namen des ausstellenden bzw. übertragenden Unternehmers A, so ist nach A 3.17 Abs. 11 S. 5 UStAE im Zeitpunkt der Übertragung und Ausgabe an den Kunden C eine Vermittlungsleistung erbracht worden. Der Ort der Vermittlungsleistung bestimmt sich nach § 3a Abs. 2 UStG. Sofern der Gutscheinhändler in eigenen Namen handelt, ist grundsätzlich von einer steuerbaren Leistung an den ausstellenden Unternehmer auszugehen.

### Kritische Analyse

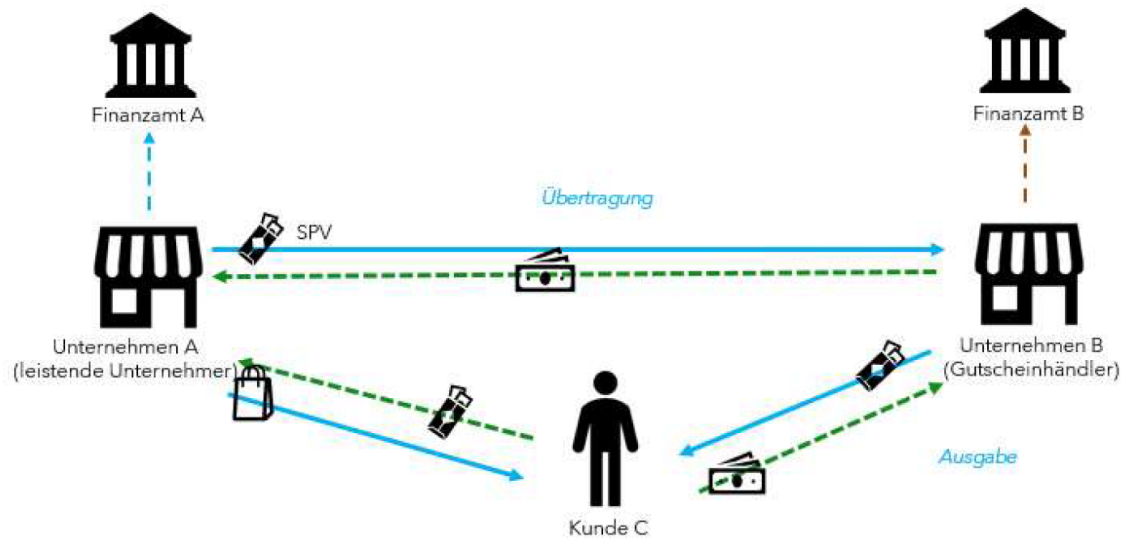
#### *Begrifflichkeiten*

Übergreifend lässt sich hinsichtlich der Begriffsdefinitionen eine Abweichung zum Gesetzestext erkennen. Dort ist in § 3 Abs. 14 S.2 und 3 UStG festgehalten, dass die Übertragung eines Gutscheins einer Leistungsfiktion unterliegt. Diese Fiktion bezieht sich auf den Verkauf an den Endkunden. Dem steht die Definition des BMF gegenüber, dass eine Übertragung den Verkauf eines Gutscheins zwischen Unternehmern darstellt. Das hätte zur Folge, dass der Verkauf, sprich die Ausgabe eines Gutscheins, an einen Kunden gar nicht der Leistungsfiktion unterliegt. Der Ansicht, dass die Begriffsdefinition seitens des BMF keine Einschränkung der gesetzlichen Norm darstellen soll, ist zuzustimmen.<sup>127</sup> Jedoch ist eine Anpassung der Wortwahl im BMF-Schreiben naheliegend, da hier eine widersprüchliche Rechtsauffassung vorliegt.

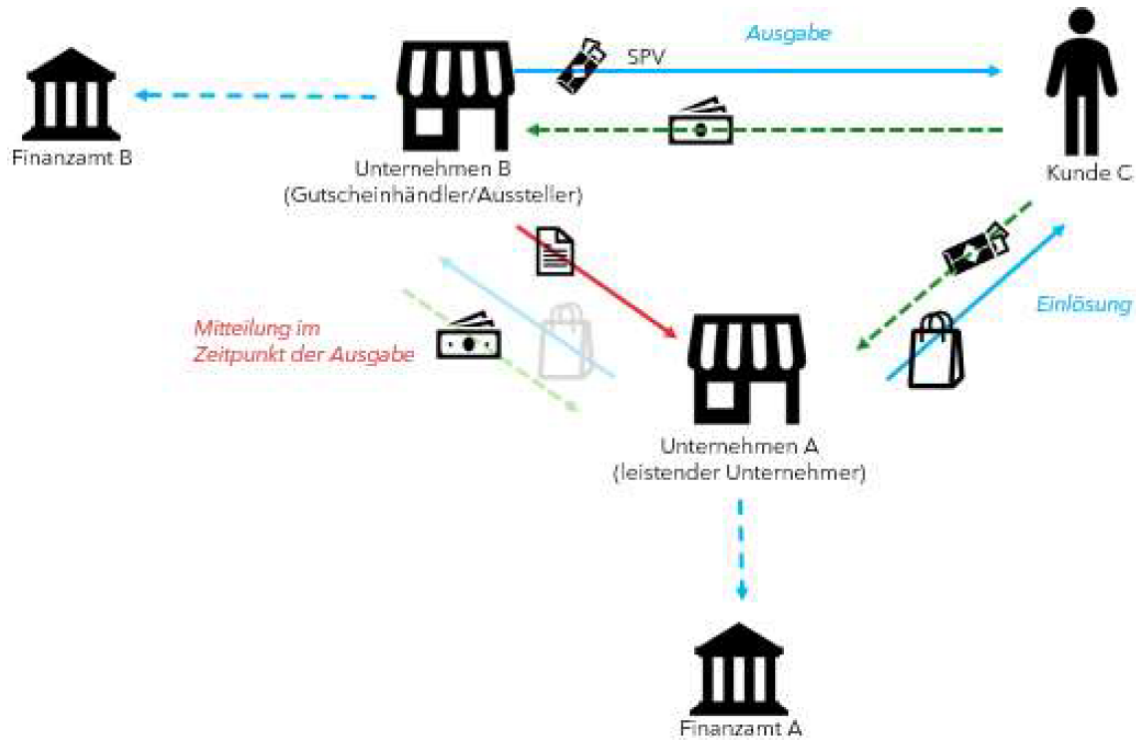
#### *Nachträgliche Veränderung der Gegebenheiten*

Wie bereits unter Punkt 1.3.4 angesprochen, stellt sich auch bei der Ausgabe von Gutscheinen innerhalb von Vertriebsketten die Frage, wie mit Gutscheinen zu verfahren ist, die beispielsweise vor einem Sortimentswechsel ausgegeben und dementsprechend nicht mehr als Einzweck-Gutschein

<sup>127</sup>Vgl. Becker, „Behandlung von Gutscheinen im Umsatzsteuerrecht“, S. 225.



**Abbildung 8:** Einweg-Gutscheine in Vertriebsketten (Handeln im eigenen Namen).  
Eigene Darstellung.

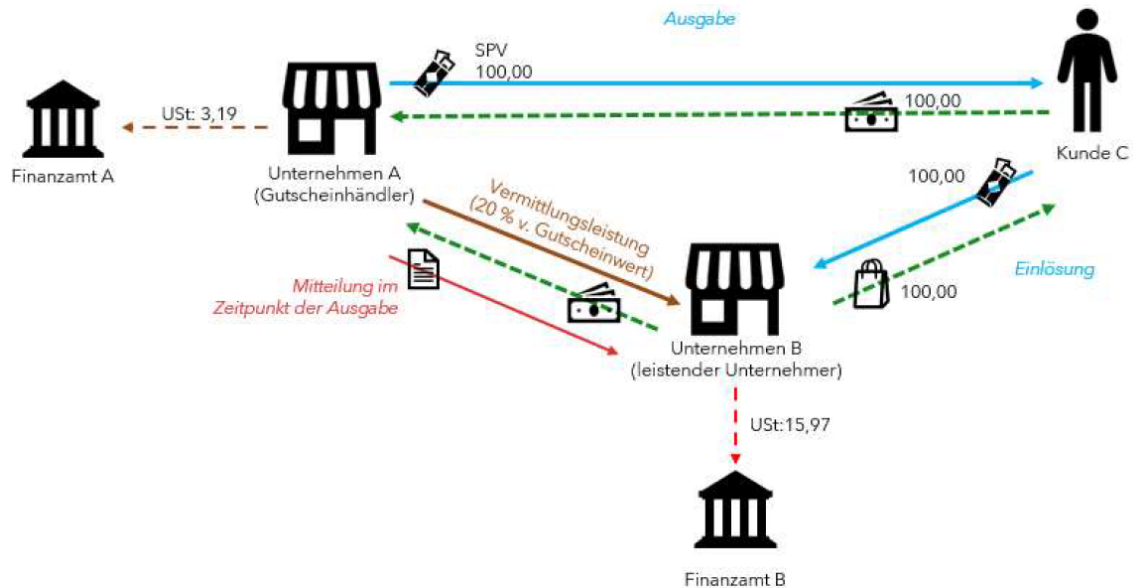


**Abbildung 9:** Einweg-Gutscheine in Vertriebsketten (Handeln in eigenen Namen) bei abweichendem leistendem Unternehmer.  
Eigene Darstellung.

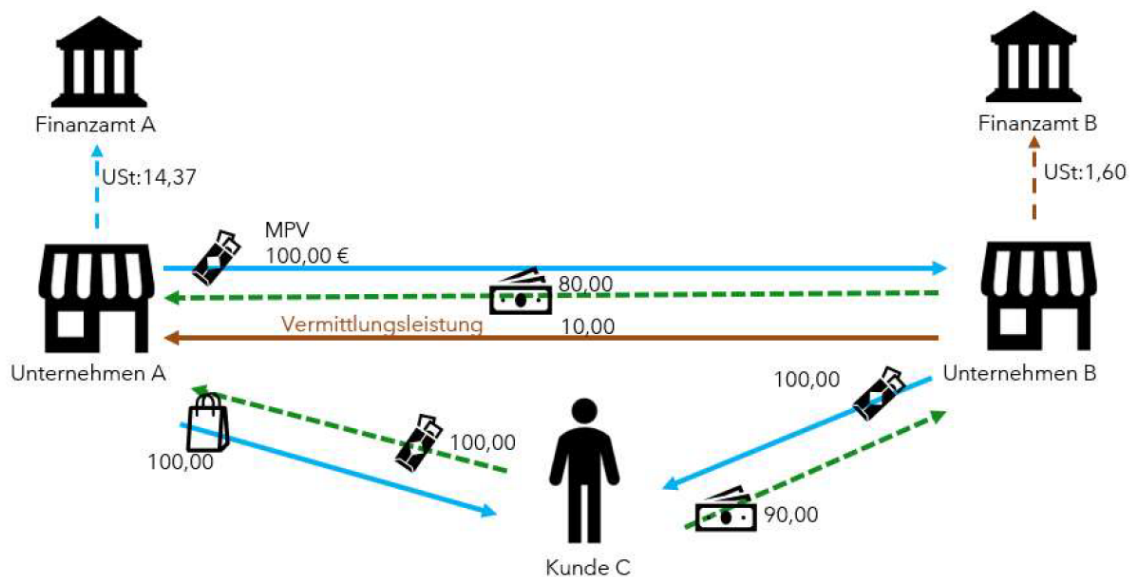
zu klassifizieren sind. Da das BMF-Schreiben hierzu den maßgeblichen Leistungszeitpunkt die Ausgabe vorgibt, sollte m.E. durch eine nachträgliche Änderung keine Anpassung hinsichtlich der Besteuerung mehr vorzunehmen sein.

