

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine

Prof. Dr. Joachim Englisch

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Zitervorschlag:

Autor, ifst-Schrift 515 (2017)

ISBN: 978-3-89737-174-3

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Gertraudenstraße 20, 10178 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über www.der-betrieb-shop.de/ifst

E-Mail: kundenservice@fachmedien.de

Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe
von 20 % eingeräumt.

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine

Prof. Dr. Joachim Englisch

Westfälische Wilhelms-Universität Münster
Institut für Steuerrecht

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen
die ifst-Schrift 515:

Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine

Die Umsätze im Handel mit Gutscheinen haben sich seit dem Inkrafttreten des harmonisierten Mehrwertsteuerrechts von einem randständigen Geschäftsfeld zu einem Massenphänomen entwickelt. Gutscheine werden vor allem als strategisches Instrument zur Kundengewinnung und Kundenbindung, aber auch zum Zwecke der betrieblichen Liquiditätsoptimierung eingesetzt. Der Aufstieg des E-Commerce hat dieser Entwicklung zusätzlichen Schub verliehen und vor allem auch den Gutscheinhandel über Grenzen und Absatzketten hinweg intensiviert. Die damit einhergehenden mehrwertsteuerlichen Fragestellungen sind vom EuGH und von den Mitgliedstaaten aufgrund der unzureichenden richtlinienrechtlichen Vorgaben bislang nicht hinreichend klar und widerspruchsfrei beantwortet worden. Der Unionsgesetzgeber hat nunmehr auf diese unbefriedigende Situation reagiert und im Juni 2016 beschlossen, die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie um speziell auf den Handel mit Gutscheinen zugeschnittene Vorschriften zu ergänzen. Die Neuregelung ist ab dem 1.1.2019 anzuwenden und soll eine möglichst weitgehende Annäherung der Gutscheinverwendung an die Besteuerung des Erwerbs von Waren und Dienstleistungen gegen Geldzahlung gewährleisten.

Ziel der vorliegenden Schrift ist es, die Wirkungsweise des neuen Gutschein-Besteuerungsregimes und den daraus resultierenden Handlungsbedarf seitens der betroffenen Unternehmen aufzuzeigen. Besonderes Augenmerk gilt dabei den Inkohärenzen und verbleibenden Zweifelsfragen im Richtlinienkonzept. Damit verbunden ist das steuerpolitische Plädoyer des Autors an das BMF, im Rat der EU oder zumindest im Mehrwertsteuerausschuss auf Nachbesserungen und Klarstellungen hinzuwirken.

Institut Finanzen und Steuern
Prof. Dr. Johanna Hey

Berlin/Köln, im Februar 2017

Inhaltsverzeichnis

Das Wichtigste auf einen Blick	7
I. Einleitung	9
II. Sachlicher Anwendungsbereich: Gutscheine im Sinne der Richtlinie	13
1. Legaldefinition des Gutscheins.....	13
2. Abgrenzung zu Zahlungsinstrumenten und Zahlungsnachweisen.....	13
3. Ausschluss der Rabattgutscheine.....	16
4. Relevanz der Abgrenzung.....	17
III. Grundkonzept der Gutschein-Richtlinie	19
1. Einzweck-Gutscheine.....	19
a. Definition und Abgrenzung.....	19
b. Besteuerung (nur) des Gutscheinabsatzes als fiktive Leistungshandlung.....	24
c. Grundsätze der Verkaufskommission bei Eigenvertrieb für fremde Rechnung.....	27
d. Fiktionswirkung teilweise auch für den Steuerentstehungszeitpunkt.....	30
2. Mehrzweck-Gutscheine.....	31
a. Definition und Abgrenzung.....	31
b. Suspendierung der Besteuerung bis zur Einlösung des Gutscheins.....	32
c. Sondervorschrift zur steuerlichen Bemessungsgrundlage.....	33
d. Gesonderte Erfassung „bestimmbarer“ Absatzförderungsleistungen.....	34
3. Konvergenz, aber keine Kongruenz in den Belastungswirkungen.....	38
IV. Eingeschränkte Verwirklichung des Äquivalenzideals beim mehrstufigen Absatz von Mehrzweck-Gutscheinen	40
1. Unechte Steuerbefreiungen.....	40
2. Zwischenhandel auf eigene Rechnung.....	41
3. Zwischenhandel für fremde Rechnung ohne explizite Provisionsvereinbarung.....	43
4. Rabattierte Abgabe von Nennwertgutscheinen.....	47

V.	Unentgeltliche Abgabe von Gutscheinen	54
1.	Einzweck-Gutscheine	54
a.	Besteuerungstechnik	54
b.	Bemessungsgrundlage	55
2.	Mehrzweck-Gutscheine	57
a.	Veranlassung der unentgeltlichen Abgabe durch den leistenden Unternehmer	57
b.	Veranlassung der unentgeltlichen Abgabe durch Zwischenhändler oder Vertriebspartner	58
c.	Besondere Problemstellungen in Absatzketten	61
VI.	Nichteinlösung und Rückabwicklung	64
1.	Einzweck-Gutscheine	64
a.	Nichteinlösung	64
b.	Rückabwicklung	66
2.	Mehrzweck-Gutscheine	70
a.	Nichteinlösung	70
b.	Rückabwicklung	72
c.	Besteuerung der Absatzförderungsleistung	72
VII.	Ortsbestimmungsregeln und Verlagerung der Steuerschuldnerschaft	74
1.	Mehrzweck-Gutscheine	74
2.	Einzweck-Gutscheine	76
VIII.	Zeitpunkt der Steuerentstehung	79
1.	Mehrzweck-Gutscheine	79
2.	Einzweck-Gutscheine	80
IX.	Vorsteuerabzug beim Handel mit Mehrzweck-Gutscheinen	81
X.	Fazit	83

Das Wichtigste auf einen Blick

- Im Juni 2016 hat der Rat der EU die Änderungsrichtlinie (EU) 2016/1065 zur mehrwertsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen angenommen. Im Vergleich zum ursprünglichen Entwurf der EU-Kommission ist der Anwendungsbereich deutlich reduziert, insbesondere gilt für Rabattgutscheine weiterhin nur das vom EuGH entwickelte Fallrecht. Darüber hinaus wurden zentrale Bestandteile des Vorschlags erheblich modifiziert. Die Vorgaben der nunmehr in Kraft getretenen Gutscheinrichtlinie sind mit Wirkung zum 1.1.2019 in nationales Recht umzusetzen. Der Handel wird sich daher schon jetzt auf die neuen Besteuerungskonzepte und Rechtsinstitute einzustellen haben. Sie weichen in zahlreichen Aspekten von der bisherigen deutschen Verwaltungspraxis ab.
- Ziel der Richtlinie ist es, Inkohärenzen, Wettbewerbsverzerrung und internationale Doppelbesteuerung im wachsenden Segment des Gutscheinhandels zu vermeiden und ein größeres Maß an Rechtssicherheit über die mehrwertsteuerlichen Pflichten und Belastungen im Zusammenhang mit solchen Transaktionen zu bieten. Dies gelingt aber nur ansatzweise. Die Gutscheinrichtlinie gibt auf zahlreiche Problemstellungen keine oder nur vage Antworten. Selbst grundlegende Konzepte sind so unklar formuliert, dass sie ausweislich der ersten Stellungnahmen in der Literatur ganz unterschiedlich interpretiert werden können.
- Konzeptionell ist es das zentrale Anliegen der Gutschein-Richtlinie, die mehrwertsteuerliche Belastung des Waren- und Dienstleistungsabsatzes unter Verwendung von Gutscheinen an diejenigen Belastungseffekte anzunähern, die sich beim regulären Leistungsaustausch gegen Geldzahlung ergeben. Dabei differenziert der Unionsgesetzgeber zwischen Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen, um Belastungsäquivalenz so weit wie möglich auch bezüglich des Besteuerungszeitpunkts zu gewährleisten. Bei zutreffendem Verständnis der Richtlinie ist dieses Unterfangen in einfach gelagerten Fallgestaltungen und namentlich beim Direktabsatz von Gutscheinen an Endverbraucher auch weitestgehend geglückt. Erreicht wird dies aber um den Preis der Statuierung zahlreicher rechtlicher Fiktionen, die einen Fremdkörper im geltenden Mehrwertsteuerrecht bilden.
- Daraus resultieren zahlreiche neue Problemstellungen und auch Inkohärenzen bei komplexeren Sachverhalten und insbesondere in Dreiecks-konstellationen und mehrstufigen Vertriebsketten, wie beispielsweise beim Gutscheinabsatz über Online-Gutscheinportale. Die neuen Regeln fügen

sich auch nicht friktionslos in die allgemeinen Subsysteme des harmonisierten Mehrwertsteuerrechts ein. Der Unionsgesetzgeber hat es insbesondere versäumt, das neue Gutscheinregime an die Regelungen für unentgeltliche Wertabgaben und für die Rückabwicklung von Umsätzen sowie an die Ortsbestimmungsregeln und die Vorschriften zur Verlagerung der Steuerschuldnerschaft anzupassen. Daneben sind eminent praxisrelevante Aspekte des Handels mit Gutscheinen wie etwa die Folgen einer unterbliebenen Einlösung, die rabattierte Abgabe von Gutscheinen, die Bemessungsgrundlage für Absatzförderungsleistungen oder der Vorsteuerabzug für Vertriebsdienstleister nicht hinreichend bedacht und deshalb nicht zufriedenstellend geregelt, zum Teil sogar bewusst im Unklaren belassen worden.

- Insgesamt stellt die neue Gutscheinrichtlinie sowohl den nationalen Gesetzgeber als auch absehbar den Rechtsanwender damit vor erhebliche Herausforderungen. Selbst wenn es gelingen sollte, die Lücken und Brüche des neuen Rechts durch eine verständige und prinzipienorientierte Umsetzung der Richtlinie zu kitten, ist damit noch keine unionsweit einheitliche Besteuerung des Einsatzes von Gutscheinen gewährleistet. Hier wird der Unionsgesetzgeber nachzubessern haben, mindestens aber der Mehrwertsteuerausschuss eine unionsweit einheitliche Linie verabreden müssen. Ansonsten wird der mit der Gutschein-Richtlinie angestrebte Harmonisierungseffekt absehbar in weiten Teilen vereitelt, und die Umsetzung der Neuregelung wird administrativ aufwendig und streitanfällig werden.

I. Einleitung

Im Juni 2016 hat der Rat die Änderungsrichtlinie (EU) 2016/1065 zur mehrwertsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen angenommen. Dem vorausgegangen waren mehr als vier Jahre teils mehr, teils minder intensiver Beratungen des Richtlinienvorschlags der Kommission vom Mai 2012¹. Dieser Gesetzgebungsprozess ist symptomatisch für die strukturellen Reformschwächen des harmonisierten Mehrwertsteuerrechts, zielt doch die Gutschein-Richtlinie keineswegs auf eine fundamentale Neuordnung eines wesentlichen Teilbereichs des harmonisierten Mehrwertsteuersystems ab. Es handelt sich vielmehr um eine technische Reform, die eine Regelungslücke in der Mehrwertsteuerrichtlinie pragmatisch auszufüllen versucht. Durch detaillierte Vorgaben zu Steuerbarkeit, Besteuerungszeitpunkt und Bemessungsgrundlage von Umsätzen mit Gutscheinen sollen die Mitgliedstaaten wie auch die betroffenen Steuerpflichtigen Rechtssicherheit über die mehrwertsteuerlichen Pflichten und Belastungen im Zusammenhang mit solchen Transaktionen erlangen². Zudem sollen „Inkohärenzen, Wettbewerbsverzerrungen, [internationale] Doppelbesteuerung oder Nichtbesteuerung“ vermieden „und die Gefahr von Steuerumgehung“ vermindert werden, wie es in der Präambel zur Richtlinie heißt. Denn bislang verfolgen die Mitgliedstaaten mangels hinreichend konkreter Richtlinienvorgaben unterschiedliche Konzepte bei der mehrwertsteuerlichen Erfassung von Gutscheinen³, was vor allem bei grenzüberschreitenden Transaktionen zu den genannten Friktionen führen kann⁴. Der Europäische Gerichtshof hat sich zwar mehrfach mit der

¹ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Behandlung von Gutscheinen, v. 20.5.2012, COM(2012) final.

² S. den Richtlinienvorschlag der Kommission v. 20.5.2012 (Fn. 1), 2.

³ S. Impact Assessment zum Kommissionsvorschlag v. 20.5.2012 (Fn. 1), Commission Staff Working Document SWD(2012) 127 final, v. 10.5.2012, 14 ff.; B. Terra/E. Terra, World Journal of VAT/GST Law 2012, 83 (83 und 93).

⁴ S. die exemplarische Analyse von Deloitte, Study of the VAT treatment and quantification of vouchers at an EU level for the provision of economic analysis in the area of taxation, Final report to the European Commission, v. 14.7.2010, 42 ff.

Thematik befasst⁵, sah sich aber außerstande, auf Basis des geltenden Richtlinienrechts eine kohärente und hinreichend klare Dogmatik zu entwickeln.

Die nunmehr beschlossene Reform war schließlich auch deshalb überfällig, weil sich die wirtschaftliche Relevanz der Bezahlung mit Gutscheinen in den letzten Jahrzehnten radikal gewandelt hat: Während dieser Markt beim Übergang zur Vollharmonisierung der mitgliedstaatlichen Mehrwertsteuersysteme im Jahr 1977 noch randständig war und darum in der Sechsten MwStRL vernachlässigt wurde, wurden bereits 2010 allein im Segment der Prepaid-Telefonkarten unionsweit mindestens 37 Mrd. Euro umgesetzt⁶. Auch darüber hinaus sind Gutscheine als strategisches Instrument zur Kundengewinnung und Kundenbindung, aber auch der betrieblichen Liquiditätsoptimierung weit verbreitet und gewinnen nach wie vor noch an Bedeutung. Das ist nicht zuletzt auch dem exponentiellen Wachstum des Online-Handels geschuldet, in dem Gutscheinen eine besondere Rolle bei der Vermarktung digitaler Produkte zugewachsen ist und der zugleich innovative Absatzförderungsdienstleistungen wie insbesondere sog. Gutscheinportale hervorgebracht hat. Diese Entwicklungen werfen eine ganze Reihe von Fragen auf, auf die das geltende Mehrwertsteuerrecht der Union keine klare Antwort gibt. Erwähnt seien hier etwa die Abgrenzung zu bloßen Zahlungsinstrumenten insbesondere bei den immer populärerem Multifunktionskarten mit Guthabenfunktion, die Gefahr von Doppelbesteuerung beim Absatz über Vertriebsketten bzw. Gutscheinportale oder der Einsatz von Gutscheinen als Incentives bzw. Werbegeschenke. Erst recht nicht geregelt sind Abweichungen vom Regelfall des Gutscheinensatzes, namentlich die mehrwertsteuerlichen Konsequenzen eines Verfalls wegen Zeitablauf bzw. bei Nichteinlösung oder die Rückabwicklung von Leistungsstörungen. Besondere Probleme bereitet schließlich schon wegen national je unterschiedlicher Interpretationsansätze der grenzüberschreitende Handel mit – vor allem elektronischen – Gutscheinen. Es wird in den nachfolgenden Abschnitten eingehend zu prüfen sein, inwieweit die nunmehr beschlossene Gutschein-Richtlinie hinsichtlich die-

⁵ S. insbes. EuGH v. 24.10.1996, Rs. C-288/94, Argos Distributors, EU:C:1996:398; v. 24.10.1996, Rs. C-317/94, Elida Gibbs, EU:C:1996:400; v. 15.10.2002, Rs. C-427/98, Kommission / Deutschland, EU:C:2002:581; v. 29.7.2010, Rs. C-40/09, Astra Zeneca, EU:C:2010:450; v. 16.12.2010, Rs. C-270/09, MacDonald Resorts, EU:C:2010:780; v. 3.5.2012, Rs. C-520/10, Lebara, EU:C:2012:264; v. 12.6.2014, Rs. C-461/12, Granton Advertising, EU:C:2014:1745.

⁶ S. die Studie von Deloitte (Fn. 4), 7.

ser Problemstellungen überzeugendere oder zumindest klarere Lösungskonzepte bereithält als das geltende Recht.

Schon vorab sei dabei festgestellt, dass nicht in allen Punkten Verbesserungen eingetreten sind. Das ist auch dem Umstand geschuldet, dass im Zuge der Kompromissfindung im Rat der ursprüngliche Richtlinienvorschlag der Kommission nicht unerhebliche und zum Teil auch sehr kurzfristig verabschiedete Änderungen erfahren hat. Das seinerzeit von der Kommission vorgeschlagene Grundkonzept einer Differenzierung nach „Einzweck-Gutscheinen“ und „Mehrzweck-Gutscheinen“ ist zwar beibehalten worden. Anders als es der Kommission vorschwebte, haben die Mitgliedstaaten aber davon abgesehen, besondere Regelungen auch für Rabattgutscheine vorzusehen. Hier bleibt es also bei den allgemeinen Bestimmungen sowie beim Richterrecht des EuGH⁷. Daneben sind in den wechselvollen Beratungen diverse Detailregelungen und Abgrenzungsfragen vor allem im Zusammenhang mit der Behandlung von Absatzketten überarbeitet worden oder ganz dem Rotstift zum Opfer gefallen. Neben vernünftigen Straffungen und Veränderungen im konzeptionellen Ansatz hat dies auch dazu geführt, dass die Richtlinie einige relevante Besteuerungsaspekte weniger klar regelt, als der Vorschlag der Kommission dies vorsah. Schließlich ist auch der Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der neuen Vorschriften um 4 Jahre auf Anfang 2019 hinausgeschoben worden. Bis dahin muss die Praxis folglich noch mit der gegenwärtigen Rechtsunsicherheit und unionsweiten Rechtszersplitterung sowie ihren Folgen leben. Nicht ganz unwahrscheinlich ist allerdings, dass sich der EuGH in künftigen Entscheidungen zur Behandlung von Gutscheinen auch für „Altfälle“ bereits am neuen Recht orientieren wird, soweit es lediglich „klarstellende“ Bedeutung hat⁸.

Alternativlos war schließlich wohl der Weg über eine Ergänzung der MwStSystRL, auch wenn der hohe Detailgrad und der schmale Anwendungsbereich der neu eingefügten Bestimmungen eher charakteristisch für

⁷ S. insbes. EuGH v. 27.3.1990, Rs. C-126/88, *Boots Company*, EU:C:1990:136; v. 24.10.1996, Rs. C-317/94, *Elida Gibbs*, EU:C:1996:400; v. 15.10.2002, Rs. C-427/98, *Kommission/Deutschland*, EU:C:2002:581; v. 16.1.2003, Rs. C-398/99, *Yorkshire Co-operatives*, EU:C:2003:20; v. 12.6.2014, Rs. C-461/12, *Granton Advertising*, EU:C:2014:1745; sowie eingehend *Bijl*, *EC Tax Review* 2012, 262.

⁸ Eine dahingehende Tendenz zur Interpretation „alten“ Rechts im Lichte nachfolgender Konkretisierungen der unionsrechtlichen Bestimmungen hat der EuGH bereits in der Vergangenheit gezeigt, vgl. EuGH v. 16.10.2014, Rs. C-605/12, *Welmory*, EU:C:2014:2298, Rz. 45 f.

den Normenbestand der MwStDVO sind. Denn die Neuregelung beinhaltet eine Reihe von Fiktionen sowie Abweichungen vom allgemeinen richtlinienrechtlichen Konzept des steuerbaren Umsatzes. Sie beschränkt sich mithin nicht auf die bloße Durchführung des bisherigen Normenbestands, sondern modifiziert ihn, wenn auch nur in Randbereichen. Dafür bietet die Ermächtigung zum Erlass von Durchführungsrechtsakten in Art. 397 MwStSystRL aber keine hinreichende Rechtsgrundlage. Möglich wäre dies nur im Wege eines delegierten Rechtsaktes im Sinne des Art. 290 AEUV; diesen aber autorisiert die Richtlinie nicht. Das hat den Nachteil, dass die jetzt beschlossenen Änderungen grds. nicht unmittelbar in den Mitgliedstaaten anwendbar sind; ihre Geltung hängt vielmehr davon ab, wann und wie sie Eingang in die nationale Umsatzsteuergesetzgebung der Mitgliedstaaten finden. Die mit gutem Grund angestrebte unionsweit einheitliche steuerliche Behandlung von Gutscheinen wird dadurch zumindest erschwert.

II. Sachlicher Anwendungsbereich: Gutscheine im Sinne der Richtlinie

Der sachliche Anwendungsbereich der Gutschein-Richtlinie bzw. der durch sie neu in die MwStSystRL eingefügten Bestimmungen ist auf Gutscheine begrenzt.

1. Legaldefinition des Gutscheins

Gutscheine werden in Art. 30a Abs. 1 MwStSystRL n.F.⁹ legaldefiniert als „ein Instrument, bei dem die Verpflichtung besteht, es als Gegenleistung oder Teil einer solchen für eine Lieferung von Gegenständen oder eine Erbringung von Dienstleistungen anzunehmen und bei dem die zu liefernden Gegenstände oder zu erbringenden Dienstleistungen oder die Identität der möglichen Lieferer oder Dienstleistungserbringer entweder auf dem Instrument selbst oder in damit zusammenhängenden Unterlagen, einschließlich der Bedingungen für die Nutzung dieses Instruments, angegeben sind“. Diese Legaldefinition des Gutscheins erfasst nicht nur körperliche Gegenstände wie Papierdokumente oder Plastikkarten, sondern auch Gutscheine in elektronischer Form. Dies geht klar aus dem sechsten Erwägungsgrund der Präambel hervor. Auch ansonsten ist zum Zwecke der Auslegung des künftigen richtlinienrechtlichen Konzepts eines Gutscheins ergänzend zu Art. 30a Abs. 1 MwStSystRL n.F. auch auf die Ausführungen in der Präambel zur Gutscheinrichtlinie zu rekurrieren.

2. Abgrenzung zu Zahlungsinstrumenten und Zahlungsnachweisen

Elementares Charakteristikum eines Gutscheins im Sinne der Richtlinie ist demnach zunächst die dem Inhaber zuerkannte Berechtigung zur Inanspruchnahme einer künftigen Leistung¹⁰, für die der Gutschein vom einlösen-

⁹ Die Angabe „n.F.“ bezieht sich auf die MwStSystRL in der Fassung, die sie durch die Richtlinie (EU) 2016/1065 erhält.

¹⁰ Dies kommt allerdings in der Legaldefinition des Art. 30a Nr. 1 MwStSystRL n.F. weniger deutlich zum Ausdruck als in der ursprünglichen Fassung dieser Vorschrift im Kommissionsvorschlag v. 20.5.2012 (Fn. 1). Eine entsprechende Berechtigung ist aber nicht nur die logische Kehrseite der in Art. 30a Nr. 1 MwStSystRL n.F. explizit angesprochenen Verpflichtung zur Einlösung des Gutscheins, sondern wird in Erwägungsgrund (5) zur Gutscheinrichtlinie auch ausdrücklich als Abgrenzungskriterium erwähnt.

den Unternehmer ganz oder teilweise anstelle einer regulären Geldzahlung als Gegenleistung akzeptiert werden muss. Primär anhand dieser Merkmale ist die Abgrenzung des Gutscheins vom bloßen „Zahlungsinstrument“ vorzunehmen, wie aus der Entstehungsgeschichte der Gutschein-Richtlinie¹¹ sowie insbesondere auch aus dem sechsten Erwägungsgrund ihrer Präambel hervorgeht. Der Richtliniengeber hat entgegen dem Kommissionsvorschlag¹² nämlich darauf verzichtet, insoweit schlicht auf den Katalog der Zahlungsdienste im Sinne der Richtlinie 2007/64/EG zu verweisen¹³.

Gerade beim Bezahlen von Waren oder Dienstleistungen unter Verwendung von zuvor erworbenen Karten u.ä., bei denen der Leistungsgegenstand erst noch durch eine Auswahl des Karteninhabers unmittelbar im Vorfeld der Bewirkung der Leistungshandlung des einlösenden Unternehmers konkretisiert werden muss, kann sich die Abgrenzung schwierig gestalten. Hier lässt sich vielfach nicht ohne weiteres feststellen, ob der Erwerb der zur Bezahlung verwendeten Karte den Unternehmer, der sie als Zahlungsmittel akzeptiert, schon vor der Konkretisierungshandlung des Karteninhabers zum Abschluss eines Vertrages über die Bewirkung der letztlich ausgewählten Leistung verpflichtete. Man wird in diesen Fällen aus Vereinfachungsgründen regelmäßig darauf abstellen dürfen, ob der Inhaber des jeweiligen Instruments anstelle einer Verwendung zum Erwerb von Waren oder Dienstleistung die Karte auch jederzeit und voraussetzungslos wieder gegen den ursprünglich eingezahlten bzw. einen noch nicht verwendeten Geldbetrag zurückerlösen bzw. remonetarisieren könnte. Bejahendenfalls ist von einer Guthabekarte im Unterschied zur Gutscheinkarte und damit von einem bloßen Zahlungsinstrument auszugehen, das nicht von der Gutscheinrichtlinie erfasst ist. Denn mit einer für den Gutschein charakteristischen, vorvertraglichen Verpflichtung zur Erbringung der vom Gutscheininhaber gewünschten Leistungshandlung wird regelmäßig die Berechtigung des den Gutschein veräußernden Unternehmers korrespondieren, den für den Gutschein gezahlten Betrag endgültig zu behalten.

¹¹ S. Kompromisstext der Ratspräsidentschaft v. 30.1.2014, Dok.-Nr. 5950/1, 3. S. dazu auch den Richtlinienvorschlag der Kommission v. 20.5.2012 (Fn. 1), 7.

¹² S. Richtlinienvorschlag der Kommission v. 20.5.2012 (Fn. 1), 22 (Art. 30a Nr. 2 der Entwurfsfassung).

¹³ Nach *Huschens*, UVR 2016, 302 (303), soll der Auflistung von Zahlungsinstrumenten in RL 2007/64/EG dessen ungeachtet eine Indizwirkung für die Zwecke der mehrwertsteuerlichen Abgrenzung zukommen.

Darüber hinaus lässt sich der Legaldefinition des Art. 30a Nr. 1 MwStSystRL n.F. im Verbund mit dem fünften Erwägungsgrund der Gutscheine-Richtlinie entnehmen, dass sich bei einem Gutschein die Modalitäten der künftigen Leistungserbringung in einem gewissen Korridor noch ausstehender Konkretisierung bewegen müssen¹⁴. Einerseits sollen nämlich ausweislich der Präambel „die Bestimmungen über Gutscheine [...] keine Änderung der mehrwertsteuerlichen Behandlung von Fahrscheinen, Eintrittskarten für Kinos und Museen, Briefmarken und Ähnlichem zur Folge haben“. Der Aufzählung lässt sich entnehmen, dass kein Gutschein vorliegen soll, wenn das betreffende Dokument zur Inanspruchnahme von Leistungen berechtigt, die – wie etwa Eintrittskarten für ein Fußballspiel – schon in allen Einzelheiten und namentlich auch hinsichtlich des Leistungszeitpunkts und Leistungsortes konkretisiert sind¹⁵. Es ist ferner auch dann nicht von einem Gutschein auszugehen, wenn – wie bei Fahrscheinen – der leistende Unternehmer sowie der Leistungsgegenstand schon feststehen, das Dokument auch vom leistenden Unternehmer bzw. in seinem Namen ausgestellt wird und nicht für den Handel bzw. zur Weitergabe an Dritte bestimmt ist¹⁶. Derartige Dokumente haben letztlich die Funktion eines bloßen Zahlungsnachweises. Erst oberhalb dieser Schwelle greifen die neuen Spezialregelungen zur Besteuerung der Übertragung und Einlösung von Gutscheinen. Andererseits muss im Gutschein selbst oder in den darauf bezogenen vertraglichen Bestimmungen schon im Zeitpunkt der Ausstellung zumindest entweder der Leistungsgegenstand oder aber die Person des leistenden Unternehmers hinreichend konkret angegeben sein. Ist zu diesem Zeitpunkt weder der Kreis der Leistungshandlungen, die mit dem Gutschein beansprucht werden können, noch der Kreis der einlösenden Unternehmer abschließend bestimmt, liegt nach mehrwertsteuerrechtlicher Wertung nur ein bloßes Zahlungsinstrument vor.

Beispiel 1: Ein Anbieter im Segment E-Commerce handelt nicht nur mit eigenen Waren, sondern ermöglicht auch Dritten den privaten oder kommerziellen Verkauf von gebrauchten oder neuen Waren auf seiner Internetplattform. Insgesamt können potenzielle Kunden so unter ca.

¹⁴ Anhand dieses Kriteriums wird der Gutschein auch im deutschen zivilrechtlichen Schrifttum von verwandten Instrumenten abgegrenzt, freilich ohne dass dies unmittelbar auf das Verständnis der richtlinienrechtlichen Definition durchschlagen würde; vgl. *Zwickel*, NJW 2011, 2753 (2755).

¹⁵ Tendenziell ebenso *Huschens*, UVR 2016, 302 (303).

¹⁶ Demgegenüber sind Geschenkgutscheine regelmäßig als Gutscheine im Sinne des Art. 30a Nr. 1 MwStSystRL n.F. anzusehen, weil sie gerade dafür vorgesehen sind, an Dritte übertragen zu werden.

150 Mio. Artikeln auswählen, deren Zusammensetzung sich ebenso wie diejenige der verschiedenen Drittanbieter ständig verändert. Auf der Webseite des Plattformbetreibers können auch Nennwertgutscheine als sog. „Geschenkgutscheine“ erworben werden. Sie können sowohl beim Plattformbetreiber selbst als auch bei jedem Drittanbieter eingelöst werden. Nach den Maßstäben der Gutscheine-RL handelt es sich bei den Geschenkgutscheinen um bloße Zahlungsinstrumente, die nicht dem Anwendungsbereich der neuen Regelungen unterfallen. Denn bei Ausstellung des (elektronischen) Geschenkgutscheins steht weder fest, bei wem der Gutschein später eingelöst werden kann, noch unter welchen Waren der Gutscheininhaber im Zeitpunkt der Einlösung wählen können. Dementsprechend ist der Handel mit den Geschenkgutscheinen nicht steuerbar.

Aus dem Vorgesagten folgt zugleich, dass auch Nennwertgutscheine künftig den besonderen Regelungen für Gutscheine unterfallen können und der Handel damit potenziell steuerbar ist¹⁷, anders, als dies der gegenwärtigen Verwaltungspraxis entspricht¹⁸. Denn bei solchen Gutscheinen ist zwar typischerweise im Ausstellungszeitpunkt die zu erbringende Dienstleistung oder Lieferung noch nicht abschließend festgelegt. Es genügt aber, dass der Unternehmer, bei dem der Gutschein eingelöst werden kann, bereits feststeht oder jedenfalls der Kreis der in Betracht kommenden Unternehmer genau abgegrenzt ist. Auch dann sind die Bestimmungen der Gutscheine-Richtlinie allerdings unanwendbar, wenn es sich bei dem Nennwertgutschein um einen Rabattgutschein handelt.

3. Ausschluss der Rabattgutscheine

Der Richtliniengeber hat entgegen dem ursprünglichen Kommissionsvorschlag¹⁹ davon abgesehen, auch Sonderregeln für sog. Preisnachlassgutscheine bzw. Rabattgutscheine vorzusehen. Nach dem vierten Erwägungsgrund der Präambel zur Gutscheine-Richtlinie sollen deren Vorschriften „nur Gutscheine betreffen, die zur Einlösung gegen Gegenstände oder Dienstleistungen verwendet werden können. Sie sollten dagegen nicht für Instrumente gelten, die den Inhaber zu einem Preisnachlass beim Erwerb von Gegenständen“.

¹⁷ S. dazu noch nachfolgend unter 3.

¹⁸ S. OFD Niedersachsen v. 17.1.2011, S 7100-779-St 171; s. zur gegenwärtigen Praxis ferner *Feil/Polok*, MwStR 2017, 65.

¹⁹ S. Richtlinienvorschlag der Kommission v. 20.5.2012 (Fn. 1), 5.

den oder Dienstleistungen berechtigen, aber nicht das Recht verleihen, solche Gegenstände oder Dienstleistungen zu erhalten.“

Auch hier ist also erneut zentrales Abgrenzungsmerkmal die im Gutschein verkörperte Berechtigung, gegen Einlösung des Gutscheins eine Warenlieferung oder Dienstleistung zu erhalten. Es kommt mithin entscheidend darauf an, ob der Gutschein zumindest potenziell eine reguläre Bezahlung der Leistung entbehrlich macht oder aber stets nur dazu genutzt werden kann, die Höhe der geschuldeten Zahlung zu reduzieren. Ohne weiteres als Rabattgutscheine zu klassifizieren sind somit Gutscheine, die das Recht auf einen prozentualen Abschlag vom regulären Preis der Ware oder Dienstleistung gewähren oder die zum Erhalt eines Naturalrabattes beim entgeltlichen Erwerb einer bestimmten Ware oder Dienstleistung berechtigen.

Bei Nennwertgutscheinen ist darauf abzustellen, ob bei ihrer Verwendung nach den Vertragsbedingungen zwingend eine Zuzahlung erforderlich ist, um die auf dem Gutschein angegebene Ware oder Dienstleistung zu erhalten. Dies ist namentlich bei einem Mindestbestellwert bzw. mindestens zu entrichtenden Entgelt als Einlösungsvoraussetzung der Fall, soweit selbiges den Nennwert des Gutscheins überschreitet. Demgegenüber liegt ein Gutschein im Sinne des Art. 30a Nr. 1 MwStSystRL n.F. auch dann vor, wenn lediglich im Einzelfall aufgrund der vom Inhaber des Gutscheins getroffenen Auswahl der Nennwert des Gutscheins nicht zur vollständigen Begleichung der geschuldeten Vergütung ausreicht oder wenn er mehr als einmal für den Erwerb von Waren oder Dienstleistungen eingesetzt werden kann. Dies ergibt sich aus der Definition des Art. 30a Nr. 1 MwStSystRL n.F. („Gegenleistung oder Teil einer solchen“) bzw. aus dem elften Erwägungsgrund der Präambel der Gutschein-Richtlinie („wird ein Mehrzweck-Gutschein [...] teilweise verwendet“).