*Meldepflicht bei Einweg-Gutscheinen in Vertriebsketten*

Damit die Meldepflicht des leistenden Unternehmers der fingierten Leistung im Ausgabezeitpunkt ordnungsgemäß erfolgen kann, fordert die Finanzverwaltung eine dementsprechende Mitteilung des ausstellenden Unternehmers an den leistenden Unternehmer. Das bedeutet, dass der leistende Unternehmer hinsichtlich seiner Steuerschuld vom ausstellenden Unternehmer abhängig ist. Fraglich ist, welche Rechtsfol-



**Abbildung 10:** Einzweck-Gutscheine in Vertriebsketten (Handeln in fremden Namen).  
Eigene Darstellung.



**Abbildung 11:** Mehrzweck-Gutscheine in Vertriebsketten.  
Eigene Darstellung.

gen eintreten, wenn diese Mitteilung unvollständig ist oder insgesamt unterlassen wird. Im Zweifelsfall erfährt der leistende Unternehmer erst von seiner Steuerschuld, wenn der jeweilige Gutschein bei ihm eingelöst wird. Jedoch entsteht die Steuerschuld unabhängig von der Kenntnislage im Ausgabezeitpunkt an den Kunden. Folglich müssen solche Pflichten vertraglich geregelt werden, um daraus entsprechende finanzielle Nachteile zivilrechtlich gegen den Gutscheinaussteller zu begründen.<sup>128</sup> Die Form der Mitteilung wird seitens der Fi-

nanzverwaltung nicht spezifiziert. Daher könnte bei Anwendung des umsatzsteuerlichen Gutschriftverfahrens gemäß § 14 Abs. 2 S. 2 UStG die Rechnung im Regelfall die Funktion als Mitteilung innehaben.<sup>129</sup>

#### *Annahme einer Vermittlungsleistung bei Mehrzweck-Gutscheinen*

Das BMF sieht pauschal eine Vermittlungsleistung bei Vertriebsketten mit Mehrzweck-Gutscheinen. Diese Auffassung

<sup>128</sup>Vgl. Huschens, „Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheine - Die zu erwartende Rechtsauffassung der Verwaltung“, S. 51.

<sup>129</sup>Vgl. Hammerl und Fietz, „Umsatzsteuerliche Behandlung von Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen“, S. 3544.

wird jedoch ungeachtet der Frage nach den zugrunde liegenden vertraglichen Vereinbarungen getroffen.

Insbesondere die Annahme einer Vermittlungsleistung bei einem Mehrzweck-Gutschein im eigenen Namen scheint fraglich zu sein. Das BMF spricht zwar in A 3.17 Abs. 10 S. 3 UStAE nur noch von einer „steuerbare[n] Leistung“, jedoch ist nicht erkennbar, worin diese konkret liegen soll, wobei im Entwurf noch das Wort „Vermittlungsleistung“ genannt wurde. Art. 30b Abs. 2 MwStSystRL spricht hier von Vertriebs- oder Absatzförderungsleistungen. Vergleicht man die Ausführungen zu Vermittlungsleistungen in A 3.7 Abs. 1 S. 3 UStAE ist eine verallgemeinerte Annahme seitens der Finanzverwaltung inkonsistent. Eine entsprechende Begründung ist im BMF-Schreiben<sup>130</sup> nicht genannt. Insbesondere in Fällen, in denen ein Unternehmer Mehrzweck-Gutscheine erwirbt, um sie auf eigene Rechnung weiter an Kunden zu veräußern, liegt m.E. und nach Literaturmeinung keine Vermittlungsleistung vor.<sup>131</sup> Zur Schaffung der Rechtssicherheit sollte hier eine Klarstellung dahingehend erfolgen, dass nicht pauschal von einer Vermittlungsleistung auszugehen ist.<sup>132</sup> Diese von der Finanzverwaltung abweichende Beurteilung könnte im Falle einer Betriebsprüfung vom Zwischenhändler durch Vertragsunterlagen oder dem dahinterstehenden Geschäftsvorgang dargestellt werden können.

Für die Vermittlungsleistung müsste sich eine Pflicht zur Erteilung einer Rechnung nach § 14 Abs. 2 UStG ergeben, wobei davon auszugehen ist, dass diese lediglich einen informellen Charakter aufweist. Dabei erstaunt es, dass das BMF hinsichtlich der Vermittlungsleistung nicht auf die Pflicht zur Rechnungsstellung nicht eingeht.<sup>133</sup>

#### *Grenzüberschreitende Vertriebsketten bei Mehrzweck-Gutscheinen*

Der Ort der Vermittlungsleistung ist nach Auffassung der Finanzverwaltung nach § 3a Abs. 2 UStG zu bestimmen. Das heißt der Ort ist am Sitz des Leistungsempfängers. In dem Fall, dass Gutscheinaussteller und Gutscheinhändler ihren Sitz in unterschiedlichen Mitgliedsstaaten haben, müsste es regelmäßig zu einer Umkehr der Steuerschuld nach § 13b Abs. 1 i.V.m § 13b Abs. 5 UStG kommen. Problematisch könnte es in der Praxis dahingehend werden, dass der Gutscheinaussteller zum Steuerschuldner für eine Leistung wird, die im wörmöglich nicht umfassend bekannt ist und im Zweifel der

Höhe nach nicht einmal zu definieren ist. Ohne eine Information seitens des Gutscheinhändlers könnte eine Besteuerung dieser Vermittlung nicht erfolgen.<sup>134</sup>

#### 4.3. Temporäre Senkung der Steuersätze

Die mit dem Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz<sup>135</sup> beschlossene temporäre Steuersatzsenkung für den Zeitraum vom 1.7.2020 bis 31.12.2020 auf 16 % bzw. 5 % wirkt sich demzufolge auch auf die umsatzsteuerliche Behandlung von Einzweck-Gutscheinen aus. Die Ausgabe und das Einlösen von Mehrzweck-Gutscheinen sind aufgrund der oben beschriebenen Behandlung unkritisch. Übergreifendes Ziel der Steuersatzsenkung ist die Kaufkraft zu stärken und dementsprechend die Wirtschaft zu beflügeln.<sup>136</sup> Ein Anreiz sollte dahingehend geschaffen werden, Geld nicht etwa zu sparen, sondern in hochwertige Konsumgüter oder Dienstleistungen zu investieren.<sup>137</sup> Jeweils am 30.6.2020<sup>138</sup> und 4.11.2020<sup>139</sup> wurden BMF-Schreiben zur Steuersatzsenkung veröffentlicht, die unter anderem Stellung hinsichtlich der Auswirkungen auf die Einlösung von Einzweck-Gutscheinen nehmen. Trotzdem bleiben die in diesem Zeitraum getätigte Umsätze mit Einzweck-Gutscheinen problembehaftet.

##### 4.3.1. Abgrenzung einer Anzahlung von einem Gutschein

Die Chance mit der Ausgabe von Einzweck-Gutscheinen die temporäre Steuersatzsenkung über das Jahresende zu sichern, wird in einem Beitrag von Kathrin Feil und Ursula Slapio diskutiert. Dabei wird verkürzt das folgende Szenario dargestellt: Die beschlossene Steuersatzsenkung führt bei einem Unternehmer zu einer massiven Nachfragesteigerung, die bis zum Jahresende tatsächlich nicht mehr bedient werden kann.<sup>140</sup> Infolgedessen unterliegen diese Leistung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG wieder dem erhöhten Steuersatz, da die Entstehung der Steuer an den Zeitpunkt der Leistungserbringung (Verwirklichung des Vorgangs) anknüpft.<sup>141</sup> Auch eine vorzeitige Zahlung bis Ablauf des Jahres 2020 würde kein anderes Ergebnis erzielen. Zwar entsteht die Steuer gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 4 UStG im Zeitpunkt der Vereinnahmung, jedoch müsste diese nach § 27 Abs. 1 S. 2,3

<sup>134</sup>Vgl. Meißner, „Praxisprobleme bei Mehrzweckgutscheinen in (grenzüberschreitenden) Vertriebsketten“, S. 917.

<sup>135</sup>Deutscher Bundestag, „Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfemaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz)“ BGBl. I Nr. 31 (2020): 1512–1516.

<sup>136</sup>Vgl. Deutscher Bundestag, „Gesetzesentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD: Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfemaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz)“ BT-Drs. 19/20058, S. 1.

<sup>137</sup>Vgl. Andreas Erdbrügger, „Die temporäre Senkung der Umsatzsteuersätze - Fluch oder Segen?“ UR (2020): 485–491, S. 486.

<sup>138</sup>BME, „Schr. v. 30.6.2020 - III C 2 - S 7030/20/10009 :04, DOK 2020/0610691“, Rn. 30.

<sup>139</sup>BME, „Schr. v. 4.11.2020 - III C 2 - S 7030/20/10009 :016, DOK 2020/1074476.“ BStBl. I (2020): 1129, Rn. 5-6.

<sup>140</sup>Vgl. Ursula Slapio und Kathrin Feil, „Temporäre Senkung der Mehrwertsteuersätze - Gestaltungsmöglichkeiten durch Ausgabe von Einzweck-Gutscheinen?“ UR (2020): 703–706, S. 703-704.

<sup>141</sup>Vgl. Carsten Leipold, „§ 13 UStG.“ In Sölch/Ringleb Umsatzsteuergesetz, Rn. 40.

<sup>130</sup>Vgl. BMF, „Schr. v. 2.11.2020 - III C 2 - S 7100/19/10001 :002, DOK 2020/1051603“, S. 9.

<sup>131</sup>Vgl. André Meißner, „Praxisprobleme bei Mehrzweckgutscheinen in (grenzüberschreitenden) Vertriebsketten: Zugleich eine erste Auseinandersetzung mit dem BMF-Schreiben v. 2.11.2020.“ UR (2020): 914–918, S. 916; Deutscher Industrie- und Handelskammertag e.V. et al., „Stellungnahme zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen“, S. 11.

<sup>132</sup>Vgl. Deutscher Industrie- und Handelskammertag e.V. et al., „Stellungnahme zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen“, S. 11-13.

<sup>133</sup>Vgl. Gerhards, „Gutscheine im Umsatzsteuerrecht - BMF-Schreiben vom 2.11.2020“, S. 311.

UStG auf den Steuersatz der tatsächlichen Leistungserbringung korrigiert werden.

Daher wird in Erwägung gezogen mit Hilfe der gesetzlichen Regelung zur Besteuerung von Einzweck-Gutscheinen den temporär gesenkten Steuersatz für eine bereits bestellte bzw. in Auftrag gegebene Leistung zu sichern, auch wenn die tatsächliche Leistungserbringung erst nach dem 31.12.2020 erfolgt. Unter der Annahme, dass die Kriterien eines Einzweck- Gutscheins nach § 3 Abs. 14 UStG vorliegen, wird dieser bei Erwerb als fiktive Leistung behandelt und wäre dementsprechend dem ermäßigten Steuersatz zu unterwerfen. Diese Möglichkeit wäre konform mit der Systematik des Umsatzsteuergesetzes und würde sich m.E. auch in der Zielsetzung des Gesetzgebers wiederfinden.<sup>142</sup> Wie angedeutet ist die Intension, dass Konsumenten in hochpreisige Leistungen investieren, eine steigernde Auswirkung auf Konsumgüter und Dienstleistungen des täglichen Bedarfs dürfte kaum von Relevanz sein.<sup>143</sup> Wirtschaftlich gesehen sollte die gesenkte Umsatzsteuer folglich auch den Konsumenten zugutekommen, die sich grundsätzlich innerhalb dieses Zeitfensters für eine Investition entschieden haben.