4. Relevanz der Abgrenzung

Für Instrumente, die nicht als Gutschein zu klassifizieren sind, gelten auch nach dem 31.12.2018 die allgemeinen Bestimmungen der MwStSystRL, und die dazu ergangene Rechtsprechung des EuGH²⁰ wird insoweit wie schon erwähnt unverändert zu beachten sein. Das impliziert zugleich, dass

²⁰ S. zu Rabattgutscheinen insbes. EuGH v. 24.10.1996, Rs. C-317/94, Elida Gibbs, EU:C:1996:400; v. 15.10.2002, Rs. C-427/98, Kommission / Deutschland, EU:C:2002:581; v. 12.6.2014, Rs. C-461/12, Granton Advertising, EU:C:2014:1745.

die genaue Abgrenzung von Gutscheinen und bloßen Zahlungsinstrumenten in „grenzwertigen“ Fällen im Ergebnis meist nicht erforderlich sein dürfte. Denn Abgrenzungsprobleme zwischen Zahlungsinstrument und Gutschein werden sich regelmäßig nur bei den unter III.2. noch näher zu erörternden sog. Mehrzweck-Gutscheinen stellen, nicht aber bei sog. Einzweck-Gutscheinen im Sinne des Art. 30a Nr. 2 MwStSystRL n.F. Für solche Mehrzweck-Gutscheine legt Art. 30b Abs. 2 MwStSystRL n.F. fest, dass ihre Übertragung für sich genommen noch nicht steuerbar ist, sondern eine Steuerschuld erst mit Einlösung bei dem Unternehmer entsteht, der die ausgewählte Leistung erbringt. Ebenso verhält es sich aber auch bei der Verschaffung bzw. Übertragung eines Zahlungsinstruments gegen Zahlung des Guthabenbetrags. Ein solcher Vorgang ist nach allgemeinen Grundsätzen als solcher noch nicht steuerbar, weil er letztlich auf einen Tausch eines Zahlungsmittels in ein anderes hinausläuft²¹. Insoweit liegt also eine gleichlaufende Behandlung vor, womit sich eine genaue Unterscheidung regelmäßig erübrigt.

²¹ Vgl. OFD Karlsruhe v. 25.8.2011, S 7270, USt-Kartei BW § 13 Abs 1 UStG S 7270 Karte 3; EuGH v. 14.7.1998, Rs. C-172/96, First National Bank of Chicago, EU:C:1998:354, Rz. 43.

III. Grundkonzept der Gutschein-Richtlinie

Das zentrale Anliegen der neuen Gutschein-Richtlinie ist es, die mehrwertsteuerlichen Belastungswirkungen des Erwerbs von Waren und Dienstleistungen unter Verwendung von Gutscheinen an die Steuerbelastung von regulär entgoltenen Lieferungen bzw. Dienstleistungen anzugleichen. Dabei soll entsprechend dem Belastungsgrund der harmonisierten Mehrwertsteuer dem Grundsatz einer allgemeinen, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionalen Verbrauchsteuer Rechnung getragen werden²². Ebenfalls in Übereinstimmung mit dem allgemeinen Konzept der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) soll diese Belastungsäquivalenz auch unabhängig von der Länge einer etwaigen Absatzkette für die Gutscheine gewährleistet werden²³. Relativierend ist allerdings anzumerken, dass beim Absatz von Gutscheinen über Vertriebsketten der maßgebliche Bezugspunkt der beabsichtigten Übereinstimmung in den Steuerfolgen nicht der Direktabsatz von Waren oder Dienstleistungen ohne Verwendung von Gutscheinen sein kann. Vielmehr kann hier von vornherein nur eine Gleichstellung in den Belastungswirkungen mit dem regulären Waren- oder Dienstleistungsvertrieb unter Inanspruchnahme vergleichbarer Absatzförderungsleistungen Dritter als sachgerecht in Betracht kommen.

Um der in diesem Sinne angestrebten Gleichstellung im Ergebnis willen wird mit der nunmehr verabschiedeten Gutschein-Richtlinie eine Abweichung von der üblichen Besteuerungstechnik angeordnet. Wie bereits erwähnt differenziert die Richtlinie dabei zwischen sog. „Einzweck-Gutscheinen“ und sog. „Mehrzweck-Gutscheinen“.

1. Einzweck-Gutscheine

a. Definition und Abgrenzung

Einzweck-Gutscheine sind gemäß Art. 30a Nr. 2 MwStSystRL n.F. dadurch gekennzeichnet, dass erstens der Liefer- bzw. Leistungsort sowie zweitens auch die geschuldete Mehrwertsteuer für die Gegenstände oder Dienstleistungen, zu deren Bezug der Gutschein berechtigt, bei dessen erstmaliger Ausstellung bereits feststehen.

²² S. Präambel zur Richtlinie (EU) 2016/1065, Erwägungsgrund (2).

²³ Vgl. Art. 1 (2) MwStSystRL.

Nach Zweck der Abgrenzung zu den Mehrzweck-Gutscheinen im Sinne des Art. 30a Nr. 3 MwStSystRL n.F. genügt es für die von Art. 30a Nr. 2 MwStSystRL n.F. geforderte Konkretisierung des Leistungsortes, dass sich der für die internationale Zuweisung von Besteuerungsrechten maßgebliche Ort des steuerbaren Umsatzes im Sinne der Art. 31 ff. MwStSystRL schon im Zeitpunkt der Ausstellung bestimmen lässt. Nicht zu fordern ist, dass auch der genaue Leistungsort innerhalb eines Mitgliedstaates (etwa die einzelne inländische Filiale einer landesweit operierenden Handelskette, bei der ein Warengutschein eingelöst werden kann) bereits feststeht²⁴. Denn davon hängt es nicht ab, ob sich bereits bei Ausstellung des Gutscheins verlässliche Feststellungen zu Mehrwertsteuerschuld und -gläubiger des bei der späteren Einlösung des Gutscheins zu bewirkenden Waren- oder Dienstleistungsabsatzes treffen lassen, so dass dessen Beteuerung auf den Gutscheinhandel vorgezogen werden kann. Eben diese vorgezogene, liquiditätsflussnahe Besteuerung soll das Konzept des Einzweck-Gutscheins gewährleisten, wie nachfolgend unter b. noch darzulegen sein wird.

Speziell bei Gutscheinen über Dienstleistungen belässt das Erfordernis eines von den Modalitäten der späteren Einlösung unabhängigen Leistungsortes gleichwohl nur einen geringen Anwendungsbereich für Einzweck-Gutscheine. Können die Leistungen ihrer Natur nach für private wie auch für unternehmerische Zwecke genutzt werden, gelten meist unterschiedliche Ortsbestimmungsregeln. Im praktisch immer bedeutsameren Handel von Gutscheinen über elektronisch zu erbringende Dienstleistungen wiederum lässt sich der Leistungsort regelmäßig selbst dann nicht abstrakt vorherbestimmen, wenn die Leistung nur von Endverbrauchern genutzt werden kann. Denn maßgeblich ist dann für die Ortsbestimmung gemäß Art. 58 MwStSystRL der Ansässigkeitsort des den Gutschein einlösenden Kunden; dieser ist aber bei Ausstellung des Gutscheins typischerweise noch nicht bekannt.

Das zweite Erfordernis bereits bekannter Mehrwertsteuerschuld soll ausweislich der Entstehungsgeschichte der Norm vor allem ausschließen, dass der Gutschein für verschiedene Kategorien von Waren oder Dienstleistungen eingelöst werden kann, für die jeweils unterschiedliche Steuersätze gelten oder für die nur teilweise Steuerbefreiungen greifen²⁵. Nur unter dieser Voraussetzung lässt sich regelmäßig schon im Zeitpunkt der Ausstellung

²⁴ A.A. offenbar *Huschens*, UVR 2016, 302 (304).

²⁵ S. den Kompromissvorschlag der Ratspräsidentschaft v. 22.5.2013, 2012/0102 (CNS), 9672/13, 10.

des Gutscheins feststellen, welche Mehrwertsteuerbelastung die Alternative einer regulären Bezahlung der betreffenden Waren oder Dienstleistungen auslösen würde. Speziell bei Nennwertgutscheinen ist es wie oben dargelegt möglich, dass der (verbleibende) Wert des Gutscheins nicht ausreicht, um die ausgewählte Ware oder Dienstleistung zu erwerben, und der Gutschein-inhaber deshalb eventuell eine Zuzahlung leisten muss. Nach Entstehungsgeschichte und Zweck der Unterscheidung zwischen Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen muss es für die Klassifizierung eines solchen Gutscheins als Einzweck-Gutschein genügen, wenn die für den Bezug der Gegenstände oder Dienstleistungen geschuldete Mehrwertsteuer insoweit feststeht, als sie auf den Gutscheinbetrag entfällt. Die insgesamt für den Erwerb der später ausgewählten Gegenstände oder Dienstleistungen anfallende Mehrwertsteuer muss hingegen noch nicht bekannt sein.

Beispiel 2: Der Betreiber eines Internet-Gutscheinportals veräußert u.a. Nennwertgutscheine, die über den Betrag von 50 Euro ausgestellt werden und bei einem bestimmten Restaurant innerhalb einer auf dem Gutschein angegebenen Frist eingelöst werden können. Es handelt sich um Einzweck-Gutscheine im Sinne des Art. 30a Nr. 2 MwStSystRL n.F. Der Leistungsort ist schon im Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins bekannt, da er sich gemäß Art. 55 MwStSystRL unabhängig von der Person des einlösenden Gutscheininhabers an dem Ort befindet, an dem das Restaurant betrieben wird. Die Restaurantdienstleistungen, die mit dem Gutschein beansprucht werden können, unterliegen auch ausnahmslos dem Regelsteuersatz. Dass der Gutschein möglicherweise nicht für die Begleichung der gesamten Rechnung ausreicht und infolgedessen nicht von vornherein absehbar ist, wie hoch die Mehrwertsteuerschuld für die Dienstleistung insgesamt ausfallen wird, ist für die Einordnung als Einzweck-Gutschein irrelevant.

Nicht bedacht hat der Richtlinienggeber offenbar, dass theoretisch bei nahezu allen Warenkategorien ein in einem bestimmten Mitgliedstaat einzulösender Gutschein auch von einem im übrigen Gemeinschaftsgebiet oder in einem Drittstaat niedergelassenen Unternehmer dafür genutzt werden kann, um Gegenstände für sein Unternehmen zu erwerben und diese im Anschluss in seinen Ansässigkeitsstaat zu überführen. In diesem Fall würde sich die tatsächliche Abhollieferung an sich für eine Steuerbefreiung nach den Art. 138 ff. bzw. 146 ff. MwStSystRL qualifizieren, sofern auch die je einschlägigen Nachweise beigebracht würden. Löst hingegen ein Endverbraucher oder ein im Inland niedergelassener Unternehmer den Gutschein ein,

wäre die Lieferung der Ware bei regulärem Absatz (ohne Gutscheinverwendung) in der Regel steuerpflichtig.

Dessen ungeachtet führt dies nicht dazu, dass Warengutscheine grundsätzlich als Mehrzweck-Gutscheine anzusehen wären. Dagegen spricht schon der Wortlaut des Art. 30a Nr. 2 MwStSystRL n.F., wonach bei Ausstellung des Gutscheins die Mehrwertsteuerschuld für „diese Gegenstände oder Dienstleistungen“ feststehen muss, d.h. für diejenige Waren- oder Dienstleistungen, auf die sich der Gutschein abstrakt bezieht. Von Bedeutung für die Qualifizierung als Einzweck- oder Mehrzweckgutschein sollen ausweislich dieser Formulierung grds. nur Auswahlmöglichkeiten des Endkunden sein, die sich auf die Anwendbarkeit objektiver Steuerbefreiungen oder Steuerermäßigungen auswirken können. Befreiungen oder sonstige Sonderregeln, die nur in Abhängigkeit vom späteren Verhalten des leistenden Unternehmers oder des Leistungsempfängers gewährt werden, sollen demgegenüber ersichtlich keine Rolle spielen. Das ist hier auch in der Sache, namentlich aus Vereinfachungsgründen gut zu rechtfertigen. Der Einsatz von Warengutscheinen durch nicht ansässige Unternehmer zum Zwecke des Erwerbs von Eingangsleistungen für ihr Unternehmen dürfte eine Ausnahmerecheinung sein, die eine liquiditätsnahe Besteuerung, wie sie mit der Klassifizierung als Einzweck-Gutschein erreicht wird²⁶, nicht grundsätzlich in Frage stellen soll.

Geht man davon aus, dass die tatsächliche Lieferung der Ware gegen Einlösung eines Einzweck-Gutscheins aufgrund der Fiktion des Art. 30b Abs. 1 UAbs. 1 Satz 2 MwStSystRL n.F. nicht steuerbar ist²⁷, gelangen die Befreiungsregeln für innergemeinschaftliche Lieferungen bzw. Ausfuhrlieferungen folglich nicht zur Anwendung²⁸. Der unter Gutscheineinsatz erwerbende Unternehmer, der die Ware im Anschluss ins Ausland befördert oder versendet, hat demnach nicht nur gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. b, 20 MwStSystRL einen innergemeinschaftlichen Erwerb in seinem Niederlassungsstaat zu versteuern, sondern er wird zugleich mit der im Preis des Gutscheins enthaltenen Mehrwertsteuer belastet. Diese Belastung kann er aber dann durch einen Vorsteuerabzug bzw. über ein gesondertes Vorsteuervergütungsverfahren wieder revidieren. Als problematisch erweist sich allerdings noch, dass die betroffenen Finanzver-

²⁶ S. dazu noch nachfolgend unter b.

²⁷ S. auch dazu nachfolgend unter b.

²⁸ Dies gilt auch für die vorgelagerten Transaktionen des stattdessen steuerbaren Gutscheinhandels, weil es insoweit noch an einer realen Warenbewegung über die Grenze fehlt, s. dazu VII.2.

waltungen den Weg der Ware nicht länger anhand vom Steuerpflichtigen zu erbringender Nachweise grenzüberschreitend nachverfolgen und Informationen darüber austauschen können. Soll diese Einschränkung auch im Kontext eines bloßen Randphänomens wie der hier erörterten Fallkonstellation nicht hingenommen werden, müsste der europäische Richtlinien- oder Verordnungsgeber entsprechende Nachweispflichten hier stattdessen für die Geltendmachung der Vorsteuerentlastung durch den Leistungsempfänger (statt wie sonst für die Inanspruchnahme der Befreiung durch den Leistenden) statuieren.

Aus den vorstehenden Erwägungen folgt zugleich, dass es für die Klassifizierung als Einzweck-Gutschein entgegen der missverständlichen Bezeichnung durch den Richtliniengeber nicht darauf ankommt, ob der Gutschein ausschließlich zum Erhalt einer genau bestimmten Gattung von Gegenständen oder Dienstleistungen berechtigt²⁹. Entscheidend ist vielmehr, dass für sämtliche Leistungshandlungen, die gegen Hingabe des Gutscheins eingefordert werden können, derselbe mehrwertsteuerliche Leistungsort und eine übereinstimmende Steuerbelastung vorgesehen sind. Dementsprechend steht es einer Einordnung als Einzweck-Gutschein auch nicht zwingend entgegen, wenn der Gutschein zur Inanspruchnahme einer Kombination von Waren bzw. Dienstleistungen berechtigt, die mehrwertsteuerlich nach den Grundsätzen für gemischte Leistungen je gesondert zu würdigen sind³⁰ und für die unterschiedliche Steuersätze bzw. nur teilweise Steuerbefreiungen gelten³¹. Kann nämlich gegen Vorlage des Gutscheins nur die Erbringung gerade eines solchen Leistungspaktes verlangt werden, ist die relevante Mehrwertsteuer schuld bereits im Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins hinreichend vorherbestimmt.

Maßgeblich sind ferner nur die Verhältnisse im Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins. Nachfolgende Entwicklungen, wie etwa die Vereinheitlichung von Steuersätzen durch den nationalen Gesetzgeber oder die Umstellung des Waren- bzw. Dienstleistungssortiments, aus dem der Gutscheininhaber auswählen kann, haben keine Umqualifizierung des Gutscheins zur Folge³².

²⁹ A.A. offenbar *Huschens*, UVR 2016, 302 (304).

³⁰ S. dazu statt aller *Englisch*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl. 2015, § 17 Rz. 110 ff.

³¹ S. *Huschens*, UVR 2016, 302 (304).

³² S. B. *Terra/E. Terra*, The value of the voucher Directive, World Journal of VAT/ GST Law 1/2017 (Manuskript liegt vor).

Dem steht nicht nur der eindeutige Wortlaut des Art. 30a Nr. 2 MwStSystRL n.F. entgegen. Eine nachträgliche Änderung in der Beurteilung würde vielmehr vor allem in mehrstufigen Absatzketten auch einen unverhältnismäßigen Korrekturaufwand bei allen beteiligten Unternehmern auslösen, bis hin zur Notwendigkeit einer Neukalkulation der vereinbarten Entgelte für Gutscheine bzw. Absatzförderungsleistungen in bestimmten Fallkonstellationen.

b. Besteuerung (nur) des Gutscheinabsatzes als fiktive Leistungshandlung

Der neue Art. 30b Abs. 1 UAbs. 1 MwStSystRL fingiert jede Übertragung eines Einzweck-Gutscheins als Lieferung der Gegenstände oder Erbringung der Dienstleistungen, auf die sich der Gutschein bezieht³³. Das Richtlinienkonzept löst sich damit einerseits von der *Astra-Zeneca*-Entscheidung des EuGH, nach der jedenfalls die Übertragung eines Gutscheins durch einen anderen als den zur Einlösung verpflichteten Unternehmer als Dienstleistung zu qualifizieren ist³⁴. Andererseits hat sich der Unionsgesetzgeber aber entgegen dem ursprünglichen Kommissionsentwurf auch gegen die Behandlung des für den Gutschein hingegebenen Entgelts als Anzahlung auf die letztlich geschuldeten Waren oder Dienstleistungen ausgesprochen. Denn in Absatzketten wäre eine solche Klassifizierung nicht stimmig, da die Zwischenhändler ihre Leistungshandlung jeweils mit der Weitergabe des Gutscheins bereits vollständig bewirkt haben. Außerdem muss hier der den Einzweck-Gutschein einlösende Unternehmer im Zeitpunkt der erstmaligen Übertragung des Gutscheins noch gar nicht feststehen; auch das steht der Qualifizierung des Erlöses aus dem Gutscheinverkauf als eine Anzahlung für die spätere Leistung eines im Zeitpunkt der „Anzahlung“ noch gar nicht bekannten Unternehmers entgegen.

Für die Bemessungsgrundlage des Handels mit Einzweck-Gutscheinen ist keine besondere Regelung vorgesehen. Entgelt für die fiktive Lieferung oder Dienstleistung ist damit gemäß der allgemeinen Regelung des Art. 73

³³ Die Übertragung des Gutscheins wird also der Übertragung des tatsächlich erst im Zeitpunkt der Einlösung zu liefernden Gegenstandes bzw. der Erbringung der tatsächlich erst bei Einlösung auszuführenden Dienstleistung gleichgeachtet. Nicht fingiert wird demgegenüber eine vorgezogene Verwirklichung des späteren Umsatzaktes, was in der französischen Sprachfassung der Richtlinie noch deutlicher wird als in der deutschen; a.A. wohl *Huschens*, UVR 2016, 302 (303).

³⁴ S. EuGH v. 29.7.2010, C-40/09, *Astra Zeneca*, EU:C:2010:450, Rz. 25 f.

MwStSystRL alles, was der den Gutschein übertragende Unternehmer – vom Abnehmer des Gutscheins für den Gutschein³⁵ – erhält oder erhalten soll. Der anzuwendende Steuersatz schließlich stimmt kraft der Fiktion des Art. 30b Abs. 1 MwStSystRL n.F. ohne weiteres mit demjenigen überein, der für die letztlich geschuldeten Waren oder Dienstleistungen einschlägig ist. Dementsprechend kann die Übertragung des Gutscheins auch steuerfrei sein, wenn für das jeweilige Bezugsobjekt eine Befreiungsregel greift.

Letztlich wird folglich der Handel mit Gutscheinen im eigenen Namen genauso besteuert wie der Eigenhandel mit den als Bezugsobjekten angegebenen Waren oder Dienstleistungen. Die Mehrwertsteuererhebung vollzieht sich dementsprechend im Gleichlauf mit dem Absatzweg der Gutscheine³⁶. Jeder Händler gibt die von ihm geschuldete Mehrwertsteuer an seinen Abnehmer weiter, der als Unternehmer ggf. zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Auf diese Weise ist gewährleistet, dass die Umsatzsteuer im Wege fraktionierter Zahlung von jedem Unternehmer in der Kette entsprechend seinem jeweiligen Wertschöpfungsbeitrag erhoben wird und letztlich nur den (privaten) Endverbraucher proportional zu dessen Aufwendungen für den Erwerb des Gutscheins belastet, wie es das Grundanliegen der Gutschein-Richtlinie ist. Da auf diese Weise sichergestellt ist, dass es schon mit der Übertragung der Gutscheine zu einer Umsatzsteuerbelastung entsprechend dem eigentlichen Waren- oder Dienstleistungsabsatz kommt, ist selbiger für sich genommen insoweit auch nicht mehr steuerbar³⁷. Dies wird in Art. 30b Abs. 1 UAbs. 1 Satz 2 MwStSystRL n.F. etwas verklausuliert geregelt; danach gilt „[d]ie tatsächliche Übergabe der Gegenstände oder die tatsächliche Erbringung der Dienstleistungen [...] nicht als unabhängiger Umsatz.“ Durch diese Fiktion wird eine Doppelbesteuerung des Leistungserwerbs gegen Hingabe eines Gutscheins vermieden.

³⁵ Siehe dazu die Präambel zur Richtlinie (EU) 2016/1065, Erwägungsgrund (9).

³⁶ S. die Erläuterungen im Kompromissvorschlag der griechischen Ratspräsidentschaft v. 28.2.2014, 2012/0102 (CNS), 7055/14, 7: “... as the SPV [single purpose voucher] is transferred down the chain, [...], VAT is also imposed on each supplier of the SPV.”

³⁷ A.A. *Huschens*, UVR 2016, 302 (303 f.): bloße „Anrechnung“ der Besteuerung der Gutscheinübertragung auf die Steuerschuld, die auf die spätere „tatsächliche“ Leistung entfällt. Wie hier (tatsächliche Leistung insoweit nicht steuerbar) hingegen *B. Terra/E. Terra*, The value of the voucher Directive, World Journal of VAT/GST Law 1/2017 (Manuskript liegt vor); ebenso wohl *Feil/Polok*, MwStR 2017, 65 (66).

Dieser Besteuerungstechnik geschuldet ist schließlich auch die Fiktion des Art. 30b Abs. 1 UAbs. 3 MwStSystRL n.F., wonach die gegen Einlösung des Gutscheins erbrachte Lieferung oder Dienstleistung in einer Absatzkette auch dann als an den ersten Vertriebspartner in der Kette (und nicht an den Gutscheininhaber³⁸) erbracht gilt, wenn dieser Vertriebspartner selbst und nicht der leistende Unternehmer den betreffenden Gutschein ausgestellt hat. Auf diese Weise kann der Teil des Erlöses aus dem Gutscheinabsatz, den der Vertriebspartner an den einlösenden Unternehmer herausgeben muss, als Entgelt für die eigentliche Lieferung oder Dienstleistung klassifiziert werden. Die Fiktion eines Durchhandelns der Waren oder Dienstleistungen in der Absatzkette bis hin zum letzten Abnehmer des Gutscheins wird dadurch aufrechterhalten. Der leistende Unternehmer hat dementsprechend dem Vertriebspartner, der den Gutschein ausgestellt hat, eine Rechnung über den weitergeleiteten Teil des Veräußerungserlöses und die darin enthaltene Mehrwertsteuer auszustellen³⁹.

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass Art. 30a Nr. 2 MwStSystRL n.F. anders als der Kommissionentwurf der Gutscheinrichtlinie für die Klassifizierung als Einzweck-Gutschein nicht voraussetzt, dass auch die Identität des Lieferers oder Dienstleistungserbringers bereits vorab bekannt ist. Damit wird darüber hinwegtypisiert, dass bei regulärem Waren- oder Dienstleistungsabsatz die steuerliche Belastung in Sonderfällen von der Person des einlösenden Unternehmers abhängen kann. Betroffen sind hiervon insbesondere Steuerpflichtige, die sich für eine persönliche Steuerbefreiung qualifizieren, in Deutschland namentlich Blinde im Sinne des § 4 Nr. 19 Buchst. a UStG, sowie Kleinunternehmer. Die Besteuerung der Gutscheinübertragung anstelle der eigentlichen Leistung kann hier bei der Einschaltung von Vertriebspartnern oder beim Zwischenhandel von Gutscheinen dazu führen, dass der Endverbraucher mit Mehrwertsteuer belastet wird, die bei einem Erwerb der Ware oder Dienstleistung mit regulären Zahlungsmitteln nicht angefallen wäre. Die Steuerfreiheit bzw. Nichtbesteuerung des Umsatzes verlagert sich stattdessen auf die fingierte Leistung des einlösenden Unternehmers an den ersten Abnehmer in der Absatzkette. Ist die Befreiungsregelung nicht verzichtbar, kann das Kaskadeneffekte auslösen. In der Praxis werden die

³⁸ S. dazu auch die Erläuterungen im Kompromissvorschlag der griechischen Ratspräsidentschaft v. 28.2.2014, 2012/0102 (CNS), 7055/14, 6.

³⁹ Zur damit korrespondierenden Vorsteuerabzugsberechtigung des den Gutschein ausstellenden Vertriebspartners s. eingehend *B. Terra/E. Terra*, The value of the voucher Directive, World Journal of VAT/GST Law 1/2017 (Manuskript liegt vor).

betroffenen Steuerpflichtigen wohl auf Absatzförderungsmaßnahmen in Gestalt des mehrstufigen Vertriebs von Einzweckgutscheinen verzichten.

c. Grundsätze der Verkaufskommission bei Eigenvertrieb für fremde Rechnung

Die Vermarktung von Gutscheinen durch einen anderen als denjenigen Unternehmer, bei dem sie später eingelöst werden können, dient meist der Absatzförderung zugunsten dieses Unternehmers. Zumindest bei wirtschaftlicher Betrachtung ist diese Vermarktungsaktivität daher einer Vertriebsdienstleistung *an* den einlösenden Unternehmer gleichzuachten. Bei Einzweck-Gutscheinen wird diese Leistungsbeziehung aber für Mehrwertsteuerzwecke ausgeblendet, sofern der Vertriebspartner die Gutscheine zwar für fremde Rechnung (des einlösenden Unternehmers), aber in eigenem Namen überträgt. Die mit dem Gutscheinvertrieb einhergehenden Absatzförderungs- und Marketingdienstleistung des Vertriebspartners *an* den einlösenden Unternehmer wird dann in einen gegenläufigen Erwerb der Waren oder Dienstleistungen, auf die sich der Gutschein bezieht, *von* dem einlösenden Unternehmer nach Art eines Zwischenhändlers umklassifiziert. Denn wegen der in Art. 30b Abs. 1 UAbs. 1 Satz 1 MwStSystRL n.F. angeordneten Gleichstellung der Gutscheinübertragung mit einer Erbringung der eigentlichen dem Gutscheininhaber geschuldeten Leistungshandlung greifen insoweit zusätzlich die Fiktionswirkungen einer Verkaufskommission im Sinne der Art. 14 Abs. 2 Buchst. c, 28 MwStSystRL⁴⁰; dies entspricht auch den Vorstellungen des Richtliniengebers⁴¹.

⁴⁰ So i.E. auch *Feil/Polok*, MwStR 2017, 65 (67).

⁴¹ Im ursprünglichen Kommissionsentwurf (Fn. 1) wie auch in späteren Kompromissversionen war noch vorgesehen, die Anwendung des Art. 28 MwStSystRL *bei Mehrzweck-Gutscheinen* explizit auszuschließen, um *klarzustellen*, dass bei dieser Art von Gutscheinen wie oben erwähnt stets nur die Absatzförderungsleistung, nicht aber die Gutscheinübertragung der Besteuerung unterliegen sollte (s. dazu auch die Erläuterungen im Kompromissvorschlag der griechischen Ratspräsidentschaft v. 27.3.2014, 2012/0102 (CNS), 8268/14, 4). Dem lässt sich im Umkehrschluss entnehmen, dass der Richtliniengeber es bei Einzweck-Gutscheinen durchaus bei der Geltung der mehrwertsteuerlichen Sonderregelung betreffend die Verkaufskommission belassen wollte. S. ferner die Erläuterungen im Kompromissvorschlag der griechischen Ratspräsidentschaft v. 28.2.2014, 2012/0102 (CNS), 7055/14, 9: Danach ist mit der Fiktion des Art. 30b Abs. 1 MwStSystRL n.F. die mehrwertsteuerliche Gleichstellung des Kommissionsgeschäfts mit dem Eigenhandel beabsichtigt.

Diese Vorschriften sind in Verbindung mit Art. 30b Abs. 1 UAbs. 1 Satz 1 MwStSystRL n.F. unmittelbar anwendbar, wenn der Unternehmer, der sich zur Einlösung des Gutscheins verpflichtet hat, diesen selbst ausstellt und dann an den Vertriebspartner zum Zwecke der Vermarktung weiterreicht. Im praktisch relevanteren Fall, dass der Vertriebspartner (beispielsweise ein Gutscheinportal) den Gutschein selbst ausstellt und nachfolgend in eigenem Namen, aber für fremde Rechnung veräußert, ordnet wie oben schon dargelegt Art. 30b Abs. 1 UAbs. 3 MwStSystRL n.F. an, dass der einlösende Unternehmer so behandelt wird, als habe er seinem Vertriebspartner die Gegenstände oder Dienstleistungen, auf die sich der Gutschein bezieht, geliefert oder erbracht. Über diese zusätzliche Fiktion, die über das Fehlen einer unmittelbar die Fiktionwirkungen des Art. 30b Abs. 1 UAbs. 1 MwStSystRL n.F. auslösenden Übertragung des Gutscheins im Verhältnis zwischen einlösendem Unternehmer und dessen Vertriebspartner hinweghilft, sind dann erneut die Art. 14 Abs. 2 Buchst. c, 28 MwStSystRL betreffend die mehrwertsteuerlichen Folgen einer Verkaufskommission anwendbar⁴².

Die dem Vertriebspartner zustehende Provision bzw. Marge ist damit letztlich in allen vorstehend erörterten Fallgestaltungen eines Handels auf fremde Rechnung als solche nicht steuerbar. Sie mindert stattdessen entsprechend den allgemein für die Verkaufskommission geltenden Grundsätzen das Entgelt für die (fiktive) Lieferung oder Dienstleistung des leistenden Unternehmers an den Vertriebspartner. Dieses bemisst sich folglich nach dem Saldo des Erlöses für die auf fremde Rechnung übertragenen Gutscheine einerseits und dem Provisionsanspruch andererseits⁴³.

Beispiel 3: Die X GmbH betreibt ein Online-Gutscheinportal und stellt aufgrund einer Vereinbarung mit der Partnervermittlungsgesellschaft P GmbH zu Marketingzwecken Gutscheine für die Teilnahme an einem Speed-Dating aus. Der Gutschein berechtigt den jeweiligen Inhaber dazu, sich ohne weitere Kosten auf der Webseite der P für ein Speed-Dating-Event anzumelden; dabei kann unter acht Standorten in Deutschland und unter ca. je 25 Terminen jährlich ausgewählt werden. X bietet den Gutschein im eigenen Namen für 40 Euro inkl. USt an. Jeweils

⁴² Insoweit tendenziell wie hier *Huschens*, UVR 2016, 302 (304).

⁴³ S. zu diesen für die Verkaufskommission geltenden Grundsätzen betreffend die Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage BFH v. 12.5.2011 – V R 25/10, BFH/NV 2011, 1541; *Martin*, in Sölch/Ringleb, UStG, § 3 Rz. 414; *Michl*, in Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 3 Rz. 80.

14 Tage nach dem Download eines Gutscheins hat X einen Betrag von 30 Euro brutto an P weiterzuleiten; die von X einbehaltene Differenz von 10 Euro steht ihr als „Service-Gebühr“ zu.

Es handelt sich um Einzweck-Gutscheine im Sinne des Art. 30a Nr. 2 MwStSystRL n.F., weil schon bei der Ausstellung des Gutscheins Deutschland als Ort der von P zu erbringenden Dienstleistung feststeht (gemäß Art. 54 Abs. 1 MwStSystRL oder jedenfalls nach Art. 45 MwStSystRL) und auch die Höhe der Steuerlast von vornherein bestimmt werden kann. Folglich ist der Verkauf eines Gutscheins durch X mehrwertsteuerlich so zu behandeln, als hätte X selbst die Partnervermittlungs-Dienstleistung erbracht; im Voranmeldungszeitraum der Veräußerung entsteht damit eine USt-Schuld der X in Höhe von 19/119 des Verkaufspreises in Höhe von 40 Euro. Wird der Gutschein nachfolgend bei P eingelöst, so wird die eigentliche Leistungshandlung, d.h. die Durchführung des Speed-Dating durch P, als nicht steuerbarer Vorgang behandelt. Zugleich wird jedoch durch Art. Art. 30b Abs. 1 UAbs. 3 MwStSystRL n.F. fingiert, dass P eine Partnervermittlungs-Dienstleistung an die X erbracht hat; als Entgelt hierfür sind nach den Grundsätzen der Verkaufskommission 100/119 des nach Saldierung von Veräußerungserlös und Provisionsanspruch weiterzuleitenden Betrags von 30 Euro anzusetzen.

Lediglich wenn die Übertragung des Einzweck-Gutscheins in offener Stellvertretung für einen anderen Unternehmer erfolgt⁴⁴, sei es für den einlösenden Unternehmer oder für einen in der Absatzkette zwischengeschalteten Vertriebspartner, gelten die allgemeinen Grundsätze zur Zurechnung der (hier: fiktiven) Leistungshandlung entsprechend den zivilrechtlichen Vertragsbeziehungen⁴⁵. Dies wird in Art. 30b Abs. 1 UAbs. 2 MwStSystRL n.F. deklaratorisch festgestellt. Die Vorschrift erstreckt die Fiktionswirkung des Art. 30b Abs. 1 UAbs. 1 MwStSystRL n.F. dann auf den Vertretenen, der so behandelt wird, als hätte er die Waren geliefert bzw. die Dienstleistungen erbracht, auf die sich der Gutschein bezieht. Der offen als Vermittler auf-

⁴⁴ Zur Abgrenzung von Vermittlung und Eigengeschäft s. auch EuGH v. 14.7.2011, Rs. C-464/10, Henfling, EU:C:2011:489, Rz. 42 f.; BFH v. 10.8.2016 – V R 4/16, BFHE 254, 458. Zu den in der Praxis des Gutscheinhandels damit verbundenen Problemen s. *Feil/Polok*, MwStR 2017, 65 (67).