Das BMF vertritt dagegen eine konträre Auffassung. Im Schreiben vom 4.11.2020 vertritt die Finanzverwaltung die Auffassung, dass 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.“ Weiter differenziert die Finanzverwaltung einen Einzweck-Gutschein und eine Anzahlung bezugnehmend auf den Leistungsgegenstand. Dabei sei der Leistungsgegenstand beim Einzweck-Gutschein lediglich bestimmbar, wohingegen bei der Anzahlung dieser inhaltlich genau bestimmt ist. Zudem hätte der Erwerber keinen Einfluss den Leistungszeitpunkt zu wählen oder zu beeinflussen.<sup>144</sup> Das als „Gutschein“ benannte Dokument für einen verbindlich bestellten Gegenstand sei als eine Art Zahlungsnachweis anzusehen.<sup>145</sup>

Fraglich ist, ob die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung richtig ist. Werden die jeweiligen Voraussetzungen miteinander verglichen, so fordern beide, dass der Ort der Leistung und die geschuldete Steuer feststehen. Zudem hat die zu erbringende Leistung zumindest bestimmbar zu sein. Die vom BMF dargelegten Kriterien finden sich nicht im Gesetz wieder. Die Ausstellung eines Gutscheins mit einer konkreten Leistung dürfte in der Praxis nicht unüblich sein. Weswegen

dies im Zusammenhang mit der Steuersatzsenkung und eines verbindlich bestellten Neuwagens oder einer Werklieferung ausgeschlossen ist, ist nicht nachvollziehbar. Aufgrund der dargelegten Ähnlichkeiten hinsichtlich der Kriterien ist davon auszugehen, dass sich die Finanzgerichte und der BFH mit der Abgrenzung möglicherweise näher befassen müssen, da die Meinung in der Literatur vertreten wird, dass sich die Finanzämter kreativ zeigen könnten, um die Besteuerung mit 16 % zu verneinen.<sup>146</sup>

#### 4.3.2. Restaurantdienstleistungen

Eine Unterscheidung zwischen dem Regelsteuersatz unterliegenden Restaurations- oder Verpflegungsdienstleistung und den ermäßigt besteuerten Lieferungen von Nahrungsmitteln ist oftmals problembehaftet.<sup>147</sup> Eine Restaurant- und Verpflegungsdienstleistung wird in Art. 6 Abs 1 MwStVO als Abgabe zubereiteter oder nicht zubereiteter Speisen oder Getränke in Kombination mit ausreichenden unterstützenden Dienstleistungen, wobei dieser in der Gesamtbetrachtung überwiegt, definiert. Der Großteil gastronomischer Betriebe gibt zudem Restaurantgutscheine aus. Diese wurden im ersten Lockdown im Frühjahr 2020 sowie im zweiten Lockdown ab November 2020 von den Gastwirten intensiv beworben, um Liquiditätseinbußen aufgrund eingebrochener Umsätze teilweise kompensieren zu können.

Für die durch die Corona-Krise stark betroffene Gastronomiebranche wurde bereits mit dem mit ersten Corona-Steuerhilfegesetz eine Umsatzsteuerermäßigung von 19 % auf 7 % vom 1.7.2020 bis 30.6.2021 für die Abgabe von Speisen beschlossen.<sup>148</sup> Weiter wurden diese noch aufgrund der branchenübergreifenden Steuersatzsenkung angepasst.<sup>149</sup> Mit dem dritten Corona-Steuerhilfegesetz wurde die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die Speiseabgabe bis 31.12.2022 verlängert.<sup>150</sup> Die folgende Tabelle 1 soll eine Übersicht geben, wann für welchen Umsatz welcher Steuersatz anzuwenden ist.

Dabei war es der Finanzverwaltung offensichtlich ein Anliegen explizit die Würdigung von Gutscheinen für Restaurantleistungen im Schreiben vom 4.11.2020<sup>151</sup> aufzuführen. Im Zeitpunkt der Veröffentlichung dieses Schreibens war eine weitere Fristverlängerung noch nicht beschlossen. Daher wird im Folgenden die im BMF-Schreiben genannte Frist bis

<sup>142</sup>Vgl. Rust und Tillmanns, „Zu der umsatzsteuerlichen Behandlung von Einzweck-Gutscheinen im Lichte der vorübergehenden Mehrwertsteuersenkung“, S. 19.

<sup>147</sup>Vgl. Christoph Wäger, „§ 3a UStG.“ In Sölch/Ringleb Umsatzsteuergesetz (München: C.H. Beck oHG), 90. EL:Rn. 174.

<sup>148</sup>Vgl. Deutscher Bundestag, „Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Corona-Steuerhilfegesetz).“ BGBl. I Nr. 30: 1385-1386, S. 1385.

<sup>149</sup>Deutscher Bundestag, „Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz)“, S. 1514.

<sup>150</sup>Vgl. Deutscher Bundestag, „Drittes Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise.“ BGBl. I Nr. 10 (2021): 330-331.

<sup>151</sup>Vgl. BMF, „Schr. v. 4.11.2020 - III C 2- S 7030/20/10009 :016, DOK 2020/1074476“, Rn. 6.

<sup>142</sup>Vgl. Michael Rust und Jochen Tillmanns, „Zu der umsatzsteuerlichen Behandlung von Einzweck- Gutscheinen im Lichte der vorübergehenden Mehrwertsteuersenkung.“ USt direkt digital, Nr. 21 (2020): 17–19, S. 18.

<sup>143</sup>Erdbrügger, „Die temporäre Senkung der Umsatzsteuersätze - Fluch oder Segen?“, S. 486.

<sup>144</sup>Vgl. BMF, „Schr. v. 4.11.2020 - III C 2- S 7030/20/10009 :016, DOK 2020/1074476“, Rn. 5.

<sup>145</sup>Vgl. Rust und Tillmanns, „Zu der umsatzsteuerlichen Behandlung von Einzweck-Gutscheinen im Lichte der vorübergehenden Mehrwertsteuersenkung“, S. 17.

**Tabelle 1:** Übersicht der geltenden Steuersätze bei Restaurantdienstleistungen.

Vgl. Rüdiger Weimann, „Umsatzsteuer: Befristete Absenkung der USt für Gastronomen - Checkliste, Fälle und Praxistipps.“ BBP (2020): 179–183, S. 179.

	bis 30.06.20	1.7.20 – 31.12.20	1.1.21 – 31.12.22	ab 01.01.23
Speisen zum Verzehr an Ort und Stelle	19%	5%	7%	19%
Speisen „to go“	7%	5%	7%	7%
Getränke (Grundsatz)	19%	16%	19%	19%
Getränke (Milch und Milchmodgetränke)	7%	5%	7%	7%

1.7.2021 verwendet. Eine dahingehende Korrektur ist zum heutigen Zeitpunkt noch nicht erfolgt, jedoch sollte die Angabe 1.7.2021 problemlos auf 1.1.2023 angepasst werden können.

Demnach sollen Gutscheine, welche vor dem 1.7.2020 ausgegeben wurden als Einzweck- Gutscheine gewürdigt werden, auch wenn deren Einlösung im Zeitraum vom 1.7.2020 bis 30.6.2021 erfolgt. Aufgrund der unterschiedlichen Steuersätze für Speisen und Getränke geht die Finanzverwaltung bei der Ausgabe von Gutscheinen grundsätzlich von Mehrzweck-Gutscheinen aus, mit der Folge, dass diese im Zeitpunkt der tatsächlichen Leistungserbringung und dem dann gültigen Steuersatz versteuert werden. Eine Klassifizierung als Einzweck-Gutschein im Zeitraum vom 1.7.2020 bis 30.6.2021 sei nur dann möglich, wenn der Gutschein sich explizit auf den Bezug von Speisen oder Getränken bezieht.<sup>152</sup>

Zusammenfassend hängt laut Finanzverwaltung die umsatzsteuerliche Würdigung der Ausstellung und Einlösung des Gutscheins davon ab, ob

- der Gutschein sowohl für Speisen als auch für Getränke gilt
- der Gutschein ausschließlich für Speisen bzw. ausschließlich für Getränke gilt
- der Gutschein unbefristet gilt oder bis zu einem bestimmten Zeitpunkt eingelöst werden muss.

Regelmäßig werden im Gastronomiebereich zwei Arten von Gutscheinen ausgegeben. Zum einen die klassischen Nennwertgutscheine über einen bestimmten Betrag, welcher in der Regel für Speisen als auch für Getränke gilt. Zum anderen werden oftmals Gutscheine über Aktionen wie z.B. Themenbuffets oder Frühstücksbrunch ausgestellt. Bei zweiteren sind die beinhalteten Leistungen und deren Steuer insoweit dem Grunde nach bestimmt, sodass § 3 Abs. 14 UStG greift und ein Einzweck-Gutschein vorliegt. Der Ort der Restaurationsleistung bestimmt sich nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. b UStG und liegt dort, wo sie tatsächlich vom Unternehmer erbracht wird.

Folglich ist bei einer Gestaltung dahingehend, dass Nennwertgutscheine nur für Speisen ausgegeben werden, ein Umsatzsteuer-Vorteil von bis zu 14 % möglich. Insbesondere gegen Ende der Frist, könnte dieser Vorteil genutzt werden. Jedoch werden die meisten Gastronomen kaum einen Nennwertgutschein ausgeben und diesen auf das Essen vor Ort

<sup>152</sup>Vgl. BMF, „Schr. v. 4.11.2020 - III C 2 - S 7030/20/10009 :016, DOK 2020/1074476“, Rn. 6.

beschränken. In der Corona-Krise wurde das Essen-to-go ein Instrument, um einen Bruchteil der normalen Umsätze generieren zu können und wurde von den Kunden auch angenommen. Daher dürften in der Praxis dem Grunde nach regelmäßige Mehrzweck- Gutscheine vorliegen.

#### 4.3.3. Zuzahlungen bei Einlösung des Einzweck-Gutscheins

Weitere Unklarheit hinsichtlich Einzweck-Gutscheine bestehen, wenn seitens des Kunden eine Zuzahlung bei Einlösung nach dem 31.12.2020 geleistet wird. Zweifelhaft ist, ob diese Zuzahlung dann mit dem aktuell gültigen Steuersatz oder dem zum Zeitpunkt des Kaufs des Gutscheins gültigen Steuersatz zu besteuern ist. Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist die Zuzahlung des Gutscheininhabers mit dem im Zeitpunkt der Gutscheineinlösung geltenden Steuersatz zu versteuern. Diese Auffassung wird jedoch ohne weiterführende Begründung dargelegt.<sup>153</sup> M.E. stößt diese Ansicht zu Recht auf kritische Stimmen in der Literatur.<sup>154</sup> Wie bereits öfters erwähnt wird in § 3 Abs. 14 S. 2 UStG eine Fiktion erschaffen, dass die mit dem Gutschein zusammenstehende Leistung als erbracht gilt. Folgt man dementsprechend der Auffassung des BMF, so müsste davon auszugehen sein, dass die Zuzahlung mit einem anderen Steuersatz als eigenständige Leistung i.S.d. § 3 UStG zu würdigen ist. Jedoch wird kein weiterer Gegenstand geliefert.<sup>155</sup> Die Zuzahlung müsste eigentlich eine Änderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 1 S. 1 UStG darstellen, da diese sowohl eine nachträgliche Entgeltminderung als auch -erhöhung umfasst.<sup>156</sup>

Richtig ist jedoch, dass eine Behandlung nach § 17 UStG weitreichende Gestaltungsmöglichkeiten ermöglicht.<sup>157</sup> Wird ein Einzweck-Gutschein zum gesenkten Steuersatz gekauft

<sup>153</sup>Vgl. BMF, „Schr. v. 30.6.2020 - III C 2 - S 7030/20/10009 :04, DOK 2020/0610691“, Rn. 30.