⁴⁵ S. dazu grundlegend EuGH v. 20.6.2013, Rs. C-653/11, Newey, EU:C:2013:409, Rz. 42 f.; sowie speziell zur offenen Stellvertretung BFH v. 4.9.2003 – V R 9, 10/02, V R 9/02, V R 10/02, BStBl. II 2004, 627; *Englisch*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 2015, § 17 Rz. 120.

tretende Vertriebsagent hingegen wird nicht in den fingierten Waren- oder Dienstleistungshandel einbezogen. Stattdessen ist seine Vermittlungsleistung nebst etwaigen weiteren gesonderten Absatzförderungsleistungen steuerbar und die Gegenleistung, die er dafür erhält, ist daher grds. mit Mehrwertsteuer auszuweisen⁴⁶. Sie mindert dann konsequent auch nicht die Bemessungsgrundlage für den durch Art. 30b Abs. 1 UAbs. 1, 2 MwStSystRL n.F. fingierten Handel des Auftraggebers mit den Dienstleistungen oder Waren, auf die sich der weitervermittelte Gutschein bezieht⁴⁷.

d. Fiktionswirkung teilweise auch für den Steuerentstehungszeitpunkt

Der in Art. 30b Abs. 1 UAbs. 3 MwStSystRL n.F. angeordneten Fiktion einer Lieferung oder Dienstleistung des einlösenden Unternehmers an den von ihm personenverschiedenen Aussteller des Gutscheins wohnt auch eine zeitliche Dimension inne. Es ist davon auszugehen, dass die Mehrwertsteuerschuld für diese fiktive Lieferung erst im Zeitpunkt der Einlösung des Gutscheins entsteht⁴⁸. Das ist dem Wortlaut der Norm allerdings nicht eindeutig zu entnehmen. Die temporale Komponente der Fiktionswirkung wird dort aber zumindest angedeutet, wenn es heißt, der „Lieferer von Gegenständen oder Erbringer von Dienstleistungen“ werde so behandelt, als habe er an den Vertriebspartner geleistet, der den Gutschein ausgestellt hat. Dies impliziert, dass der betreffende Unternehmer von der Vorschrift im Zeitpunkt der Ausführung seiner Leistung an den Gutscheininhaber erfasst wird. Vor allem aber ist die Vorschrift nur bei einer solchen Interpretation überhaupt praktisch handhabbar, wenn der den Gutschein einlösende Unternehmer im Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins und auch im Zeitpunkt seiner Veräußerung durch den ausstellenden Vertriebspartner noch gar nicht bekannt ist⁴⁹. Dies ist bei Einzweck-Gutscheinen möglich, weil in der Definition des Art. 30a Nr. 2 MwStSystRL n.F. wie oben erörtert anders als im Kommissionsentwurf vorgesehen auf ein dahingehendes Erfordernis verzichtet wurde. In einer solchen Fallkonstellation ist aber erst bei Einlösung des Gutscheins

⁴⁶ S. Erwägungsgrund (10) der Präambel zur Richtlinie (EU) 2016/1065 sowie die Erläuterungen im Kompromissvorschlag der griechischen Ratspräsidentschaft v. 27.3.2014, 2012/0102 (CNS), 8268/14, 8.

⁴⁷ Vgl. dazu EuGH v. 16.1.2014, Rs. C-300/12, Ibero Tours, EU:C:2014:8, Rz. 26.

⁴⁸ So auch *B. Terra/E. Terra*, The value of the voucher Directive, World Journal of VAT/GST Law 1/2017 (Manuskript liegt vor).

⁴⁹ Darauf weisen auch *Feil/Polok*, MwStR 2017, 65 (67), hin.

klar, welcher der zur Auswahl stehenden Unternehmer die fiktive Leistung im Sinne des Art. 30b Abs. 1 UAbs. 3 MwStSystRL n.F. erbringt und die darauf entfallende Mehrwertsteuer schuldet.

In der Konsequenz wird damit zwar der Aussteller des Gutscheins so behandelt, als würde er Waren oder Dienstleistungen an den Erwerber des Gutscheins abgeben, die er selbst noch gar nicht erhalten hat. Das spricht aber nicht entscheidend gegen den hier vertretenen Interpretationsansatz. Da es sich ohnehin durchgängig um rein fiktive Umsatzakte handelt, muss Auslegungsrichtschnur das Erzielen sachgerechter und praktisch handhabbarer Belastungsfolgen sein, und der Widerspruch zu physischen Geschehensabläufen in realen Handelsketten kann vernachlässigt werden.

Beispiel 4: Der Marketingverband V einer Tourismusregion vertreibt in eigenem Namen Restaurant-Gutscheine im Nennwert von 50 Euro für Rechnung der dem Verband angeschlossenen Unternehmen der gehobenen Gastronomie. Der Abgabepreis des Gutscheins liegt deutlich unter dem aufgedruckten Nennwert; der Gutschein kann innerhalb einer bestimmten Frist bei einem beliebigen teilnehmenden Restaurant eingelöst werden.

Es handelt sich bei den Nennwertgutscheinen um Einzweck-Gutscheine, weil schon bei der Ausstellung des Gutscheins der Ort der zu erbringenden Restaurationsdienstleistung jedenfalls hinsichtlich des steuerberechtigten Mitgliedstaates feststeht (gemäß Art. 55 MwStSystRL) und auch die Höhe der Steuerlast von vornherein bestimmt werden kann. Diese Klassifizierung wird weder durch den Umstand in Frage gestellt, dass es sich um einen Nennwertgutschein handelt (s. dazu II.2.), noch dadurch, dass im Zeitpunkt der Ausstellung bzw. Abgabe des Gutscheins der Unternehmer, bei dem er eingelöst werden wird, noch nicht feststeht. Letzterer schuldet auch erst in demjenigen Voranmeldungszeitraum Mehrwertsteuer für die gemäß Art. 30b Abs. 1 UAbs. 3 MwStSystRL n.F. als an V erbracht geltende Restaurationsdienstleistung, in dem der Gutschein eingelöst worden ist.

2. Mehrzweck-Gutscheine

a. Definition und Abgrenzung

Mehrzweck-Gutscheine werden in Art. 30a Nr. 3 MwStSystRL schlicht als Residualgröße definiert; es handelt sich danach um Gutscheine, die nicht

die Merkmale eines Einzweck-Gutscheins erfüllen. Von dieser Legaldefinition sind folglich solche Gutscheine erfasst, bei denen sich im Zeitpunkt der Ausstellung noch nicht aufgrund der Vertragsbedingungen feststellen lässt, welche Mehrwertsteuer für die spätere Lieferung oder Dienstleistung bei Einlösung des Gutscheins anfallen wird. Der Mehrzweck-Gutschein belässt seinem Inhaber folglich Wahlmöglichkeiten, die zu unterschiedlichen Leistungsorten oder in Abhängigkeit vom ausgesuchten Leistungsgegenstand in unterschiedlichem Maße zur Anwendung von Steuervergünstigungen führen können.

b. Suspendierung der Besteuerung bis zur Einlösung des Gutscheins

Da der Unionsgesetzgeber auch bei Verwendung dieser Art von Gutscheinen letztlich den Eintritt einer Umsatzsteuerbelastung analog zur regulären Bezahlung der fraglichen Waren oder Dienstleistungen mit Bar- oder Buchgeld anstrebt, musste er den Besteuerungszeitpunkt anders als bei Einzweck-Gutscheinen auf den Zeitpunkt der Konkretisierung der Wahl durch die den Gutschein einlösende Person hinausschieben.

Art. 30b Abs. 2 UAbs. 1 MwStSystRL n.F. ordnet zu diesem Zweck an, dass „jede vorangegangene“ Übertragung eines Mehrzweck-Gutscheins für sich genommen noch keinen steuerbaren Vorgang darstellt. Die vom EuGH in *Astra Zeneca* postulierten Besteuerungsgrundsätze⁵⁰ werden damit auch für Mehrzweck-Gutscheine obsolet⁵¹. Stattdessen unterliegt erst die tatsächliche Übergabe der Gegenstände oder die tatsächliche Erbringung der Dienstleistungen, für die der leistende Unternehmer einen Mehrzweck-Gutschein als Gegenleistung oder Teil einer solchen annimmt, als steuerbarer Leistungsaustausch der Mehrwertsteuer. Zu diesem Steuerentstehungszeitpunkt besteht dann auch Klarheit über den Leistungsort und über die Anwendbarkeit von ermäßigten Sätzen oder Befreiungsregeln. Empfänger der Leistung des den Mehrzweck-Gutschein annehmenden Unternehmers ist damit nicht zuletzt

⁵⁰ S. dazu oben bei Fußnote 21.

⁵¹ A.A. *Huschens*, UVR 2016, 302 (305): Nicht steuerbar soll in einer Vertriebskette nur die der Einlösung des Gutscheins unmittelbar vorangegangene Übertragung des Gutscheins (an den Enderwerber) sein. Den von *Huschens* für den Fall einer durchgängigen Nichtbesteuerung der Wertschöpfung in der B2B-Absatzkette befürchteten systemwidrigen Effekten wird zumindest in kommissionsartigen Strukturen durch die nachfolgend unter d. erörterte mehrwertsteuerliche Erfassung von bestimmbar Absatzförderungsleistungen entgegengewirkt. Im Ergebnis wie hier *Feil/Polok*, MwStR 2017, 65 (67).

auch für die Zwecke der Rechnungserteilung anders als bei Einzweck-Gutscheinen derjenige, der den Gutschein einlöst und die Lieferung der Waren bzw. die Erbringung der Dienstleistungen einfordert⁵².

c. Sondervorschrift zur steuerlichen Bemessungsgrundlage

Die Bemessungsgrundlage wiederum wird künftig in Art. 73a MwStSystRL n.F. gesondert geregelt. Die Steuer bemisst sich ausweislich dieser Spezialregelung primär nach „der für den Gutschein gezahlten Gegenleistung“, abzüglich der für die Lieferung oder Dienstleistung geschuldeten Mehrwertsteuer⁵³. Die in der Richtlinie verwendete Terminologie ist allerdings – auch in den übrigen Sprachfassungen – mit Blick auf Absatzketten unpräzise. Gemeint ist damit die Gegenleistung, die seitens des letzten käuflichen Erwerbs des Gutscheins vor dessen Einlösung vom Erwerber für den Gutschein aufgewendet worden ist, und nicht der Betrag, den der leistende Unternehmer ggf. von seinem Vertriebspartner anlässlich der erstmaligen Übertragung des Gutscheins erhalten hat. Ansonsten würde dem Endverbraucher entgegen dem Anliegen der Richtlinie nicht in „korrekter“ Höhe⁵⁴ Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt, nämlich nicht proportional zum Preis, den er in Gestalt des Gutscheinerwerbs für den Empfang der Waren oder Dienstleistungen zu entrichten hatte. Dieses Verständnis wird zudem auch durch die Entstehungsgeschichte der Vorschrift gestützt⁵⁵.

Da der leistende Unternehmer bei Absatzketten das vom Leistungsempfänger für den Gutschein zu zahlende Entgelt nicht selbst vereinbart und vereinnahmt hat, muss es ihm allerdings seitens des Kunden oder ander-

⁵² Vgl. dazu auch die Erläuterungen im Kompromissvorschlag der griechischen Ratspräsidentschaft v. 27.3.2014, 2012/0102 (CNS), 8268/14, 8.

⁵³ Zum Sonderfall einer nur teilweisen Verwendung des Mehrzweck-Gutscheins für den Erwerb der fraglichen Waren oder Dienstleistungen s. Erwägungsgrund (11) der Präambel zur Richtlinie (EU) 2016/1065; s. auch *Huschens*, UVR 2016, 302 (304).

⁵⁴ So die Formulierung im Erwägungsgrund (11) der Präambel zur Richtlinie (EU) 2016/1065.

⁵⁵ Vgl. die Erläuterungen im Kompromissvorschlag der griechischen Ratspräsidentschaft v. 27.3.2014, 2012/0102 (CNS), 8268/14, 8, für den (insoweit verallgemeinerungsfähigen) Fall, dass Aussteller des Gutscheins und der später darauf leistende Unternehmer personenverschieden sind: “[...] the consideration received by the supplier from the issuer should be considered out of the scope of the VAT Directive, as a reimbursement.”

weitig nachgewiesen bzw. bekannt werden. Der Richtliniengeber hat in diesem Zusammenhang offenbar an die Vorlage eines vom (letzten) Verkäufer des Gutscheins ausgestellten Kaufpreisnachweises durch dessen – den Gutschein nachfolgend einlösenden – Kunden gedacht⁵⁶; insbes. ein hinreichend aussagekräftiges Rechnungsdokument müsste hierfür genügen. Erhält der leistende Unternehmer keine belastbaren Informationen zum tatsächlich entrichteten Kaufpreis für den Gutschein, hat er als subsidiäre Bemessungsgrundlage dessen hier sog. „Nennwert“ heranzuziehen. Art. 73a MwStSystRL n.F. spricht von „dem auf dem Mehrzweck-Gutschein selbst oder in den damit zusammenhängenden Unterlagen angegebenen Geldwert“.

Die vorstehend erörterte, für die Berechnung der Steuerschuld des leistenden Unternehmers maßgebliche Bemessungsgrundlage korrespondiert allerdings nicht notwendig mit dem von diesem Unternehmer für seine Leistung vereinnahmten Geldbetrag. Dies ist vielmehr nur dann der Fall, wenn der Gutschein im Direktvertrieb unmittelbar vom leistenden Unternehmer selbst auf den Enderwerber des Gutscheins übertragen wird, ohne Zwischenschaltung einer Vertriebskette. Anderenfalls wird es sich hingegen typischerweise so verhalten, dass der leistende Unternehmer effektiv weniger aus dem Gutscheinverkauf erhält, als der letzte Erwerber vor Einlösung des Gutscheins dafür aufwendet, weil die zwischengeschalteten Unternehmer ebenfalls mit einer Vergütung für ihre Händler- bzw. Mittlertätigkeit kalkulieren.

d. Gesonderte Erfassung „bestimmbarer“ Absatzförderungsleistungen

Gleichwohl kommt es auch hier zumindest in den meisten, vom Richtliniengeber wohl als typisch vorausgesetzten Fallgestaltungen zu keiner disproportionalen Mehrwertsteuerbelastung des Unternehmers, bei dem der Gutschein eingelöst wird. Denn im Unterschied zur Regelung bei Einzweck-Gutscheinen sieht Art. 30b Abs. 2 UAbs. 2 MwStSystRL n.F. beim Absatz über Vertriebsstrukturen vor, dass „alle bestimmbar[en] [...] Vertriebs- oder Absatzförderungsleistungen“ sowie etwaige weitere Dienstleistungen in der Vertriebskette der Mehrwertsteuer unterliegen. Namentlich eine für derartige Leistungen gesondert vereinbarte Provision ist folglich mit Mehrwertsteuer ausweis in Rechnung zu stellen. Diese Mehrwertsteuer kann der auf den Gutschein leistende Unternehmer dann nach allgemeinen Grundsätzen als Vorsteuer abziehen, soweit er Empfänger der Absatzförderungsleistung ist.

⁵⁶ S. die Erläuterungen im Kompromissvorschlag der griechischen Ratspräsidentschaft v. 27.3.2014, 2012/0102 (CNS), 8268/14, 8.

Infolgedessen vereinnahmt der den Gutschein entgegennehmende Unternehmer beim Gutscheinabsatz über Vertriebspartner, die zwar im eigenen Namen, aber für seine Rechnung tätig sind, im wirtschaftlichen Ergebnis regelmäßig sowohl den für ihn vorgesehenen Anteil am Netto-Veräußerungserlös (nach Abzug der für die Absatzförderung des Vertriebspartners netto zu leistenden Vergütung) als auch den vollen Mehrwertsteueranteil des Bruttoendverkaufspreises des Gutscheins. Zwar wird sein Vertriebspartner den weiterzuleitenden Erlös aus dem Absatz des Gutscheins nicht lediglich um seinen Netto-Vergütungsanspruch bzw. um eine Nettoprovision, sondern um sein entsprechendes Bruttohonorar für die Absatzförderung kürzen; der Mehrwertsteueranteil dieser Kürzung wird dem leistenden Unternehmer aber im Wege des Vorsteuerabzugs vergütet. Damit steht ihm die idealtypisch im Endverkaufspreis des Gutscheins auf dessen Enderwerber überwälzte Mehrwertsteuer letztlich vollumfänglich zur Verfügung, um die gemäß Art. 73a MwStSystRL n.F. grundsätzlich anhand dieses Endverkaufspreises zu bemessende Steuerschuld für die nach Art. 30b Abs. 2 UAbs. 1 MwStSystRL n.F. steuerbare Leistung an den Gutscheininhaber zu begleichen. Unterliegen sowohl die steuerbare Absatzförderungsleistung des Vertriebspartners als auch der steuerbare Umsatz an den Gutscheininhaber demselben Mehrwertsteuersatz, lässt sich dieses Ergebnis schon an der Mehrwertsteuerzahl last des an den Gutscheininhaber leistenden Unternehmers ablesen: Diese entspricht dann betragsmäßig gerade der Mehrwertsteuerschuld, die auf den von diesem Unternehmer effektiv vereinnahmten Anteil am Veräußerungserlös der Gutscheine – nach Abzug des Vergütungsanspruchs des Vertriebspartners – entfallen würde.

Beispiel 5: Das deutsche Verlagshaus X sucht nach neuen Absatzkanälen für seine Schüler-Lernsoftware. X kontaktiert zu diesem Zweck F, die als Franchise-Geber in Deutschland ein erfolgreiches Franchise-System im Bereich der Schülernachhilfe aufgebaut hat. F willigt ein, die Lernsoftware der X als Ergänzung zum Präsenz-Nachhilfeunterricht zu empfehlen und darauf auch auf ihren Werbeproschüren und auf ihrer Homepage hinzuweisen. X lässt daraufhin Plastikkarten mit einem verdeckten Download-Code herstellen; nach Eingabe des Codes auf der Webseite der X kann die Software ohne weitere Kosten heruntergeladen werden. Die Karten gestaltet X als „Lernsoftware-Gutscheine“ und stellt F davon zunächst 5.000 Stück zur Verfügung. X vereinbart mit F, dass den Schülern für einen solchen Gutschein 60 Euro berechnet werden. Die Gutscheine sollen F bzw. ihre Franchisenehmer im eigenen Namen vertreiben; dafür richtet X einen speziellen Downloadbereich ein. F soll für

jeden unter Nutzung eines solchen Gutscheins erfolgten Download eine Vergütung in Höhe von 16,80 Euro netto für ihre Absatzförderungsleistung erhalten. Damit verbindet X die Vorstellung, zwei Drittel des mittels des Einsatzes der Gutscheine erzielten Nettoerlöses für den Verkauf der Software, d.h. ca. 33,60 Euro zu erhalten, sofern der Gutscheininhaber bzw. dessen Eltern im Inland ansässig sind, wovon X als Standardszenario ausgeht. Denn in diesem Fall resultiert bei Anwendung des deutschen Regelsteuersatzes von 19 % aus einem Bruttoverkaufspreis von 60 Euro ein Nettoerlös von ca. 50,40 Euro. F wiederum bietet die Gutscheine ihren Franchisenehmern zum Bezug an. Diese können nach eigener Einschätzung bis zu 100 Gutscheine ordern, um sie dann im eigenen Namen an ihre Kursteilnehmer zu vertreiben. Dafür erhalten sie für jeden abgesetzten Gutschein 10 Euro brutto Provision; der verbleibende Erlös von 50 Euro ist an F herauszugeben.