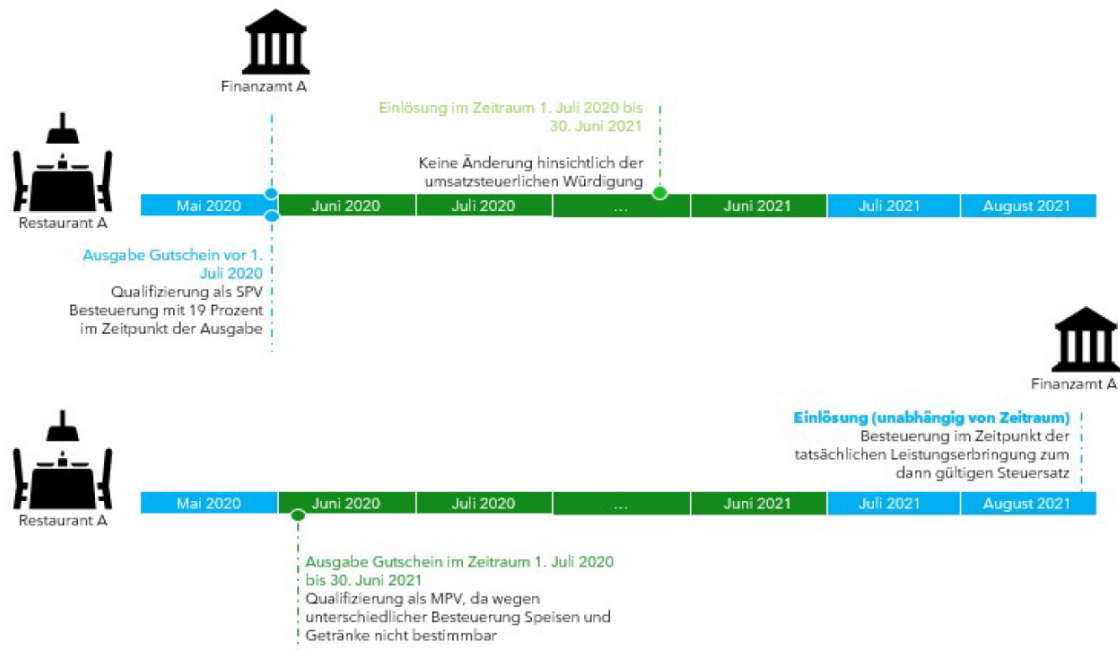
<sup>154</sup>Vgl. Karl-Hermann Eckert, „Die Gutscheinregelung im Zusammenhang mit der Absenkung der Umsatzsteuer.“ USt direkt digital, Nr. 19 (2020): 15–16, S. 16; Rust und Tillmanns, „Zu der umsatzsteuerlichen Behandlung von Einzweck-Gutscheinen im Lichte der vorübergehenden Mehrwertsteuersenkung“, S. 19; Slapio und Feil, „Temporäre Senkung der Mehrwertsteuersätze - Gestaltungsmöglichkeiten durch Ausgabe von Einzweck-Gutscheinen?“, S. 704; Gerhards, „Gutscheine im Umsatzsteuerrecht - BMF-Schreiben vom 2.11.2020“, S. 317.

<sup>155</sup>Slapio und Feil, „Temporäre Senkung der Mehrwertsteuersätze - Gestaltungsmöglichkeiten durch Ausgabe von Einzweck-Gutscheinen?“, S. 704.

<sup>156</sup>Vgl. Christian Korn, „§ 17 UStG.“ In Bunjes UStG (München: C.H. Beck oHG), Rn. 24.

<sup>157</sup>Vgl. Rust und Tillmanns, „Zu der umsatzsteuerlichen Behandlung von Einzweck-Gutscheinen im Lichte der vorübergehenden Mehrwertsteuersenkung“, S. 19.





**Abbildung 12:** Würdigung von Restaurantgutscheinen gemäß BMF-Schreiben vom 4.11.2021. Eigene Darstellung.

(z.B. 50 EUR) und dieser dann für einen Gegenstand mit weitaus höherem Wert nach dem 31.12.2020 eingesetzt (z.B. 5.000 EUR), so ist die Zuzahlung dem gesenkten Steuersatz ebenfalls zu unterwerfen. Im Hinblick auf die allgemeine Verjährungsvorschrift nach § 195 BGB könnte folglich die temporäre Steuersatzsenkung im Zusammenhang mit einem Einzweck-Gutschein bis 31.12.2023 genutzt werden. Diese Herangehensweise könnte der Finanzverwaltung missfallen, da hier die Zuzahlung nicht mehr im Verhältnis zu der fiktiv ausgeführten Leistung steht. Ob und wie weit diese Gestaltungsmöglichkeit in der Praxis tatsächlich in Anspruch genommen wird ist unklar. Wie eingangs erwähnt ist der Einsatz von Gutscheinen Großteiles im Einzelhandel bzw. Privatkundenbereich anzutreffen. Ein potenzieller Gestaltungsschaden im hohen Maße könnte sich daher m.E. in Grenzen halten. In den wenigsten Fällen dürfte den Konsumenten die Klassifizierung ihres gekauften Gutscheins als auch deren umsatzsteuerliche Würdigung in diesem Ausmaß bekannt sein, so dass dieser daraus eine dementsprechende Steuergestaltung erkennt.

Es ist jedoch nicht von der Hand zu weisen, dass die fiktive Leistung für den Gutschein und deren Gegenleistung (Entgelt) mit einer derartigen Zuzahlung im genannten Beispiel unverhältnismäßig ist. Dahingehend wäre eine Überlegung, ob ab einem bestimmten Zuzahlungsbetrag dieser sich tatsächlich auf einen neuen Umsatz i.S.d. § 3 UStG bezieht und dieser in der Folge dem aktuell geltenden Steuersatz zu unterwerfen ist. Jedoch könnte diese Überlegung zum einen schwer im Einklang mit dem Umsatzsteuergesetz und den dort verankerten Grundsätzen zur Besteuerung von Gutscheinen stehen, und zum andern im Hinblick auf die Umsetzung in der Praxis als nicht praktikabel erweisen. Ins-

gesamt ist festzuhalten, dass die auftretenden Unklarheiten weitreichende Auswirkungen haben, da die Kassensysteme und ERP-Systeme entweder der Verwaltungsauffassung oder der Systematik des Umsatzsteuergesetzes angepasst werden müssen.

#### 4.4. Umsatzsteuerliche Behandlung von COVID-19-Gutscheinen

##### 4.4.1. Ausgangssituation

Das COVID-19-Virus dominiert nach über einem Jahr immer noch die gesamte Weltwirtschaft. Auch wenn in einzelnen Ländern bereits wieder Kulturveranstaltungen stattfinden konnten, so ist dies aktuell in Deutschland noch nicht absehbar. Insbesondere die Reise- und Veranstaltungsbranche wurde dabei schwer getroffen, da eine Leistungserbringung kaum möglich ist und es auch keinen Nachholeffekt geben wird. Um drohenden Insolvenzen dieser Branchen entgegenzuwirken, wurde von der Bundesregierung zwei Gesetze verabschiedet, welche die Ausgabe eines Gutscheins anstelle einer Rückerstattung legitimieren soll.<sup>158</sup> Im Folgenden wird aus Vereinfachungsgründen lediglich auf die Veranstaltungsbranche eingegangen, ein dementsprechendes Pendant findet sich in der Reisebranche.

Voraussetzung zur Anwendung des Gesetzes nach Art. 240 § 5 Abs. 1 EGBGB ist, dass die Eintrittskarte vor dem

<sup>158</sup>Vgl. „Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Pauschalreisevertragsrecht und zur Sicherstellung der Funktionsfähigkeit der Kammern im Bereich der Bundesrechtsanwaltschaft, der Bundesnotarordnung, der Wirtschaftsprüferordnung und des Steuerberatungsgesetzes während der COVID-19-Pandemie“; „Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Veranstaltungsrecht und im Recht der Europäischen Gesellschaft (SE) und der Europäischen Genossenschaft (SCE)“.

08.03.2020 erworben wurde und die Veranstaltung aufgrund der COVID-19-Pandemie nicht stattfinden kann oder konnte. Dabei hat der Wert des Gutscheins den gesamten Eintrittspreis einschließlich etwaiger Vorverkaufsgebühren zu enthalten. Wird der Gutschein jedoch bis Ende des Jahres 2021 nicht eingelöst, so lebt der Gelderstattungsanspruch nach Art. 240 § 5 Abs. 5 EGBGB wieder auf.

#### 4.4.2. Umsatzsteuerliche Würdigung

Der Veranstalter hat als leistender Unternehmer seinem Kunden mit dem Verkauf einer Eintrittskarte eine bestimmte Leistung zu einem bestimmten Zeitpunkt versprochen. Hierbei handelt es sich um eine Anzahlung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 4 UStG, da das Ticket in der Regel nur eine Art Zahlungsbescheinigung darstellt und die in der Zukunft liegende Veranstaltung die erworbene Leistung ist. Anzahlungsrechnungen unterliegen der Ist-Besteuerung, d.h. die Steuer ist in dem Voranmeldungszeitraum abzuführen, in dem das Entgelt vereinnahmt wurde.

Mit Ausfall der Veranstaltung entfällt die Leistung zur Gegenleistung. Aufgrund eines mangelnde Leistungsaustauschs wird grundsätzlich keine Umsatzsteuer geschuldet, da § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG nicht einschlägig ist. Folglich ist die Bemessungsgrundlage aufgrund von Unmöglichkeit der Leistung nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG zu ändern. Grundsätzlich ist diese Vorschrift rein deklaratorisch anzusehen, da aufgrund des fehlenden Umsatzes auch kein Aufwand des Zahlenden zu besteuern ist.<sup>159</sup> Zur Anwendung der Änderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG wird seitens BFH<sup>160</sup> und Finanzverwaltung<sup>161</sup> weiter die tatsächliche Rückzahlung der geleisteten Anzahlung als Voraussetzung für die Berichtigung des Zahlungsempfängers gefordert. Fraglich ist, ob durch die Ausgabe des Gutscheins statt der tatsächlichen Rückzahlung diese Voraussetzung als erfüllt gilt. Der Wille des Gesetzgebers ist durch die Gutscheinausgabe diesen als alternatives Mittel der Rückzahlung für den Veranstaltungspreis anzusetzen. Daher könnte dieser Gedanke auch als Voraussetzung der Rückzahlung im Sinne von § 17 UStG übertragen werden.<sup>162</sup> Weiter wird dieser Gedanke dadurch gestützt, dass der Gutschein nach A 3.17 Abs. 1 UStAE als Instrument angesehen wird, der ganz oder teilweise anstelle einer Geldzahlung verwendet werden kann und somit ein äquivalentes Zahlungsmittel darstellt.<sup>163</sup> In der Konsequenz dürften die Voraussetzungen zur Korrektur der Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG vorliegen und der Veranstalter stünde ein Erstattungsanspruch der

rechtsgrundlos abgeführten Umsatzsteuer gegenüber dem Finanzamt zu. Das Pendant bildet ein Rückforderungsanspruch des Finanzamtes gegenüber dem Leistungsempfänger, sofern dieser Unternehmer nach § 2 UStG ist, hinsichtlich der rechtsgrundlos in Abzug gebrachten Vorsteuer.<sup>164</sup>

Im Zeitpunkt der Unmöglichkeit wird der Gutschein als Ersatzinstrument ausgegeben, d.h. im Zeitpunkt der Korrektur entsteht parallel eine mögliche zweite Leistungsbeziehung. Diese Leistungsbeziehung ist abhängig von der Art des ausgegebenen Gutscheins.<sup>165</sup> Gibt der Veranstalter statt des Rückzahlungsbetrags einen Einzweck-Gutschein i.S.v. § 3 Abs. 14 UStG aus, wird ein steuerbarer und steuerpflichtiger Umsatz generiert. D.h. wirtschaftlich betrachtet wird durch die Ausgabe eines Einzweck-Gutscheins keine Liquidität aus der Umsatzsteuererstattung ermöglicht. Der Veranstalter kompensiert die Erstattung der Änderung der Bemessungsgrundlage im gleichen Voranmeldungszeitraum mit der abzuführenden Umsatzsteuer aus der Ausgabe des Einzweck-Gutscheins. Diese Konstellation würde sich in der Folge auch für den Leistungsempfänger liquiditätsneutral gestalten.

Anders ist dies jedoch, wenn der Veranstalter die Voraussetzungen zur Ausgabe eines Mehrzweck-Gutscheins i.S.v. § 3 Abs. 15 UStG erfüllen kann. Die Umsatzsteuer entsteht erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Leistungserbringung, da erst hier der Ort der Leistung und die geschuldete Steuer bekannt sind. Demnach ist im Ergebnis hier eine Möglichkeit für den Veranstalter gegeben einen Liquiditätsvorteil aus dem Erstattungsanspruch bezüglich der bereits abgeführten Umsatzsteuer des ursprünglich geplanten Leistungsaustauschs zu schaffen, ohne durch Ausgabe des Mehrzweck-Gutscheins einen zweiten steuerbaren Umsatz zu begründen. Wird dieser beim Veranstalter gewonnen Liquiditätsvorteil durch das beschriebene Szenario spiegelbildlich beim Leistungsempfänger betrachtet, so erhält dieser weder die vertraglich versprochene Leistung noch sein gezahltes Entgelt zurück. Zudem verliert über die Berichtigung des § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG sein Recht auf Vorsteuerabzug und muss diesen Betrag an das Finanzamt zurückzahlen.<sup>166</sup>

Gemäß Art. 240 § 5 Abs. 5 EGBGB ist dem Leistungsempfänger gestattet sich den Wert des Gutscheins auszahlen zu lassen, sofern dieser nicht bis zum 31.12.2021 eingelöst wurde. Wurde ein Einzweck-Gutschein ausgegeben, so ergeben sich keine umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen gemäß A 3.17 Abs. 7 UStAE, da die Leistung fiktiv als erbracht gilt und diese bereits im Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins zu versteuern war. Eine Korrekturvorschrift ist hier nicht anwendbar, auch wenn die tatsächliche Leistung nicht erbracht wurde.<sup>167</sup> Weiter ist auch die Nichteinlösung eines Mehrzweck-Gutscheins nach A 3.17 Abs. 13 UStAE umsatzsteuerlich nicht von Bedeutung.

<sup>159</sup>Vgl. Holger Stadie, „§ 17 UStG.“ In Rau/Dürrwächter UStG (Köln: Dr. Otto Schmidt), Rn. 436.

<sup>160</sup>Vgl. BFH, „Urt. v. 2.9.2010 - V R 34/09.“ DStR (2010): 2632-2634, Rz. 21; BFH, „Urt. v. 15.9.2011 - V R 36/09.“ DStR (2011): 2392-2396, Rn. 29.

<sup>161</sup>Vgl. A 17.1 Abs. 7 S. 3 UStAE

<sup>162</sup>Vgl. Rainald Vobbe und Timm Stelzer, „Gutscheine als Liquiditätsquelle: Umsatzsteuerrechtliche Auswirkungen von COVID-19 auf die Reiseverkehrs- und Veranstaltungsbranche.“ DB, Nr. 21 (2020): 1086–1092, S. 1088.

<sup>163</sup>Vgl. Huschens, „Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheine in der USt - Praktische Auswirkungen der ab 01.01.2019 geltenden Neuregelungen“, S. 450.

<sup>164</sup>Vgl. Holger Stadie, „§ 17 UStG.“ In Rau/Dürrwächter UStG, Rn. 434.

<sup>165</sup>Vgl. Stefanie Becker, „Ausgabe von Corona-Gutscheinen“: Umsatzsteuerliche Folgen.“ BC (2020): 202-203, S. 2020.

<sup>166</sup>Vgl. Vobbe und Stelzer, „Gutscheine als Liquiditätsquelle“, S. 1089.

<sup>167</sup>Vgl. Axel Leonard und Martin Robisch, „§ 3 UStG.“ In Bunjes UStG, Rn. 330. Rudolf Hahn, „§ 3 UStG.“ In BeckOK UStG, Rn. 610.

Jedoch stellt sich berechtigterweise die Frage, inwieweit sich dies ändern könnte, da nach dem 31.12.2021 der Erstattungsanspruch in Geld des Leistungsempfängers gegenüber dem leistenden Unternehmer auflebt, d.h. der generierte Umsatz rückabgewickelt wird. Da lediglich bei der Ausgabe eines Einzweck-Gutscheins ein steuerbarer und steuerpflichtiger Umsatz generiert wurde, ist auch nur in diesem Fall beim leistenden Unternehmer die Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG zu ändern.<sup>168</sup>

#### 4.5. Umsatzsteuerliche Behandlung von Städte-Cards unter Berücksichtigung der Gutscheine-Richtlinie

Das BMF hat in A 3.17 Abs. 1 UStAE hat eine Vielzahl von Sachverhalten aufgeführt, welche von der Gutscheine-Definitio als negativ abzugrenzen sind. Unklar ist die Frage, ob bei es sich bei sog. Städte-Cards um einen Gutschein i.S.d. Richtlinie handeln könnte.<sup>169</sup>

Gästekarten sind ein beliebtes Instrument zur Tourismusförderung, welche in der Regel ihren Inhabern das Recht verleihen eine Vielzahl touristischer Attraktionen in einer Stadt (z.B. Eintritt in Museen, Zoos, etc.) in Anspruch zu nehmen. Ergänzt werden diese oftmals durch Rabattcoupons für Restaurants oder den Einzelhandel und um die Nutzung des öffentlichen Nahverkehrs.<sup>170</sup> Die am Städtekartentmodell teilnehmenden Unternehmen profitieren dabei von einer positiven Auswirkung auf ihren Bekanntheitsgrad, während der einzelne Tourist finanzielle Vorteile bezieht. Zusammengefasst bündeln Städtekarten eine mehrere Funktionen: Marketinginstrument, Zahlkarte, Rabattinstrument und ggf. auch Gutschein, woraus jeweils unterschiedliche Rechtsfolgen resultieren könnten.<sup>171</sup> Da die Ausgestaltung bzw. das Geschäftsmodell zur Abgabe einer Städtekarte von Stadt zu Stadt unterschiedlich ist, kann eine grundsätzliche Aussage zur umsatzsteuerlichen Würdigung nicht getroffen werden.

Jedoch wird in der Praxis regelmäßig das sog. Bezahlmodell angewendet. Dieses beinhaltet den Verkauf der Gästekarte von einem Systembetreiber direkt an den Touristen.<sup>172</sup> Dagegen wird beim Gastgebermodell vom Touristen für die Gästekarte kein Entgelt geleistet, sondern wird diese im Rahmen des Beherbergungsvertrags ausgehändigt. Der Systembetreiber erhält hierfür eine Umlage vom Gastgeber.<sup>173</sup> Unter Beachtung verschiedener Faktoren errechnet sich die jeweilige Erlösbeteiligung der Leistungsträger.<sup>174</sup>

<sup>168</sup>Vgl. Suse Martin, „§ 3 UStG.“ In Sölch/Ringleb Umsatzsteuergesetz, 89. EL Juni 2020:Rn. 811.

<sup>169</sup>Alena Kirchingner und Maximilian Dachauer, „Städte-Cards als Gutschein i.S.d. Gutscheine-Richtlinie.“ *ustb* (2021): 22–26, S. 23.

<sup>170</sup>Vgl. Christian Sterzinger, „Umsatzsteuerliche Behandlung von touristischen Gästekarten-Modellen.“ *ustb* (2020): 94–100, S. 23.

<sup>171</sup>Vgl. Hans-Martin Grambeck, „Gäste-Karten - Versuch einer umsatzsteuerlichen Einordnung.“ *MwStR* (2019): 940-942, S. 940.

<sup>172</sup>Vgl. ebd.

<sup>173</sup>Vgl. Grambeck, „Gäste-Karten - Versuch einer umsatzsteuerlichen Einordnung“, S. 942.

<sup>174</sup>Vgl. ebd., S. 940.

<sup>175</sup>In Anlehnung an: ebd.

Da regelmäßig das Gastgebermodell lediglich zu Preisnachlässen berechtigt, soll im Rahmen dieser Arbeit der Fokus auf der umsatzsteuerlichen Würdigung im Zusammenhang mit der Gutscheine-Richtlinie auf dem Bezahlmodell liegen.

Bei Ausgabe der Städtekarte sind zunächst die Leistungsbeziehungen zu identifizieren, da der Systembetreiber in der Regel nicht der Leistungserbringer ist. Der Großteil der Einnahmen werden aufgrund der Zahlungen an die Leistungserbringer nicht beim Systembetreiber verbleiben. Daher ist die Überlegung, ob der Systembetreiber lediglich die Funktion einer Mittelsperson gemäß A 10.4 Abs. 1 S.2 UStAE zuteil wird und die Einnahmen lediglich als durchlaufender Posten gemäß § 10 S. 5 UStG zu klassifizieren sind. Durchlaufende Posten sind Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt. Laufende Rechtsprechung setzt zur Qualifizierung als durchlaufender Posten voraus, „dass unmittelbare Rechtsbeziehungen zwischen zwei Beteiligten bestehen, in die der Unternehmer nur als vermittelnde Person, wie eine Zahlstelle, zwischengeschaltet ist.“<sup>176</sup> Diese Systematik wird in der Regel bei Städtekarten nicht der Fall sein, da die Touristen sich unmittelbar dem Systembetreiber zu einer Zahlung verpflichten. Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass ein Handeln im eigenen Laden auch auf eigenem Namen geschieht. Von einer Vermittlereigenschaft ist nur dann anzunehmen, wenn dem Kunden von vornherein erkennbar ist, dass der Ladeninhaber nicht als Eigenhändler auftritt.<sup>177</sup> Ist demzufolge eine positive Rechtsbeziehung zwischen Systembetreiber und dem Touristen zu bestätigen, ist die Frage zu klären, ob es sich bei der Ausgabe der Städtekarte um einen Mehrzweck-Gutschein handeln könnte.<sup>178</sup>

Interessant ist, dass bereits 2019 BusinessEurope die Frage hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Einordnung von Gästekarten im Bezahlmodell an den Mehrwertsteueraussschuss adressierte.<sup>179</sup> Die Autoren der Anfragen führten mehrere Alternativen zur umsatzsteuerlichen Einordnung und Besteuerung auf:

- (1) Klassifizierung als Mehrzweck-Gutschein
- (2) Klassifizierung als Mehrzweck-Gutschein mit zusätzlicher Margensteuer
- (3) Klassifizierung als Leistungskette

Die Tabelle 2 zeigt, dass bei der Klassifizierung der Städtekarte als Mehrzweck-Gutschein die geringste Umsatzsteuerschuld entstehen würde. Die Ausgabe des Mehrzweck-Gut-

<sup>176</sup>BFH, „Urt. v. 04.05.2011 - XI R 4/09.“ BeckRS (2011): 96066, Rz. 17.

<sup>177</sup>Vgl. Martin Robisch, „§ 1 UStG.“ In Bunjes UStG (München: C.H. Beck oHG), Rz. 98.

<sup>178</sup>Vgl. Kirchingner und Dachauer, „Städte-Cards als Gutscheine i.S.d. Gutscheine-Richtlinie“, S. 24.

<sup>179</sup>Vgl. VAT Committee, „Information Paper v. 3.4.2019: VAT treatment of "city cards".“ <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/20546cf6-42a6-4196-b14f-d875b3826c06/details> (letzter Zugriff: 28. April 2021), S. 2.