Bei den Lernsoftware-Gutscheinen handelt es sich um Mehrzweck-Gutscheine, weil nicht ausgeschlossen werden kann, dass einige der Endabnehmer nicht in Deutschland, sondern im unmittelbar benachbarten Ausland ansässig sind. Damit steht bei Ausgabe der Gutscheine durch X der Ort der bei Einlösung des Gutscheins zu erbringenden elektronischen Dienstleistung im Sinne des Art. 58 MwStSystRL noch nicht fest. Die Übertragung der Gutscheine von X auf F, von F auf deren Franchisenehmer und von diesen an die jeweiligen Endabnehmer sind daher gemäß Art. 30b Abs. 2 UAbs. 1 MwStSystRL n.F. keine steuerbaren Umsätze. Steuerbar ist vielmehr erst der Software-Download unter Nutzung eines Gutscheins. Daneben haben F an X sowie die Franchisenehmer an F jeweils „bestimmbare“ und folglich steuerpflichtige Absatzförderungsleistungen im Sinne des Art. 30b Abs. 2 UAbs. 2 MwStSystRL n.F. erbracht. Diese Umsätze unterliegen gemäß Art. 44 MwStSystRL stets in Deutschland zum Regelsteuersatz der Mehrwertsteuer.

Die Bemessungsgrundlage für den X zuzurechnenden Umsatz an den jeweiligen Gutscheininhaber ist gemäß Art. 73a MwStSystRL n.F. die von diesem für den Gutschein gezahlte Gegenleistung abzüglich darin enthaltener Mehrwertsteuer, d.h. sie errechnet sich ausgehend vom Bruttoverkaufspreis des Gutscheins in Höhe von 60 Euro. Bei einem Download der Lernsoftware durch einen inlandsansässigen Gutscheininhaber ist die Mehrwertsteuerschuld der X daher mit ca. 9,60 Euro zu veranschlagen. Die für die Absatzförderungsleistungen der Vertriebspartner in Rechnung zu stellende Mehrwertsteuer bemisst sich auf Basis der jeweils vereinbarten Vergütungsansprüche in Höhe von 16,80 Euro netto bzw.

10 Euro brutto, abzüglich der darin jeweils enthaltenen Mehrwertsteuer. Damit schuldet ein Franchisenehmer im Zusammenhang mit dem Absatz eines Gutscheins ca. 1,60 Euro Mehrwertsteuer, die F als Vorsteuer von ihrer eigenen damit korrespondierenden Mehrwertsteuerschuld in Höhe von ca. 3,20 Euro in Abzug bringen kann. Die letztgenannte Vorsteuerbelastung kann wiederum X als Empfänger der Absatzförderungsleistung der F mit seiner Mehrwertsteuerschuld verrechnen.

Damit erhält X letztlich wie angestrebt zwei Drittel des mittels des Gutscheinverkaufs erzielten Nettoerlöses aus dem Absatz seiner Lernsoftware: Er „finanziert“ seine eigene Mehrwertsteuerschuld in Höhe von ca. 9,60 Euro im Umfang von ca. 3,20 Euro aus dem Vorsteuerabzug für die ihm in Rechnung gestellte Absatzförderungsleistung und im verbleibenden Umfang von ca. 6,40 Euro aus dem an ihn von F weitergeleiteten Betrag. Dieser beläuft sich nach Abzug der Bruttovergütung der F vom Bruttoerlös aus dem Gutscheinverkauf auf 40 Euro. Damit verbleiben X von diesen 40 Euro letztlich gerade die ca. 33,60 Euro, mit denen er kalkuliert hat und auf deren Basis er einem Vergütungsanspruch der F von 16,80 Euro netto je eingelöstem Gutschein zugestimmt hat.

Da alle in Rede stehenden Umsätze mit demselben Steuersatz der Mehrwertsteuer unterliegen, korrespondieren in diesem Beispiel außerdem auch die jeweiligen Mehrwertsteuerzahllasten (je 1,60 Euro bei den Vertriebspartnern und 6,40 Euro bei X) mit der Steuerschuld, die sich bei Anwendung dieses Steuersatzes auf die von den Beteiligten letztlich aus dem Gutscheinabsatz jeweils per Saldo vereinnahmten Bruttobeträge ergäbe (je 10 Euro bei den Vertriebspartnern und 40 Euro bei X). Dies ist aber keine zwingende Voraussetzung für den Eintritt sachgerechter Belastungswirkungen. Wird beispielsweise einer der Gutscheine von einem in Österreich wohnhaften Kursteilnehmer eingelöst, so entsteht für die an ihn erbrachte elektronische Leistung eine Mehrwertsteuerschuld von 10 Euro, entsprechend dem österreichischen Regelsteuersatz von 20 %. Da F an dem daraus resultierenden Nettoentgelt von 50 Euro, das über den Gutscheinverkauf vereinnahmt wurde, nach wie vor mit 16,80 Euro netto als Gegenleistung für ihre Absatzförderungsleistung partizipieren soll, kann X nur einen Nettoanteil von ca. 33,20 Euro (statt ca. 33,60 Euro bei einem inlandsansässigen Kunden) für sich erwarten. Eben dieser Betrag verbleibt ihm auch nach Begleichung seiner um 40 Cent höheren Mehrwertsteuerzahllast von ca. 6,80 Euro von den 40 Euro, der ihm von F nach Abzug von deren unveränderter Bruttovergütung überwiesen wird.

Dasselbe Ergebnis wäre für X im Übrigen nicht nur im Standardszenario, sondern auch in der vorstehend erörterten Abwandlung unter der rein hypothetischen (tatsächlich wegen der zunächst bestehenden Ungewissheit hinsichtlich des Leistungsortes nicht in Betracht kommenden) Annahme eines alternativen Leistungsabsatzes über Einzweck-Gutscheine ebenfalls erreicht worden. In der Abwandlung würde es dabei allerdings zu einer Modifikation der Zahlungsflüsse zwischen X und F kommen: Da bei Einzweck-Gutscheinen jede Übertragung des Gutscheins nach Art. 30b Abs. 1 UAbs. 1 MwStSystRL n.F. als Erbringung der für den Gutschein geschuldeten Leistung fingiert wird, stimmt für alle Unternehmer in der Absatzkette der Leistungsort mit demjenigen überein, der für die eigentliche – bei Einzweck-Gutscheinen für sich genommen nicht steuerbare – Leistungshandlung einschlägig wäre (dazu noch näher unter VII.2.). F unterläge daher anlässlich der Übertragung der Gutscheine auf ihre Franchisenehmer ebenfalls dem österreichischen Steuersatz von 20 %. Um netto 16,80 Euro zu erhalten, müsste F den Bruttoerlös aus dem Gutscheinverkauf daher um 20,16 Euro kürzen und nur die verbleibende Differenz von 39,84 Euro an X weiterleiten⁵⁷. Dieser Betrag, gekürzt um die darin enthaltene Mehrwertsteuer, wäre bei X als Bemessungsgrundlage für seinen fiktiven steuerbaren Umsatz an F zugrunde zu legen (s. oben unter III.1.c.). Bei 20 % Steuersatz ergibt sich derselbe Betrag von 33,20 Euro, der X auch im tatsächlich gegebenen Fall der Verwendung eines Mehrzweck-Gutscheins letztlich aus der Transaktion verbleibt.

3. Konvergenz, aber keine Kongruenz in den Belastungswirkungen

Im Idealfall stellen sich somit bei Mehrzweck-Gutscheinen letztlich bei allen Beteiligten dieselben Mehrwertsteuerbelastungen ein wie bei Einzweck-Gutscheinen. Der Richtliniengeber greift zu diesem Zweck allerdings auf eine der Behandlung von Einzweck-Gutscheinen genau entgegengesetzte Erhebungstechnik zurück: Zum einen wird die tatsächliche Leistungshandlung an die den Gutschein verwendende Person besteuert und nicht der vorgelagerte Gutscheinverkauf, und zum anderen werden steuerbare Umsätze innerhalb der Vertriebskette nicht entsprechend der Absatzrichtung des Gutscheins, sondern gerade in entgegengesetzter Richtung angenommen. Wie nachfol-

⁵⁷ Aus Vereinfachungsgründen soll im Folgenden die Aufteilung des Betrages von 16,80 Euro zwischen F und ihren Franchisenehmern außer Betracht bleiben.

gend noch zu zeigen sein wird, kann dies in diversen Sonderkonstellationen dazu führen, dass sich entgegen dem Grundkonzept des Richtliniengebers doch unterschiedliche Belastungsergebnisse einstellen.

Im Übrigen besteht jedenfalls insoweit ein Unterschied hinsichtlich der Belastungswirkung, als die Steuerschuld jeweils zu unterschiedlichen Zeitpunkten entsteht. Dies ist ein unter dem Aspekt des Cash-flow-Managements wesentlicher Aspekt, der die Verwendung von Mehrzweck-Gutscheinen *ceteris paribus* als vorteilhafter erscheinen lässt. Insbesondere ist mit der Übertragung eines Einzweck-Gutscheins innerhalb einer kommissionsartig strukturierten, mehrstufigen Vertriebskette regelmäßig noch kein Liquiditätsfluss verbunden, solange der Gutschein nicht an den Enderwerber abgesetzt wird. Damit gehen potenziell erhebliche Vorfinanzierungslasten für den übertragenden Unternehmer einher, der die Mehrwertsteuer regelmäßig bereits mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums der Übertragung schuldet (s. dazu noch näher unter VIII.2.).

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass die Aufwendungen des den Gutschein einlösenden Leistungsempfängers für den Erwerb des Mehrzweck-Gutscheins stets dieselben sind, unabhängig davon, ob und ggf. in welcher Höhe die letztlich von ihm ausgewählte Leistung der Mehrwertsteuer unterliegt. Denn der Gutschein wird auf Bruttobasis gehandelt, und eine nachträgliche Anpassung an die korrekte Mehrwertsteuerschuld findet nicht statt. Handelt es sich um einen Wertgutschein, der zum angegebenen Nennwert als Zahlungsmittel für Waren oder Dienstleistungen verwendet werden kann, so erfordert dies keine besonderen Vorkehrungen seitens des leistenden Unternehmers. Anderenfalls wird der den Gutschein einlösende Unternehmer bei der Zusammenstellung der unterschiedlichen Waren oder Dienstleistungen, unter denen der Gutscheininhaber auswählen kann, darauf zu achten haben, dass sie sich hinsichtlich ihres regulären *Bruttoverkaufspreises* in etwa entsprechen. Wo dies nicht möglich ist, insbes. weil eine im Wesentlichen identische Leistung potenziell in unterschiedlichen Mitgliedstaaten zu erbringen ist (so etwa im obigen Beispiel 5), muss ggf. eine Mischkalkulation des Gutscheinpreises erfolgen.

IV. Eingeschränkte Verwirklichung des Äquivalenzideals beim mehrstufigen Absatz von Mehrzweck-Gutscheinen

Der auf den ersten Blick in sich stimmige Lösungsansatz zur verbrauchsteuerkonformen Behandlung von Mehrzweck-Gutscheinen führt bei näherer Betrachtung in Absatzketten nicht vollumfänglich zu einer steuerlichen Gleichbehandlung mit der Besteuerung der Verwendung von Einzweck-Gutscheinen bzw. zum regulären Absatz von Waren oder Dienstleistungen ohne Verwendung von Gutscheinen. Das Regelungsanliegen der Richtlinie wird insoweit nur eingeschränkt verwirklicht. Dem lässt sich seitens der betroffenen Unternehmen nur begrenzt durch alternative Gestaltungen entgegenwirken, sofern nicht auf den Einsatz von Einzweck-Gutscheinen ausgewichen wird.

1. Unechte Steuerbefreiungen

Unterschiede ergeben sich erstens, wenn die gegen Einlösung des Mehrzweck-Gutscheins erbrachten Dienstleistungen einer unechten Steuerbefreiung unterfallen⁵⁸. In diesem Fall unterliegen die gemäß Art. 30b Abs. 2 UAbs. 2 MwStSystRL n.F. steuerbaren Absatzförderungsleistungen der Vertriebspartner meist der Umsatzsteuerpflicht, weil eine Befreiung auch von Vermittlungsdienstleistungen nur bei den steuerfreien Versicherungs- und Finanzdienstleistungen, nicht aber generell in Bezug auf alle in den Art. 132, 135 MwStSystRL niedergelegten Steuerbefreiungen vorgesehen ist. Da der auf den Gutschein leistende Unternehmer kein Recht auf Vorsteuerabzug hat, wird die Umsatzsteuer für die Vertriebsdienstleistung bei ihm zu einem definitiven Kostenelement. Bei Einzweck-Gutscheinen wird dieses Ergebnis hingegen vermieden, da die Absatzförderungsleistung grundsätzlich als nicht steuerbar erachtet wird und der stattdessen fingierte Zwischenhandel mit den betreffenden Dienstleistungen in der Regel durchgängig in den Genuss der einschlägigen Steuerbefreiung kommt.

Hier gewährleisten nur die sich bei der Verwendung von Mehrzweck-Gutscheinen einstellenden Belastungseffekte die angestrebte Gleichbehandlung mit dem regulären Absatz der Dienstleistung ohne Einsatz von Gutscheinen. Denn der Unternehmer wäre letzterenfalls bei Inanspruchnahme anderweiti-

⁵⁸ Dasselbe gilt theoretisch für die unecht steuerbefreite Lieferung von Waren; objektive Steuerbefreiungen ohne Recht auf Vorsteuerabzug sind hier aber auf wenige marginale Wirtschaftssegmente beschränkt, in denen Gutscheine kaum je zum Einsatz kommen dürften.

ger externer Maßnahmen der Absatzförderung ebenfalls mit nicht abziehbarer Vorsteuer belastet. Der Einsatz von Einzweck-Gutscheinen bietet damit in diesen Fällen unsystematische Belastungsvorteile. Relativiert, aber normalerweise nicht nivelliert wird dieser Belastungsunterschied nur dadurch, dass beim Einzweck-Gutschein im Gegenzug die Vertriebspartner kein Recht auf Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit dem steuerfreien Absatz der Gutscheine haben⁵⁹. Vor diesem Hintergrund ist damit zu rechnen, dass in der Praxis künftig für steuerfreie Dienstleistungen möglichst nur Einzweck-Gutscheine ausgegeben werden.

2. Zwischenhandel auf eigene Rechnung

Zweitens wird es künftig bei Unternehmern in der Mitte der Absatzkette eines Mehrzweck-Gutscheins notwendig sein, den Eigenhandel von kommissionsartigen Vertriebsstrukturen zu unterscheiden. Denn die jeweilige Klassifizierung zieht sowohl für den Unternehmer, der den Gutschein einlöst, wie für den jeweiligen Vertriebspartner unterschiedliche Belastungswirkungen nach sich. Liegen „bestimmbare Vertriebs- oder Absatzförderungsleistungen“ im Sinne des Art. 30b Abs. 2 UAbs. 2 MwStSystRL n.F. vor, so werden sich bei allen Beteiligten regelmäßig dieselben Mehrwertsteuerbelastungen einstellen wie bei regulärem Absatz der Waren bzw. Dienstleistungen gegen Geldzahlung und wie bei der Verwendung von Einzweck-Gutscheinen, wie oben unter III.2. dargelegt wurde. Anderenfalls und namentlich beim Zwischenhandel auf eigene Rechnung kommt es zu Verschiebungen der Belastungswirkungen in der Unternehmerkette: Der Eigenhändler erbringt künftig keinerlei steuerbare Leistung mehr, denn er wird einerseits nicht im Interesse und im Auftrag des Ausstellers des Gutscheins tätig, und andererseits unterliegt bei ihm auch der Absatz der Gutscheine wegen der Fiktion des Art. 30b Abs. 2 UAbs. 1 MwStSystRL n.F. nicht der Mehrwertsteuer. Der ihm in der Absatzkette vorgelagerte Unternehmer wiederum kann keinen Vorsteuerabzug beanspruchen, da er keine steuerpflichtige (Vertriebs-) Dienstleistung erhält⁶⁰. Passen die Parteien die Kalkulation ihres jeweiligen Absatzpreises für die Gutscheine nicht an diese mehrwertsteuerliche

⁵⁹ Zur Vorsteuerabzugsberechtigung der Vertriebspartner beim Handel mit Mehrzweck-Gutscheinen s. unten bei IX.

⁶⁰ Die im Kompromissvorschlag der griechischen Ratspräsidentschaft v. 27.3.2014, 2012/0102 (CNS), 8268/14, 12, erwogene Lösung der Erstellung eines „Vorsteuer-Eigenbelegs“ („self-billing“) ist von den Mitgliedstaaten im Ergebnis nicht aufgegriffen worden.

Behandlung an, kommt es im Vergleich zum Absatz über Vertriebspartner im Sinne des Art. 30b Abs. 2 UAbs. 2 MwStSystRL n.F. zu einer Überbelastung des den Gutschein ausstellenden bzw. veräußernden Unternehmers und zu einer Minderbelastung des ihn erwerbenden Unternehmers.