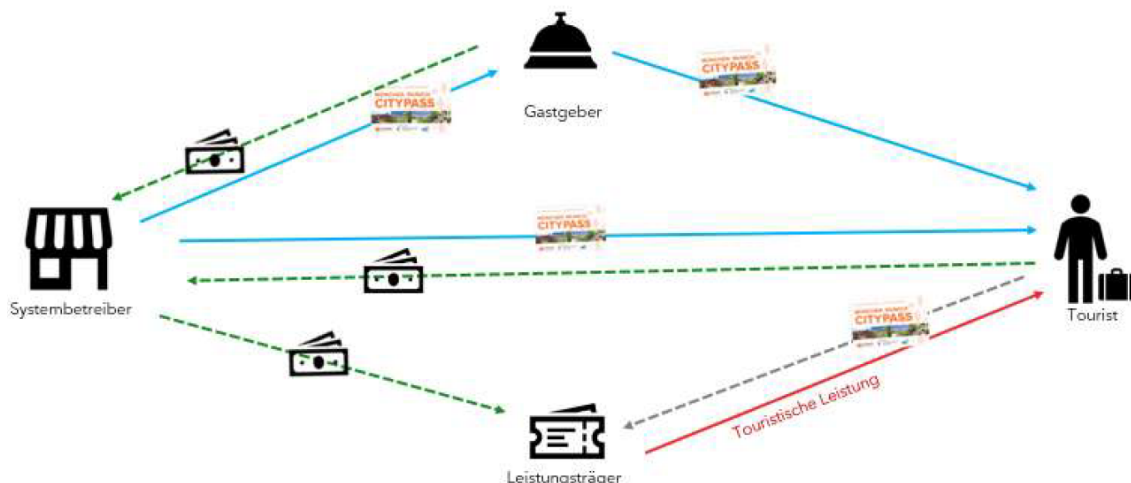


Abbildung 13: Geschäftsmodelle von Gästekarten.<sup>175</sup>

Tabelle 2: Mögliche umsatzsteuerliche Einordnung von Städtekarten.

Vgl. VAT Committee, „Information Paper v. 3.4.2019: VAT treatment of "city cards".“ <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/20546cf6-42a6-4196-b14f-d875b3826c06/details> (letzter Zugriff: 28. April 2021), S.5-7

		Mehrzweck- Gutschein	Mehrzweck- Gutschein mit zusätzlicher Mar- gensteuer	Leistungskette
Ausgabe der Städtekarte	BMG (in EUR)	500	150	420,17
	Steuersatz	0%	19%	19%
	USt (in EUR)	0	28,5	79,83
	(Brutto)Preis (in EUR)	500	500	500
Einsatz der Städtekarte		Öffentlicher Nahverkehr §12 Abs. 2 Nr.10 UStG	Eintritt Freizeitpark § 12 Abs. 1 UStG	Eintritt Museum § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG
	BMG (in EUR)	93,46	84,03	100
	Steuersatz	7%	19%	0%
	USt (in EUR)	6,54	15,97	0
	(Brutto)Preis (in EUR)	100	100	100
Summe USt		22,51	51,01	102,34

scheins unterliegt gemäß § 3 Abs. 15 UStG aufgrund der nicht feststehenden Steuerschuld erst bei Einlösung der Umsatzsteuer. Wird die Städtekarte für den öffentlichen Nahverkehr und den Eintritt in den Freizeitpark und in das Museum genutzt, kann die Umsatzsteuer in Bezug auf die tatsächlich erbrachte Steuer berechnet werden. Bei der Klassifizierung als Mehrzweck-Gutschein würde sich eine gesamte Steuerbelastung in Höhe von (6,54 + 15,97=) EUR 22,51 ergeben. Bei der Annahme, dass ein Mehrzweck- Gutschein mit einer zusätzlichen Margenbesteuerung vorliegt, ergibt sich im Beispiel ein Umsatzsteuerbetrag in Höhe von EUR 51,01. Dabei wird in diesem Beispiel davon ausgegangen, dass die Marge EUR 150,00 beträgt. Diese berechnet sich aus der Differenz des Ausgabepreises von EUR 500,00 abzüglich der Leistungen (EUR 300,00) und einem Verwaltungsaufwand von EUR 50,00. Betrachtet man die letzte Alternative, sodass jeder Vorgang eine Leistungserbringung darstellt, so würde eine Umsatzsteuerbelastung in Höhe von EUR 102,34 anfallen.

Hier wird bereits davon ausgegangen, dass die Ausgabe der Städtekarte eine Leistungsbeziehung darstellt und diese der Umsatzsteuer unterliegt (USt: EUR 79,83). Hinzu kommt die jeweilige Leistungserbringung aus der Nutzung des öffentlichen Nahverkehrs und den Eintritten (USt: EUR 15,97).

Nach Auffassung des Mehrwertsteuerausschusses ist entscheidend, ob die Städtekarte Merkmale aufweist, um der Definition eines Gutscheins gerecht zu werden. Städtekarte, welche lediglich und ausschließlich zu Preisnachlässen berechtigen, ohne den Zugang zu der Attraktion garantieren, sind keine Gutscheine i.S.d. Gutschein-Richtlinie. Im Übrigen könnten Städtekarten jedoch unter die Gutschein-Richtlinie fallen. Eine Festlegung hinsichtlich eines Einzweck- oder Mehrzweck-Gutscheins ist abhängig von der im Einzelfall abgedeckten Leistungen. Regelmäßig werden neben umsatzsteuerpflichtigen Leistungen auch umsatzsteuerfreie Leistungen durch die Städtekarte ermöglicht. Somit ist im Zeitpunkt der Ausgabe die Bestimmung des Steuersatzes nicht mög-

lich.<sup>180</sup> Gerade im touristischen Bereich ist die Einschlägigkeit der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 20 UStG keine Seltenheit. Die Berechtigung zum Eintritt von Museen, zoologischen Gärten und Theatern ist regelmäßig Teil der jeweiligen Städtekarten.<sup>181</sup> Eine zentraler Hinweis des Mehrwertsteueraussschuss ist, dass bei einer Bündelung von Funktionen, wie beispielsweise Eintrittsberechtigung als auch Beförderungsberechtigung, diese nicht zu einer Differenzierung der Leistungselemente führen solle.<sup>182</sup> Insgesamt erscheint die Beurteilung des Mehrwertsteueraussschusses als nachvollziehbar und stimmig. Unabdingbar ist jedoch eine genaue Analyse des jeweiligen Modells bei der Ausgabe als auch der Funktionen der Städtekarte. Ist das Ergebnis der Analyse die Bestätigung eines Mehrzweck-Gutscheins nach § 3 Abs. 15 UStG, so erfüllt die Ausgabe der Städtekarte durch den Systembetreiber lediglich eine Bargeldersatzfunktion und es liegt ein umsatzsteuerlich irrelevanter Tausch Geld gegen elektronisches Geld vor.<sup>183</sup>

Wird die Städtekarte vom Touristen nicht eingelöst, so könnte die Vorgabe des A 3.17 Abs. 13 S. 2 UStAE zu berücksichtigen sein. Das BMF geht nach A 3.17 Abs. 10 UStAE grundsätzlich bei Mehrzweck-Gutscheinen in Vertriebsketten von einer steuerbaren Leistung des ausstellenden Unternehmers an den leistenden Unternehmer aus. Daher ist bei einem Nichteinsatz der Städtekarte davon auszugehen, dass der Systembetreiber aus dem vollen Kaufpreis die Umsatzsteuer anzumelden und abzuführen hat.

Da Städtekarten eine hohe Popularitätsrate genießen, ist es umso erstaunlicher, dass deren umsatzsteuerliche Behandlung in der Fachliteratur und Rechtsprechung kaum zur Geltung kommen und nicht abschließend geklärt sind. Eine Klassifizierung der Städtekarten als Mehrzweck-Gutscheine ist m.E. plausibel, jedoch ist das einzelne Modell zu analysieren. Sofern eine Eingruppierung als Gutschein zweifelhaft erscheint, ist eine Abstimmung mit dem jeweiligen Finanzamt durch eine verbindliche Auskunft i.S.d. § 89 AO empfehlenswert.

## 5. Thesenförmige Zusammenfassung

Im Folgenden werden die Ergebnisse dieser Arbeit thesenförmig zusammengefasst:

- Gutscheine jeglicher Art werden in mannigfaltigen Branchen verwendet. Insbesondere im Einzelhandel ist der Gutschein ein etabliertes Instrument zur Neukundengewinnung bzw. Stammkundenpflege sowie

Absatzförderung. Die Vielzahl der Gutscheine differenziert sich aus betriebswirtschaftlicher und rechtlicher Sicht über den Verpflichtungsgrad des ausgebenden Unternehmers gegenüber des Gutscheininhabers. Insbesondere die Möglichkeit mit der Ausgabe von Gutscheinen liquide Mittel, ohne sofortige Gegenleistung, zu generieren wurde insbesondere im Zusammenhang mit der Corona-Krise für Unternehmen, die Öffentlichkeit und den Gesetzgeber deutlich.

- Die umsatzsteuerliche Würdigung von Gutscheinen war bis zur Umsetzung der Gutschein-Richtlinie zum 1.1.2019 nicht im nationalen UStG verankert und war in der Vergangenheit geprägt von Rechtsunsicherheiten, vornehmlich in komplexeren Vertriebsketten und/oder grenzüberschreitenden Transaktionen. Eine fehlende Harmonisierung innerhalb der EU-Mitgliedstaaten führten dabei zu Missverhältnissen der Besteuerung. Diese sollten mit der sog. Gutschein-Richtlinie innerhalb der EU eliminiert werden.
- Mit BMF-Schreiben vom 2.11.2020 erfolgte eine Präzisierung hinsichtlich zahlreicher offener Fragestellungen zur Klassifizierung des jeweiligen Gutscheins als auch zur umsatzsteuerlichen Würdigung von Gutscheinen. Die Analyse des BMF-Schreibens zeigt jedoch, dass die zusätzlich von der Finanzverwaltung geforderten Abgrenzungskriterien als Einzweck- bzw. Mehrzweck-Gutscheine durchaus weitere Rechtsunsicherheit mit sich bringen, statt diese zu beheben. Zusammenfassend werden hierbei teilweise vom Gesetz abweichende Anforderungen an die Qualifizierung als Einzweck- bzw. Mehrzweck-Gutscheins gestellt. Diese nationalen Vorgaben scheinen dem gesetzten Ziel einer einheitlichen unionsweiten Lösung nicht gerecht zu werden.
- Die umsatzsteuerliche Würdigung von Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheine außerhalb von Vertriebsketten ist dem Grunde nach der bisherigen Würdigung von sog. (Nenn-)Wertgutscheinen und Waren- oder Sachgutscheinen identisch. Das Vorliegen eines Einzweck-Gutscheins fingiert eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung im Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins. Dagegen wird der Mehrzweck-Gutschein vielmehr als Zahlungsmittel angesehen, der erst im Zeitpunkt der Einlösung der Besteuerung unterliegt. Somit darf es kaum verwundern, dass durch die Analyse insbesondere offene Fragestellungen im Zusammenhang mit Einzweck-Gutscheinen identifiziert wurden. Hervorzuheben sei hier die Ortsbestimmung bei Lieferungen in Zusammenhang mit Einzweck-Gutscheinen. Die Finanzverwaltung nimmt für die fiktive Lieferung eine ruhende Lieferung nach § 3 Abs. 7 UStG an. Diese Ansicht ist jedoch nicht im Gesetz verankert und könnte sich von möglicherweise von anderen Ländern abweichen. Sollte mit Einlösung des Gutscheins grenzüberschreitende Transaktionen vorliegen, könnte es folglich

<sup>180</sup>Vgl. VAT Committee, „Working paper No 983 v. 13.11.2019: Questions raised following implementation of the Voucher Directive.“. <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/8ded663d-0886-4d3a-b036-2d8c77e5d66a/details> (letzter Zugriff: 28. April 2021), S. 24.

<sup>181</sup>Vgl. Kirchinger und Dachauer, „Städte-Cards als Gutscheine i.S.d. Gutschein-Richtlinie“, S. 24.