Beispiel 6: Abweichend vom obigen Beispiel 5 bietet X der F an, die Lernsoftware-Gutscheine zum Preis von 40 Euro brutto käuflich zu erwerben und für eigene Rechnung über ihr Netz von Franchisenehmern zu vertreiben; X verzichtet auf Vorgaben zum Endverkaufspreis der Gutscheine. F entscheidet sich dafür, die Gutscheine den im Rahmen ihres Franchise-Systems unterrichteten Schülern für 60 Euro brutto anzubieten. Der Vertrieb soll auch in dieser Variante über die im eigenen Namen, aber für Rechnung der F handelnden Franchisenehmer erfolgen, die dafür je abgesetztem Gutschein eine Provision von 10 Euro brutto erhalten. Die Zahlungsflüsse zwischen den Parteien stimmen damit mit denjenigen des Ausgangsfalles in Beispiel 5 überein.

Die Übertragung der Mehrzweck-Gutscheine von X auf F, von F auf ihre Franchisenehmer und von diesen an die Endabnehmer ist auch in der hier erörterten Abwandlung gemäß Art. 30b Abs. 1 UAbs. 1 MwStSystRL n.F. nicht steuerbar. F erbringt hier aber außerdem anders als im Ausgangsfall keine bestimmbare Absatzförderungsleistung mehr an X; sie wird vielmehr auf eigenes Risiko und auf eigene Rechnung tätig. Von den 50 Euro, die sie je Gutschein von ihren Franchisenehmern erhält, verbleibt F damit nach Abzug der (mangels Steuerbarkeit der Übertragung nicht mit Vorsteuern belasteten) Anschaffungskosten der Gutscheine in Höhe von 40 Euro ein Betrag von 10 Euro, auf den keine Mehrwertsteuerschuld entfällt⁶¹. Im Ausgangsbeispiel einer kommissionsartigen Absatzstruktur hingegen verblieben F nach Berücksichtigung ihrer Mehrwertsteuerzahllast nur ca. 8,40 Euro. Dafür steigt nunmehr die Mehrwertsteuerbelastung des X auf ca. 9,60 Euro an, weil X seinerseits keinen Vorsteuerabzug mehr im Hinblick auf die – unter keinem Aspekt steuerbare – Einschaltung der F in die Absatzkette mehr geltend machen kann. Ihm verbleiben somit aus der Transaktion nur 30,40 Euro.

⁶¹ Zur fehlenden Berechtigung der F zum Vorsteuerabzug aus der ihr von den Franchisenehmern in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer für die Vertriebsdienstleistung vgl. unten bei IX.

Das Beispiel zeigt, dass der zur Einlösung des Gutscheins verpflichtete Unternehmer bei der Wahl dieser Variante des Gutscheinhandels grundlegend anders kalkulieren muss: Auf den von ihm angestrebten Nettoerlös aus dem Gutscheinabsatz muss er die Mehrwertsteuer aufschlagen, die auf den Endverkaufspreis des Gutscheins entfällt, weil selbiger gemäß Art. 73a MwStSystRL n.F. grundsätzlich die Bemessungsgrundlage für seine Steuerschuld determiniert. Legt er diesen Preis nicht selbst fest oder will er das Risiko unterschiedlicher Steuersätze je nach Leistungsort oder -gegenstand auf den Zwischenhändler abwälzen, muss er eine flexible Anpassung des vom Zwischenhändler zu zahlenden Kaufpreises der Gutscheine vereinbaren. All das setzt zudem eine zutreffende Beurteilung voraus, dass seitens des Vertragspartners keine „bestimmbare“ Absatzförderungsleistung erfolgt. Im Zweifel wird sich die Praxis mit Steuerklauseln behelfen müssen.

Vor diesem Hintergrund sah der Kommissionsvorschlag noch vor, dass bei Mehrzweck-Gutscheinen stets eine steuerbare Absatzförderungsleistung unwiderlegbar zu vermuten sein sollte, wenn ein zwischengeschalteter Unternehmer die Gutscheine zu einem Preis unter ihrem Nennwert beziehen würde⁶². Die vom Rat verabschiedete Richtlinienfassung ist davon jedoch abgerückt, obwohl die damit verbundenen Probleme ungleicher Behandlung erkannt wurden⁶³, und verlangt nun eine einzelfallbezogene Analyse. Eindeutig wird diese nur bei expliziter Vereinbarung einer Vertriebsprovision für den jeweiligen Vertriebspartner ausfallen. Ansonsten bedarf es der Gesamtwürdigung der jeweils eingegangenen vertraglichen Verpflichtungen, namentlich der Risikoverteilung sowie des Grades an Autonomie bei der Vermarktung der Gutscheine.

3. Zwischenhandel für fremde Rechnung ohne explizite Provisionsvereinbarung

Sofern unbeschadet des Fehlens einer ausdrücklichen Provisionsvereinbarung eine Absatzförderungsleistung eines in der Absatzkette zwischengeschalteten Unternehmers „bestimmbare“ ist, stellt sich im Anschluss drittens die Frage, wie in diesen Fällen die darauf entfallende Mehrwertsteuer

⁶² S. den Vorschlag eines Art. 25 Buchst. d MwStSystRL in Richtlinie (EU) 2016/1065.

⁶³ S. die Erläuterungen im Kompromissvorschlag der griechischen Ratspräsidentschaft v. 27.3.2014, 2012/0102 (CNS), 8268/14, 13.

zu bemessen ist. Der Kommissionsvorschlag sah vor, dass sich die Bemessungsgrundlage für Absatzförderungsleistungen nach der Differenz zwischen dem Nennwert des Gutscheins und dem vom Vertriebspartner dafür gezahlten Kaufpreis richten sollte, abzüglich der in dieser Saldogröße enthaltenen Mehrwertsteuer⁶⁴. Im Verlaufe der Beratungen des Vorschlags im Rat präferierte eine Mehrheit der Mitgliedstaaten dann aber eine generelle Differenzbesteuerung auf Basis des jeweiligen Einkaufs- und Verkaufspreises für die Gutscheine, und zwar sowohl für den die Gutscheine einlösenden wie auch für die zwischengeschalteten Unternehmer⁶⁵. Da sich aber auch hiervon (mit gutem Grund) nicht alle Mitgliedstaaten überzeugen ließen, hat man sich offenbar für den Alternativvorschlag der griechischen Ratspräsidentschaft entschieden: Es wurde gänzlich davon abgesehen, die Bemessungsgrundlage für die Absatzförderungsleistungen festzulegen, und eine dahingehende Entscheidung soll dem Mehrwertsteuerausschuss oder der MwSt-Durchführungsverordnung vorbehalten bleiben⁶⁶. Es ist diese Art der Kompromissfindung, die Generalanwältin *Sharpston* vor einigen Jahren zu beißender Kritik am Unionsgesetzgeber herausgefordert hat⁶⁷. Anders als dieser können sich nämlich die nationalen Gerichte und insbesondere auch der EuGH eine temporäre Entscheidungsverweigerung nicht erlauben; dasselbe gilt erst recht für die im Vorfeld einer gerichtlichen Streitigkeit mit der Frage befassten Unternehmen und Finanzverwaltungen.

Ausgangspunkt der folglich bis zu einer etwaigen Ergänzung der MwStDVO – eine (unwahrscheinliche) Einigung im MwSt-Ausschuss wäre rechtlich ohnehin nicht bindend – vom Rechtsanwender zu leistenden Konkretisierung muss die allgemeine Vorschrift des Art. 73 MwStSystRL sein. Steuerbemessungsgrundlage ist danach „alles, was den Wert der Gegenleistung bildet“, die der leistende Unternehmer erhält oder erhalten soll. Nach der insoweit einschlägigen ständigen Rechtsprechung des EuGH handelt es sich dabei um einen „subjektiven“, nämlich im konkreten Fall tatsächlich erhaltenen Wert

⁶⁴ S. den Vorschlag eines Art. 74b MwStSystRL in Richtlinie (EU) 2016/1065.

⁶⁵ Vgl. die Erläuterungen im Kompromissvorschlag der griechischen Ratspräsidentschaft v. 28.2.2014, 2012/0102 (CNS), 7055/14, 14.

⁶⁶ S. die Erläuterungen im Kompromissvorschlag der griechischen Ratspräsidentschaft v. 28.2.2014, 2012/0102 (CNS), 7055/14, 14.

⁶⁷ S. GA *Sharpston*, Schlussanträge v. 6.6.2013, Rs. C-189/11 u.a., Kommission / Spanien u.a., EU:C:2013:365, Rz. 34 f.

und nicht um einen nach objektiven Maßstäben geschätzten Wert⁶⁸. Dies ist letztlich ein bereichsspezifischer Ausdruck des allgemeinen Grundsatzes, wonach die Bestimmungen der MwStSystRL grundsätzlich so auszulegen sind, dass sie die wirtschaftliche und geschäftliche Realität einer Transaktion widerspiegeln⁶⁹. Im Übrigen ist die Bemessungsgrundlage regelmäßig so zu bestimmen, dass sie mit den letztlich seitens des Unternehmers tatsächlich vereinnahmten Beträgen übereinstimmt und dass die auf dieser Grundlage erhobene Mehrwertsteuer eine Belastung des Endverbrauchers entsprechend seinen Aufwendungen gewährleistet⁷⁰. Unter Berücksichtigung dieser Gesichtspunkte und ausgehend von der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise ergibt sich sodann folgendes Bild:

Für den Unternehmer, der bei Einlösung des Gutscheins leistet, ist die Absatzförderungsdienstleistung seines Vertriebspartners regelmäßig mit der Differenz zwischen dem Nennwert bzw. dem vorab festgelegten Endverkaufspreis der Gutscheine einerseits und dem Betrag, den der Vertriebspartner vereinbarungsgemäß aus Anlass des Absatzes der Gutscheine effektiv an ihn weiterzuleiten hat, andererseits zu bewerten. Dem liegt die Annahme zugrunde, dass die Waren oder Dienstleistungen, auf die sich der Gutschein bezieht, bei einem regulären Umsatz im Wege des Direktvertriebs zu einem Preis entsprechend dem Nennwert dieses Gutscheins abgesetzt worden wären. Da sich der einlösende Unternehmer bereit erklärt, letztlich nur einen geringeren Betrag von seinem Vertriebspartner zu erhalten, macht die Differenz für ihn den Wert der Absatzförderung durch diesen Vertriebspartner aus. Dies entspricht zugleich dem subjektiven Wert der erhaltenen Gegenleistung aus Sicht des Vertriebspartners, der (nur) über eben diesen Differenzbetrag als Umsatzerlös aus seiner Vertriebsdienstleistung effektiv selbst verfügen kann, wenn er den Gutschein zum Nennwert an den (End-)Verbraucher abgibt. Außerdem ist diese Bemessungsgrundlage praktikabel zu berechnen, weil der Vertriebspartner Informationen zu beiden hierfür relevanten Berechnungsparametern hat.

⁶⁸ S. bspw. EuGH v. 5.2.1981, Rs. 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, EU:C:1981:38, Rz. 13; v. 24.10.1996, Rs. C-317/94, Elida Gibbs, EU:C:1996:400, Rz. 27; v. 7.11.2013, verb. Rs. C-249/12 und C-250/12, Tulică und Plavoşin, EU:C:2013:722, Rz. 33.

⁶⁹ S. bspw. EuGH v. 7.10.2010, verb. Rs. C-53/09 und C-55/09, Loyalty Management UK und Baxi Group, EU:C:2010:590, Rz. 39 f.; v. 20.6.2013, Rs. C-653/11, Newey, EU:C:2013:409, Rz. 40.

⁷⁰ S. EuGH v. 7.11.2013, verb. Rs. C-249/12 und C-250/12, Tulică und Plavoşin, EU:C:2013:722, Rz. 34 und 36, m.w.N.

Dieser Lösungsansatz bleibt zudem auch dann sachgerecht, wenn der Vertriebspartner letztlich nur einen geringeren Betrag als den Nennwert und Endverkaufspreis der Gutscheine vereinnahmen sollte, weil er seinerseits weitere, nachgeordnete Vertriebspartner in die Absatzkette aufgenommen hat und diese ebenfalls explizit oder implizit auf Provisionsbasis vergütet. Denn die Minderung seiner Erlöse ist dann nur das Ergebnis der Verrechnung mit der seinerseits den nachgeordneten Vertriebspartnern geschuldeten Vergütung; diese stellt bei ihm einen Kostenbestandteil dar, der nicht dazu angetan ist, die Bemessungsgrundlage für den in Rede stehenden Ausgangsumsatz (der eigenen Absatzförderungsleistung gegenüber dem den Gutscheine einlösenden Unternehmer) zu schmälern. Soweit auch im Verhältnis von Vertriebspartnern zueinander in mehrstufigen Vertriebsketten der Vergütungsanteil des nachgeordneten Unternehmers nicht offen als Provision ausgewiesen ist, kann er ferner nach denselben Grundsätzen ermittelt werden wie im Verhältnis des ersten Vertriebspartners zum Unternehmer, der den Gutscheine zur Einlösung akzeptiert. Die obigen Überlegungen lassen sich nämlich auch auf die nachgeordneten Ebenen in der Absatzkette übertragen. Werden die Gutscheine an den letzten Käufer in der Kette tatsächlich wie vorgesehen zum Nennwert bzw. zum vorab festgelegten Abgabepreis veräußert, stellt diese Bemessungsgrundlage schließlich auch auf allen Ebenen sicher, dass jeder der Beteiligten entsprechend der von ihm letztlich angestrebten Nettovergütung Mehrwertsteuer schuldet.

Beispiel 7: Im obigen Beispiel 5 sei der Vergütungsanspruch der F und der Provisionsanspruch ihrer Franchisenehmer nicht explizit vereinbart worden. Stattdessen hat X lediglich einen Preis von 60 Euro brutto als Endverkaufspreis für die Gutscheine festgelegt und die Gutscheine auch mit einem entsprechenden Aufdruck versehen; außerdem ist vereinbart, dass F für jeden Download unter Nutzung eines Gutscheins 40 Euro an X entrichtet. F wiederum verlangt von ihren Franchisenehmern lediglich, dass diese 50 Euro je abgesetztem Gutscheine an sie weiterleiten. Aufgrund der Risikoverteilung hinsichtlich der nicht abgesetzten Gutscheine und des bestimmenden Einflusses der X auf den Endverkaufspreis liegen nach wie vor „bestimmbare“ Absatzförderungsleistungen von F und ihren Franchisenehmern vor. Entsprechend den obigen Ausführungen berechnet sich die Bemessungsgrundlage für diese Umsätze jeweils ausgehend von der Differenz zwischen dem vorgegebenen Abgabepreis der Gutscheine und dem Betrag, der an den jeweiligen Auftraggeber weiterzuleiten ist. Dies sind bei F 20 Euro und bei ihren Franchisenehmern 10 Euro, wobei aus diesem Betrag jeweils noch der Mehrwertsteueran-

teil herauszurechnen ist. Damit stellen sich hier letztlich dieselben sachgerechten Belastungsergebnisse ein wie im Ausgangsbeispiel 5.

4. Rabattierte Abgabe von Nennwertgutscheinen

Probleme treten aber auf, wenn der letzte Käufer der Gutscheine diese zu einem Preis unterhalb ihres Nennwertes erhält. Hier ist wie folgt zu differenzieren:

Hat derjenige, dem gegenüber die Vertriebs- bzw. Absatzförderungsdienstleistung erbracht wird, auf die Gewährung dieses Rabatts einen bestimmenden Einfluss ausgeübt, so ist die Bemessungsgrundlage für die an ihn erbrachte Absatzförderungsleistung ausgehend vom tatsächlichen bzw. rabattierten (End-)Verkaufspreis der Gutscheine zu bestimmen. Denn es ist davon auszugehen, dass der betreffende Unternehmer die Waren und Dienstleistungen, auf die sich der Gutschein bezieht, bzw. den Gutschein selbst auch ohne Zwischenschaltung weiterer Absatzstufen zu diesem reduzierten Preis abgegeben hätte. Der Wert der nicht explizit als solcher vergüteten Absatzförderungsleistung kann sich daher für ihn nur nach der Differenz aus dem reduzierten Abgabepreis einerseits und dem vereinbarungsgemäß vom Vertriebspartner herauszugebendem Erlösanteil andererseits berechnen. Aus den vertraglichen Vereinbarungen ergibt sich zudem zugleich aus der Perspektive des betreffenden Vertriebspartners, dass dieser von vornherein nur über diesen Differenzbetrag wird effektiv verfügen können. Auch hier hat außerdem erneut der die Steuer auf seine Absatzförderungsleistung schuldende Vertriebspartner Informationen zu den beiden relevanten Berechnungsparametern.