<sup>182</sup>Vgl. VAT Committee, „Working paper No 983 v. 13.11.2019“, S. 26.

<sup>183</sup>Vgl. Sterzinger, „Umsatzsteuerliche Behandlung von touristischen Gästekarten-Modellen“, S. 99.

wieder zu Diskrepanzen zwischen den einzelnen EU-Mitgliedstaaten kommen.

- Das BMF-Schreiben hatte sich weiter zur umsatzsteuerlichen Würdigung von Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen innerhalb von Vertriebsketten positioniert. Schwächen zeigen sich hier vor allem durch die geforderte Meldepflicht in Zusammenhang mit Einzweck-Gutscheinen in Vertriebsketten (Handeln im eigenen Namen). Es entsteht eine Abhängigkeit des leistenden Unternehmers zum ausstellenden Unternehmer hinsichtlich der eigenen Steuerschuld.
- Die temporäre Steuersatzsenkung im 2. Halbjahr hatte Einfluss auf die Würdigung der Gutscheine. Hier konnten sich über den Kauf von Gutscheinen ein legales Gestaltungspotential entwickeln, um sich den geminderten Steuersatz zu sichern. Diese Möglichkeit wurde jedoch seitens der Finanzverwaltung deutlich, jedoch ohne weitere Begründung, abgewehrt.
- Es scheint dem BMF insbesondere ein Anliegen gewesen zu sein, die umsatzsteuerliche Würdigung von Gutscheinen im Zusammenhang mit Restaurantdienstleistungen und dem weiterhin abgesenkten Steuersatz für die Abgabe von Speisen darzulegen. Jedoch dürften diese Ausführungen für die meisten Gastronomen dahingehend obsolet sein, da in Kombination mit dem seit der Corona-Krise etabliertem „To-Go-Geschäft“ dem Grunde nach regelmäßig ein Mehrzweck-Gutschein vorliegen wird.
- Weiter wurde im Zusammenhang mit der Steuersatzsenkung eine vom Gesetz abweichende Beurteilung in Bezug auf Zuzahlungen bei Einzweck-Gutscheinen seitens der Finanzverwaltung dargelegt. Würde man der Auffassung des BMF folgen, so wäre davon auszugehen, dass eine Zuzahlung als eigenständige Leistung zu beurteilen ist. Dieser Ansatz widerspricht jedoch § 17 UStG. Jedoch ist es nicht abzustreiten, dass bei Anwendung des § 17 UStG eine Gestaltungsmöglichkeit gegeben ist, die im gewissen Rahmen in dieser Art und Weise nicht vom Gesetzgeber vorgesehen wurde. Eine dahingehende Rechtssicherheit ist für die Praxis eminent.
- Im Rahmen der Corona-Pandemie wurde seitens der Bundesregierung der Vorteil der Gutscheine erkannt und ein Gesetz für die Veranstaltungs- und Reisebranche verabschiedet, welche die Ausgabe eines Gutscheins statt der Rückerstattung in Geld legitimieren soll. Die umsatzsteuerliche Würdigung der gesamten Leistungskette hat gezeigt, dass sich der leistende Unternehmer weitere liquide Vorteile sichern kann, sofern der ausgegebene Gutschein als Mehrzweck-Gutschein klassifiziert werden kann.
- Sogenannte Städtekarten wurde im Rahmen der Definition des BMFs nicht berücksichtigt. Dabei wurde

bereits 2019 die Frage nach der umsatzsteuerlichen Einordnung der Städtekarten an den Mehrwertsteueraussschuss adressiert. Im Ergebnis kann eine Städtekarte als Mehrzweck-Gutschein klassifiziert werden, wenn diese die geforderten Merkmale aufweist. Unabdingbar ist jedoch eine genaue Analyse des dahinterstehenden Geschäftsmodells. Eine verbindliche Auskunft i.S.d. § 89 AO beim zuständigen Finanzamt dürfte im Regelfall weiterhin empfehlenswert sein.

- Positiv zu werten ist, dass eine unionsübergreifende Regelung zur umsatzsteuerlichen Würdigung von Gutscheinen etabliert werden konnte. Die Rechtsunsicherheiten in Bezug auf die Klassifizierung als auch zur Würdigung bleiben dennoch bestehen. Im Ergebnis werden sich einige der genannten Fragen erst in den kommenden Jahren vor Gericht lösen können. Unternehmen, die Gutscheine ausgeben haben diese erneut zu würdigen und unter der seit 1.1.2019 geltenden Gesetzeslage als auch dem veröffentlichten BMF-Schreiben vom 2.11.2020 umsatzsteuerlich zu hinterfragen.

## Literatur

- Ahrens, M. (1996). Gutscheine. *Betriebs-Berater*, 2477–2481.
- Bader, J., Meissner, G., Bobikov, M., Wahl, A., Ravensberg, S. & Schempp, S. (2020). *Umsatzsteuerrecht visualisiert: Das deutsche Umsatzsteuerrecht in Übersichten* (3. Aufl.). Stuttgart, Schäffer-Poeschel Verlag.
- Becker, S. (2020). Ausgabe von "Corona-Gutscheinen": Umsatzsteuerliche Folgen. *Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen & Controlling*, 202–203.
- Becker, S. (2021). Behandlung von Gutscheinen im Umsatzsteuerrecht: Offene Fragen nach dem BMF-Schreiben v. 2.11.2020 sowie Auswirkungen für die Praxis. *Mehrwertsteuerrecht*, 223–229.
- Boost Internet GmbH. (2021). *Erlebnisseschenke-Report: Eine Studie zum Markt für Erlebnisseschenke in Deutschland*. <http://www.erlebnisseschenke.de/download/marktstudie.pdf>. (Zuletzt abgerufen am: 03.03.2021)
- Bundessteuerberaterkammer. (2021a). *BMF-Schreiben zur Anwendung der Neuregelungen zu den Gutscheinen*. [https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/presse-und-kommunikation/stellungnahmen/BStBK\\_2019-006\\_Stellungn\\_USSt\\_Gutscheine.pdf](https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/presse-und-kommunikation/stellungnahmen/BStBK_2019-006_Stellungn_USSt_Gutscheine.pdf). (Zuletzt abgerufen am: 25.01.2021)
- Bundessteuerberaterkammer. (2021b). *Diskussionsentwurf für eine gesetzliche Umsetzung der Gutschein-Richtlinie (EU) 2016/1065*. [https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/presse-und-kommunikation/stellungnahmen/BStBK\\_2017-019\\_Diskussionsentwurf-gesetzliche-Umsetzung-Gutschein\\_1.pdf](https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/presse-und-kommunikation/stellungnahmen/BStBK_2017-019_Diskussionsentwurf-gesetzliche-Umsetzung-Gutschein_1.pdf). (Zuletzt abgerufen am: 01.02.2021)
- Bunjes, J. & Geist, R. (2020). *Bunjes UStG* (19. Aufl.). München, C.H. Beck.
- Burmann, C., Gunnar, C., Esch, F.-R., Henning, A., Kenning, P., Kirchgeorg, M. & Markgraf, D. e. a. (2013). *Kompakt-Lexikon Marketingpraxis: 2.200 Begriffe nachschlagen, verstehen, anwenden*. Wiesbaden, Springer Gabler.
- Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. (2017). *Christmas Survey 2017: Zentrale Ergebnisse für Deutschland*. <https://www2.deloitte.com/de/de/pages/consumer-business/articles/christmas-survey.html>. (Zuletzt abgerufen am: 24.02.2021)
- Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. (2018). *Christmas Survey 2018: Zentrale Ergebnisse für Deutschland*. <https://www2.deloitte.com/de/de/pages/consumer-business/articles/christmas-survey.html>. (Zuletzt abgerufen am: 24.02.2021)
- Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. (2019). *Christmas Survey 2019: Zentrale Ergebnisse für Deutschland*. <https://www2.deloitte.com/de/de/pages/consumer-business/articles/christmas-survey.html>. (Zuletzt abgerufen am: 24.02.2021)
- Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. (2020). *Christmas Survey 2020: COVID-19 halbiert das deutsche Weihnachtsbudget*. <https://www2.deloitte.com/de/de/pages/consumer-business/articles/christmas-survey.html>. (Zuletzt abgerufen am: 24.02.2021)
- Denker, D. & Schürkötter, N. (2020). Umsatzbesteuerung von Gutscheinen in der Praxis: Wieviel Klarheit bringt das BMF-Schreiben vom 2.11.2020. *USt direkt digital* (23), 14–19.
- Deutscher Industrie- und Handelskammertag e.V., Zentralverband des deutschen Handwerks e.V., Bundesverband deutscher Banken e.V., Handelsverband Deutschland (HDE), Bundesverband der deutschen Industrie e.V., Bundesvereinigung der deutschen Arbeitgeberverbände e.V., ... Bundesverband Großhandel, Außenhandel, Dienstleistungen e.V. (2020). *Stellungnahme zum Umsetzungsvorschlag der Gutschein-Richtlinie (EU) 2016/1065 durch die Finanzverwaltung: Gz: III C 2 - S7100/07/10045:003; DOK 2017/0597914*. <https://www.gdv.de/resource/blob/5720/c147f626743d08d287241a9a30a4fc55/zum-umsetzungsvorschlag-der-gutschein-richtlinie-1309327852-data.pdf>. (Zuletzt aufgerufen am: 28.12.2020)
- Deutscher Industrie- und Handelskammertag e.V., Zentralverband des deutschen Handwerks e.V., Bundesverband deutscher Banken e.V., Handelsverband Deutschland (HDE), Bundesverband der deutschen Industrie e.V., Bundesvereinigung der deutschen Arbeitgeberverbände e.V., ... Bundesverband Großhandel, Außenhandel, Dienstleistungen e.V. (2021). *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*. <https://www.gdv.de/resource/blob/56412/d42d59ae582f10685246106db38d40d0/stellungnahme-gutscheine---download-data.pdf>. (Zuletzt abgerufen am: 05.03.2021)
- DEUTSCHER STEUERBERATERVERBAND e.V. (2021). *Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2018*. <https://www.dstv.de/interessenvertretung/stuern/stellungnahmen-stuern/2018-s07-refentwurf-jstg2018>. (Zuletzt abgerufen am: 19.05.2021)
- Drüen, K.-D. (2021). §42 Abgabenordnung. In *Tipke/Kruse Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung: AO, FGO*. Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt.
- Duden. (2019). *Duden - Deutsches Universalwörterbuch* (9. Aufl.). Berlin, Dudenverlag.
- Ebenroth, C. T., Boujong, K., Joost, D. & Strohn, L. (Hrsg.). (2020). *Handelsgesetzbuch Band 1* (4. Aufl.). C.H. Beck/Verlag Vahlen.
- Eckert, K.-H. (2020). Die Gutscheinregelung im Zusammenhang mit der Absenkung der Umsatzsteuer. *USt direkt digital* (19), 15–16.
- Eilmacht. (2018). Liquidität: Mit Gutscheinen Zahlungsfähigkeit verbessern. *nwb BB* (9), 260.
- Englisch, J. (2017). Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine. *ifst-Schrift* 515.
- Erdbrügger, A. (2020). Die temporäre Senkung der Umsatzsteuersätze - Fluch oder Segen? *Umsatzsteuer Rundschau*, 485–491.
- Esprit Global Image GmbH. (2021). *Esprit Franchise Store Mindelheim*. <https://www.esprit.com/storefinder?storeid=13470872&location=48.0459,10.4872>. (Zuletzt abgerufen am: 18.03.2021)
- Europäische Kommission. (2021a). *COM (2012) 206 final: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Behandlung von Gutscheinen*. <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2012/DE/1-2012-206-DE-F1-1.Pdf>. (Zuletzt abgerufen am: 04.02.2021)
- Europäische Kommission. (2021b). *Kommission schlägt neue MwSt-Vorschriften für Gutscheine vor*. [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/IP\\_12\\_464](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/IP_12_464). (Zuletzt abgerufen am: 21.02.2021)
- Feil, K., Kupke, N. & Greisl, E. (2012). Aktuelle Entwicklungen bei der umsatzsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen. *Betriebs-Berater*, 3113–3123.
- Feil, K. & Polok, V. (2017). Hält die EU-Gutschein-Richtlinie was sie verspricht? *Mehrwertsteuerrecht*, 65–68.
- Fink, K.-J. (2007). 888 Weisheiten und Zitate für Finanzprofis.
- Fritsch, F. (2019a). §3 UStG. In *Reiß/Kraeusel/Langer UStG* (Bd. 164. Lieferung). Bonn, Stollfuß.
- Fritsch, F. (2019b). §3 UStG. In *Reiß/Kraeusel/Langer UStG* (Bd. 165. Lieferung). Bonn, Stollfuß.
- Gerhards, D. (2021). Gutscheine im Umsatzsteuerrecht - BMF-Schreiben vom 2.11.2020. *Deutsche Steuer-Zeitung* (8), 307–318.
- GfK. (2021). *Was lag unter dem Weihnachtsbaum? Ein Rückblick auf das Weihnachtsgeschäft 2017*. <https://www.gfk.com/de/insights/was-lag-unter-dem-weihnachtsbaum>. (Zuletzt abgerufen am: 04.02.2021)
- Grambeck, H.-M. (2019). Gäste-Karten - Versuch einer umsatzsteuerlichen Einordnung. *Mehrwertsteuerrecht*, 940–942.
- Grube, U. (2019). Der Ton wird rauer. *DATEV magazin*, 26 (12), 9–11.
- Grünwald, U. & Pogodt, A. (2001). Ausgabe von Wertgutscheinen durch Händler: Hinweise zur Vermeidung umsatzsteuerlicher Risiken. *Der Umsatz-Steuer-Berater*, 212–215.
- Hahn, R. (2019). §3 UStG. In R. Weymüller (Hrsg.), *Beck'scher Online-Kommentar UStG (BeckOK UStG)*. München, C.H. Beck.
- Hammerl, R. & Fietz, A. (2020). Umsatzsteuerliche Behandlung von Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen: BMF klärt mit Schreiben v. 2.11.2020 Anwendungsfragen. *NWB - Steuer- und Wirtschaftsrecht* (48), 3538–3549.
- Haric, P. (2021). *Unternehmer: Definition: Was ist "Unternehmer"?* <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/unternehmer-49340>. (Zuletzt abgerufen am: 24.03.2021)

- Heermann, P. W. (2020). §783 BGB. In M. e. a. Junker (Hrsg.), *juris Praxis-Kommentar BGB: Band 2 - Schuldrecht*. Saarbrücken, Juris.
- Heinrichshofen, S. & Kupke, N. (2017). Gutscheine nach der Änderung der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) - Anmerkungen zu den Auswirkungen auf die deutsche Besteuerungspraxis: (Teil 1). *Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht*, 142–148.
- Henssler, M. (Hrsg.). (2020). *beck-online.GROSSKOMMENTAR*. München, C.H. Beck.
- Herrler, H. & Herrler, C. (2019). Mehr Netto vom Brutto. *NWB – Steuer- und Wirtschaftsrecht* (6), 350–364.
- Huschens, F. (2019). Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheine in der USt - Praktische Auswirkungen der ab 01.01.2019 geltenden Neuregelungen. *DER BETRIEB* (9), 446–456.
- Huschens, F. (2020). Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheine - Die zu erwartende Rechtsauffassung der Verwaltung. *Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht*, 48–56.
- Institut für Wissen in der Wirtschaft GmbH. (2020). Umsatzsteuer: Corona-Erleichterungen für Gastronomie und die Auswirkung auf Gutscheinverkäufe. *Aktuelles aus dem Steuer- und Wirtschaftsrecht*, 473–474.
- Junker, M. et al. (Hrsg.). (2020). *juris Praxiskommentar BGB: Band 2 - Schuldrecht* (9. Aufl.). Saarbrücken, Juris.
- Kirchinger, A. & Dachauer, M. (2021). Städte-Cards als Gutscheine i.S.d. Gutschein-Richtlinie. *Der Umsatz-Steuer-Berater*, 22–26.
- Klein, F. (2020). *Klein AO* (15. Aufl.). München: C.H. Beck.
- Knöfel, O. L. (2017). Gift Cards (Geschenkkarten) im Einzelhandel: Rechtsnatur, Funktionsweise, Probleme. *Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht* (18), 833–840.
- Korn, C. (2020). §17 UStG. In *Bunjes UStG*. München, C.H. Beck.
- Koss, C. (2019). Gutscheine und ihre rechtliche Beurteilung. *DER BETRIEB* (47), 2593–2599.
- Kraeusel, J. (2019). §14 UStG. In *Reiß/Kraeusel/Langer UStG* (Bd. 165. Lieferung). Bonn, Stollfuß.
- Krömker, U. (2019). §1 FGO. In O.-G. Lippross & W. Seibel (Hrsg.), *Basis-Kommentar Steuerrecht*. Dr. Otto Schmidt.
- Leipold, C. (2019). §13 UStG. In *Sölch/Ringleb Umsatzsteuergesetz*. München, C.H. Beck.
- Leonard, A. & Robisch, M. (2020). §3 UStG. In *Bunjes UStG*. München, C.H. Beck.
- Lippross, O.-G. & Seibel, W. (Hrsg.). (2019). *Basis-Kommentar Steuerrecht* (Bd. 88. Ergänzungslieferung). Dr. Otto Schmidt.
- Löwisch, G. (2020). §84 HGB. In C. T. e. a. Ebenroth (Hrsg.), *Handelsgesetzbuch Band 1*. C.H. Beck/Verlag Vahlen.
- Martin, S. (2020a). §3 UStG. In *Sölch/Ringleb Umsatzsteuergesetz* (Bd. 89. EL). München, C.H. Beck.
- Martin, S. (2020b). §3 UStG. In *Sölch/Ringleb Umsatzsteuergesetz* (Bd. 90. EL). München, C.H. Beck.
- Meißner, A. (2020). Praxisprobleme bei Mehrzweckgutscheinen in (grenzüberschreitenden) Vertriebsketten: Zugleich eine erste Auseinandersetzung mit dem BMF-Schreiben v. 2.11.2020. *Umsatzsteuer Rundschau*, 914–918.
- Michel, G. (2018). Internet-Marktplätze und Gutscheine im Fokus der Steuergesetzgebung - umsatzsteuerrechtliche Änderungen zum 01.01.2019. *juris – Die Monatszeitschrift*, 431–437.
- Nieskens, H. (2010). Verkauf von Warengutscheinen: -EuGH-Entscheidung in Sachen Astra Zeneca und ihre Folgen für das deutsche Recht. *Umsatzsteuer Rundschau*, 893–902.
- Nieskens, H. (2019a). §13 UStG. In *Rau/Dürrwächter UStG* (Bd. 183. Lieferung). Köln, Dr. Otto Schmidt.
- Nieskens, H. (2019b). §3 UStG. In *Rau/Dürrwächter UStG* (Bd. 189. Lieferung). Köln, Dr. Otto Schmidt.
- Nieskens, H. (2019c). §3 UStG. In *Rau/Dürrwächter UStG* (Bd. 191. Lieferung). Köln, Dr. Otto Schmidt.
- Prätzler, R. C. (2020). BMF nimmt Stellung zu umsatzsteuerlichen Fragen bei Gutscheinen. *DER BETRIEB* (47), 2491–2493.
- Prätzler, R. C. (2021). Umsatzsteuer bei Gutscheinen ab 1.1.2019 - Bestandsaufnahme zu offenen Fragen: Zugleich Anmerkungen zu BMF-Schreiben v. 2.11.2020. *StuB* (3), 107–112.
- Ranzinger, A. (2017). *Praxiswissen Kundenbindungsprogramme: Konzeption und operative Umsetzung* (2. Aufl.). Wiesbaden, Springer Gabler.
- Ratschow, E. (2020). §42 AO. In *Klein AO*. München: C.H. Beck.
- Rau, G., Dürrwächter, E., Flick, H. & Geist, R. (Hrsg.). (2019). *Rau/Dürrwächter UStG*. Köln, Dr. Otto Schmidt.
- Reiß, W., Kraeusel, J. & Langer, M. (2019). *Reiß/Kraeusel/Langer UStG*. Bonn, Stollfuß.
- Robisch, M. (2020). §1 UStG. In *Bunjes UStG*. München, C.H. Beck.
- Robisch, M. & Greif, S. (2018). Entwurf eines "JStG 2018": Die umsatzsteuerlichen Neuerungen aus Sicht der Praxis: Auswirkung und offene Fragen. *NWB – Steuer- und Wirtschaftsrecht* (37), 2682–2694.
- Rust, M. & Tillmanns, J. (2020). Zu der umsatzsteuerlichen Behandlung von Einzweck-Gutscheinen im Lichte der vorübergehenden Mehrwertsteuersenkung. *USt direkt digital* (21), 17–19.
- Slapio, U. & Feil, K. (2020). Temporäre Senkung der Mehrwertsteuersätze - Gestaltungsmöglichkeiten durch Ausgabe von Einzweck-Gutscheinen? *Umsatzsteuer Rundschau*, 703–706.
- Sölch, O. & Ringleb, K. (2020). *Sölch/Ringleb Umsatzsteuergesetz*. München, C.H. Beck.
- Stadie, H. (2019). §17 UStG. In *Rau/Dürrwächter UStG*. Köln, Dr. Otto Schmidt.
- Sterzinger, C. (2020). Umsatzsteuerliche Behandlung von touristischen Gästekarten-Modellen. *Der Umsatz-Steuer-Berater*, 94–100.
- Strieder, T. & Gahlen, D. (2020). §336 HGB. In M. Henssler (Hrsg.), *beck-online.GROSSKOMMENTAR*. München, C.H. Beck.
- Thiele, P. J. & König, I. (2018). Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Gutscheinen: Eine kritische Betrachtung der Neuregelungen. *Umsatzsteuer Rundschau*, 933–940.
- Tipke, K. & Kruse, H. W. (2021). *Tipke/Kruse, AO/FGO*. Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt.
- VAT Committee. (2019a). *Information Paper v. 3.4.2019: VAT treatment of "city cards"*. <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/20546cf6-42a6-4196-b14f-d875b3826c06/details>. (Zuletzt abgerufen am: 28.04.2021)
- VAT Committee. (2019b). *Working paper No 983 v. 13.11.2019: Questions raised following implementation of the Voucher Directive*. <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/8ded663d-0886-4d3a-b036-2d8c77e5d66a/details>. (Zuletzt abgerufen am: 28.04.2021)
- Vobbe, R. (2018). Ausgewählte umsatzsteuerliche Aspekte des "JStG 2018". *Betriebs-Berater*, 2844–2851.
- Vobbe, R. & Stelzer, T. (2020). Gutscheine als Liquiditätsquelle: Umsatzsteuerrechtliche Auswirkungen von COVID-19 auf die Reiseverkehrs- und Veranstaltungsbranche. *DER BETRIEB* (21), 1086–1092.
- Wäger, C. (2020). §3a UStG. In *Sölch/Ringleb Umsatzsteuergesetz* (Bd. 90. EL). München, C.H. Beck.
- Weimann, R. (2020). Umsatzsteuer: Befristete Absenkung der USt für Gastronomen - Checkliste, Fälle und Praxistipps. *Betriebswirtschaft im Blickpunkt*, 179–183.
- Weymüller, R. (Hrsg.). (2019). *Beck'scher Online-Kommentar UStG (BeckOK UStG)*. München, C.H. Beck.