Beruhet die Rabattierung jedoch auf einer eigenen Entscheidung des jeweiligen Vertriebspartners, so kann sie grundsätzlich keinen Einfluss auf die Bemessungsgrundlage für seine Absatzförderungsdienstleistung an den Unternehmer auf der vorgelagerten Stufe haben. Denn nach den vertraglichen Vereinbarungen mit selbigem hätte der Vertriebspartner effektiv über einen höheren Betrag (entsprechend der Differenz aus Nennwert der Gutscheine und abzuführendem Erlösanteil) als Gegenleistung für seine Dienstleistung verfügen können. Zugleich werden deshalb auch für den Empfänger der Absatzförderungsleistung die subjektiv ermittelten Kosten, d.h. der Wert, mit dem er diese Dienstleistung veranschlagt, von der „eigenmächtigen“ Rabattierung durch den Vertriebspartner nicht berührt. *Insoweit* lässt sich eine Parallele zur EuGH-Entscheidung *Ibero Tours*⁷¹ ziehen. Es bleibt daher

⁷¹ EuGH v. 16.1.2014, Rs. C-300/12, *Ibero Tours*, EU:C:2014:8.

in diesen Fällen dabei, dass die Bemessungsgrundlage für die bestimmbare, aber nicht explizit als provisionspflichtig ausgewiesene Absatzförderungsleistung anhand der Differenz zwischen dem an sich vorgegebenen bzw. vereinbarten Endverkaufspreis für die Gutscheine und dem an den Auftraggeber weiterzuleitenden Betrag zu berechnen ist, abzüglich der darin rechnerisch enthaltenen Mehrwertsteuer. Erst recht nicht betroffen von einem eigeninitiativ gewährten Preisnachlass ist die Bemessungsgrundlage für die Absatzförderungsleistung im Übrigen dann, wenn die Parteien ausdrücklich eine bestimmte Vergütung vereinbart und als solche ausgewiesen haben.

In der Folge kann es allerdings zu einer unsachgerechten Minderbelastung des die Absatzförderungsleistung beauftragenden, auf den Gutschein leistenden Unternehmers kommen. Denn einerseits wird er sowohl seitens des Vertriebspartners (hinsichtlich der Höhe des nach Abzug der Vertriebsvergütung herauszugebenden Erlösanteils) als auch seitens des Fiskus (hinsichtlich der Höhe des Vorsteuerabzugs) so gestellt, als sei der Gutschein zum vorgesehenen Nennwert bzw. vereinbarten Endverkaufspreis abgesetzt worden. Andererseits schuldet er selbst bei Einlösung des Gutscheins aber gemäß Art. 73a MwStSystRL n.F. grundsätzlich – entsprechend dem Verbrauchsteuerprinzip – Mehrwertsteuer nur auf der Basis der tatsächlichen, d.h. der gemessen am Nennwert des Gutscheins reduzierten Aufwendungen des Beziehers der Waren und Dienstleistungen. Hierin liegt ein bedeutsamer Unterschied zur Fallgestaltung in der Rechtssache *Ibero Tours*, und in der Konsequenz fällt die Mehrwertsteuerzahllast des an den Endkunden leistenden Unternehmers gemessen an den von ihm vereinnahmten Beträgen bzw. der ursprünglichen Kalkulation der Beteiligten zu gering aus.

Beispiel 8: X betreibt ein Online-Portal für Hotelgutscheine; diese können jeweils nach Wahl des Gutscheininhabers bei „Partnerhotels“ in ganz Europa eingelöst werden. X wird unter anderem für die H mit Sitz in Dänemark tätig, die dort Inhaberin einer Kette von Hotels ist. X bewirbt u.a. die Hotels der H auf ihrer Website; im Gegenzug verpflichtet sich H zur Einlösung der Hotel-Wertgutscheine, die von der X ausgestellt und vom jeweiligen Kunden ausgedruckt worden sind. Für jeden solchen Gutschein, der in einem Hotel der H zur Einlösung vorgelegt wird, erhält H 75 % des Nennwerts von X erstattet. Im Herbst 2016 startet X aus eigener Initiative sogenannte Aktionswochen und wirbt mit einem zehnpromzentigen Nachlass auf den Nennwert der während des Aktionszeitraums erworbenen Gutscheine; hierüber informiert sie alle Betreiber ihrer Partnerhotels und damit auch H. Die entsprechenden Gutscheine

werden mit der Bezeichnung „Aktions-Gutschein“ versehen und weisen ein besonderes Design auf.

Bei den Wertgutscheinen handelt es sich um Mehrzweck-Gutscheine im Sinne des Art. 30a Nr. 3 MwStSystRL n.F., weil im Zeitpunkt der Ausgabe durch X der nach Art. 47 MwStSystRL zu bestimmende Leistungsort für die gegen Vorlage des Gutscheins zu erbringende Beherbergungsleistung noch nicht feststeht. Aus den Vereinbarungen zwischen X und H geht ferner hinreichend deutlich hervor, dass X eine bestimmbare Absatzförderungsleistung zugunsten von H erbringt, die somit nach Art. 30b Abs. 2 UAbs. 2 MwStSystRL n.F. steuerbar ist. Als Bemessungsgrundlage für diesen Umsatz sind entsprechend den obigen Ausführungen jeweils 25 % des Nennwerts der Gutscheine anzusetzen, abzüglich der darin rechnerisch enthaltenen dänischen Mehrwertsteuer. Die Rabattierung durch X hat auf die Bestimmung der Bemessungsgrundlage keinen Einfluss, da sie von der den Gutschein zur Einlösung akzeptierenden H weder vorgegeben noch mit ihr abgestimmt war. H ihrerseits schuldet dänische Mehrwertsteuer für die dem Hotelgast erbrachte Beherbergungsleistung. Soweit dafür der Wertgutschein zur Einlösung gelangt, ist die Bemessungsgrundlage gemäß Art. 73a MwStSystRL primär auf Basis der für den Gutschein gezahlten Gegenleistung zu bestimmen. Diese ist H bekannt, da sie über die Aktionswochen der X in Kenntnis gesetzt wurde und die entsprechenden Gutscheine auch besonders gekennzeichnet sind. H hat folglich 90 % des Nennwerts der Gutscheine anzusetzen, abzüglich der darin rechnerisch enthaltenen Mehrwertsteuer. Unter Berücksichtigung des Vorsteuerabzugs aus der Abrechnung über die Absatzförderungsleistung von X ergibt sich für H eine Mehrwertsteuerzahllast entsprechend einem Betrag in Höhe von 65 % des Nennwerts der Gutscheine⁷². Tatsächlich vereinnahmt hat H aber 75 % des Nennwerts.

⁷² Wählt man im obigen Beispiel andere EU-Mitgliedstaaten als Dänemark für den Standort der Hotels der H, etwa Deutschland und Österreich, so ist der Effekt weniger plastisch, weil in den meisten EU-Staaten die Beherbergungsdienstleistungen des Hotelbetreibers, nicht aber darauf bezogene Absatzförderungsleistungen einem ermäßigten Steuersatz unterliegen und sich die Mehrwertsteuerzahllasten darum auch schon ohne Rabattgewährung nicht proportional zu den jeweils per Saldo vom Hotelbetreiber vereinnahmten Beträgen verhalten. Dessen ungeachtet profitiert der die Gutscheine akzeptierende Unternehmer auch dann von einer unsachgerechten Minderbelastung.

Es ist fraglich, ob dieses Ergebnis im Rahmen des künftig geltenden Mehrwertsteuerrechts korrigiert werden kann. Der einzige dies zuverlässig gewährleisten Ansatz bestünde darin, die Steuerschuld des leistenden Unternehmers in den Fällen eines von ihm nicht veranlassten Rabatts weiterhin so zu bemessen, als hätte der Endabnehmer des Gutscheins selbigen zum Nennwert bzw. zum an sich vorgegebenen Endverkaufspreis erworben. Das stünde allerdings im Widerspruch zum klaren Wortlaut des Art. 73a MwStSystRL n.F., wonach diese Bemessungsgrundlage nur subsidiär zu einer Bemessung der Steuer nach der tatsächlich für den Gutschein entrichteten Gegenleistung heranzuziehen ist. Allerdings hat sich der EuGH in anderen Zusammenhängen auch schon über ein dem Wortlaut nach in der Richtlinie eindeutig vorgesehene Subsidiaritätsverhältnis hinweggesetzt, um seiner Meinung nach sachgerechtere Ergebnisse zu erzielen⁷³; als von vornherein ausgeschlossen erschiene das daher nicht. Eine weitere Komplikation einer solchen Korrektur bestünde aber darin, dass sie zu einem gemessen an den tatsächlichen Aufwendungen des letzten Gutscheinkäufers überhöhten Mehrwertsteuerausweis in der vom leistenden Unternehmer anlässlich der Einlösung des Gutscheins auszustellenden Rechnung führt. Ist der Letzterwerber des Gutscheins ein Unternehmer, der die mit dem Gutschein erworbenen Waren oder Dienstleistungen für sein Unternehmen verwendet, würde sich dieser Verstoß gegen das Prinzip einer Mehrwertsteuererhebung proportional zur erhaltenen Gegenleistung in einem überhöhten Vorsteuerabzug perpetuieren. Damit wäre an dieser Stelle beim unternehmerischen Empfänger der gegen Einlösung des Gutscheins erhaltenen Leistung eine ebenfalls nicht im Richtlinienwortlaut angelegte Gegenkorrektur erforderlich. Art. 168 MwStSystRL müsste dahingehend teleologisch reduziert werden, dass nur der Teil der in Rechnung gestellten Vorsteuer abziehbar ist, der auf die tatsächlich für den Gutschein gezahlte Gegenleistung entfällt. Auch ein sol-

⁷³ S. EuGH v. 16.10.2014, Rs. C-605/12, Welmory, EU:C:2014:2298, Rz. 53 ff., zur vermeintlich nachrangigen Verortung von B2B-Dienstleistungen im Mitgliedstaat der die Leistung nutzenden Betriebsstätte des Leistungsempfängers im Verhältnis zum Mitgliedstaat seines Stammhauses; entgegen der Argumentation des EuGH legt der Wortlaut des Art. 44 MwStSystRL, 21 MwStDVO (ebenso wie teleologische Erwägungen) gerade das gegenteilige Regel-Ausnahme-Verhältnis nahe.

ches Vorgehen wäre zwar nicht ohne Präzedenzfall in der EuGH-Judikatur⁷⁴. Es würde aber zusätzlichen Aufwand und Fehlerrisiken in der technischen Abwicklung des Vorsteuerabzugs bei einer Gutscheineinlösung nach sich ziehen.

Entscheidend gegen eine Abweichung vom Konzept des Art. 73a MwStSystRL n.F. zwecks Erzielung sachgerechter Belastungsergebnisse beim leistenden Unternehmer spricht nach hier vertretener Ansicht letztlich, dass es korrespondierend zu dessen Minderbelastung unvermeidbar zu einer überhöhten Mehrwertsteuerbelastung desjenigen Vertriebspartners kommt, der die Rabattierung des Endverkaufspreises des Gutscheins veranlasst hat. Dieser schuldet nämlich Mehrwertsteuer für seine Absatzförderungsleistung auf Basis der Differenz zwischen dem von ihm weiterzuleitenden Erlösanteil und Nennwert des Gutscheins bzw. in Höhe der explizit vereinbarten, ungeschmälernten Provision für seine Vertriebsdienstleistung. Tatsächlich erzielt er aber aus der Abgabe an den Enderwerber des Gutscheins oder an einen zwischengeschalteten Vertriebspartner nur Einnahmen in Höhe des um den eingeräumten Rabatt verminderten Nennwertes. Der von ihm effektiv, d.h. nach Weiterleitung des dem Auftraggeber geschuldeten Erlösanteils vereinbarte (Differenz-)Betrag ist daher niedriger als der seiner Steuerbemessungsgrundlage zugrunde gelegte Betrag. Eine praktikable Korrekturmöglichkeit ist hier nicht ersichtlich; die Transaktion, bei der hierfür anzusetzen wäre – die entgeltliche Übertragung des Gutscheins – ist seitens des Vertriebspartners wegen der Fiktion des Art. 30b Abs. 2 UAbs. 1 MwStSystRL n.F. kein steuerbarer Vorgang.

In gewisser Weise sind das Unterbleiben einer Korrektur und die überhöhte Mehrwertsteuerbelastung sogar „systemkonform“: Letztlich ermöglicht der betreffende Vertriebspartner es dem Enderwerber des Gutscheins, die dort in Bezug genommenen Waren oder Dienstleistungen verbilligt zu beziehen, und es liegt damit dieselbe Interessenlage vor wie bei einer Leistung gegen ein subventionierendes Entgelt von dritter Seite. Auch in diesen Fällen sieht die Richtlinie jedenfalls nach dem Wortlaut des Art. 168 Buchst. a MwStSystRL selbst dann keine mehrwertsteuerliche Entlastung des Dritten vor, wenn die-

⁷⁴ In der Sache hat der EuGH eine teleologische Reduktion der Vorsteuerabzugsberechtigung bereits in seiner Entscheidung zur Unanwendbarkeit des (heutigen) Art. 169 Buchst. b MwStSystRL im Falle der gleichzeitigen Verwirklichung einer unechten Steuerbefreiung und einer echten Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen vorgenommen, s. EuGH v. 7.12.2006, Rs. C-240/05, Eurodental, EU:C:2006:763, Rz. 37.

ser als Unternehmer und aus unternehmerischen Motiven handelt⁷⁵. Auf dieser Linie liegt schließlich auch die EuGH-Entscheidung *Ibero Tours*, die dem Reisebüro, das aus eigenem Antrieb einen Rabatt auf die vermittelte Reiseleistung gewährt hatte, keine Reduzierung der auf die Vermittlungsprovision entfallenden Mehrwertsteuer zugestand⁷⁶. Es erscheint daher vorzugswürdig, insgesamt von Korrekturen abzusehen bzw. diese einem etwaigen zivilrechtlichen Ausgleich zwischen den Parteien zu überlassen.

Ohnehin kein Korrekturbedarf ergibt sich hinsichtlich der Steuerschuld des leistenden Unternehmers im Übrigen dann, wenn er mangels Nachweises oder anderweitiger Kenntnis bezüglich eines vom Vertriebspartner eigeninitiativ gewährten Rabatts auf den Endverkaufspreis für den Gutschein dessen Nennwert zur Bemessung der Mehrwertsteuerschuld heranzieht, wie dies Art. 73a MwStSystRL n.F. in einem solchen Fall vorsieht. Hier entsteht dann allerdings auf Seiten des Gutscheininhabers das Problem eines gemessen an seinen tatsächlichen Aufwendungen überhöhten Vorsteuerabzugs, wenn er den Mehrzweck-Gutschein zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen für sein Unternehmen verwendet. Ein solches Szenario ist schon deshalb nicht fernliegend, weil ein unternehmerisch handelnder Kunde vor diesem Hintergrund gerade daran interessiert sein wird, keine Mitteilung vom verbilligten Erwerb des Gutscheins zu machen. Denn dann wird ihm vorbehaltlich anderweitiger Informationsquellen des leistenden Unternehmers Mehrwertsteuer auf Basis des Nennwerts des Gutscheins berechnet, obwohl die tatsächlichen Aufwendungen darunter lagen.

Allerdings könnte man in derartigen Fällen im Lichte des Art. 1 Abs. 2 MwStSystRL (Abzug nur der tatsächlich „unmittelbar belastenden“ Mehrwertsteuer auf Eingangsleistungen) wie oben schon angedeutet erwägen, im Wege der teleologischen Reduktion des Art. 168 MwStSystRL einen Vorsteuerabzug nur in Höhe desjenigen Betrags zuzulassen, der rechnerisch als Mehrwertsteuer im tatsächlich entrichteten Bruttopreis für den Erwerb des Gutscheins enthalten ist. Es erscheint aber fraglich, ob das Fehlen einer dahingehenden Einschränkung der Vorsteuerabzugsberechtigung in der Gutschein-Richtlinie eine zu solcher Rechtsfortbildung berechtigende planwidrige Regelungslücke darstellt, obwohl die potenziell verbrauchsteuerinad-

⁷⁵ S. dazu auch im Kontext des deutschen UStG FG Düsseldorf v. 24.4.2009, 1 K 4135/07 U, EFG 2010, 601; *Wagner*, in Sölch/Ringleb, UStG, § 15 Rz. 170; s. aber auch *Englisch*, UR 2014, 461 (468 ff.); *Stadie*, in Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 Rz. 174.

⁷⁶ S. EuGH v. 16.1.2014, Rs. C-300/12, *Ibero Tours*, EU:C:2014:8, Rz. 27.

äquaten Auswirkungen der subsidiären Bemessungsgrundlage nach Art. 73a MwStSystRL n.F. für den Richtliniengeber ohne weiteres erkennbar waren. Lehnt man dies ab, so ist das Ergebnis zwar steuersystematisch, aber wenigstens nicht auch fiskalisch unbefriedigend: Denn mit dem überhöhten Vorsteuerabzug korrespondiert dann wie oben bereits dargelegt die überhöhte Mehrwertsteuerbelastung des Vertriebspartners, der für die dem leistenden Unternehmer unbekanntes Rabattgewährung verantwortlich ist.

Beispiel 9: Angenommen, X informiert H im obigen Beispiel 8 nicht von ihren Aktionswochen und macht den rabattierten Erwerb des Gutscheins auch nicht anderweitig kenntlich. Unternehmer U erwirbt einen der rabattierten Gutscheine und nutzt ihn für eine Übernachtung in einem Hotel der H im Rahmen einer Geschäftsreise. Er legt dabei den Gutschein vor, ohne auf die Rabattaktion hinzuweisen. Mangels Kenntnis von der tatsächlich von U entrichteten Gegenleistung für den Erwerb des Gutscheins wird H unter diesen Umständen die Bemessungsgrundlage für ihre Leistung an U gemäß Art. 73a, 2. Alt. MwStSystRL n.F. ausgehend vom Nennwert des Hotelgutscheins berechnen. Von der daraus resultierenden Mehrwertsteuerschuld bringt sie die auf die Absatzförderungsleistung der X entfallende Vorsteuer zum Abzug; deren Bemessungsgrundlage bestimmt sich wie im Beispiel 8 dargelegt ausgehend von 25 % des Nennwerts der Gutscheine. Es ergibt sich für H somit im Ergebnis eine Mehrwertsteuerzahllast entsprechend einer Besteuerung von 75 % des Bruttoerlöses aus dem Gutscheinverkauf; eben diesen Betrag hat sie auch von X erhalten. Gegenüber U rechnet H ihre Leistung mit dem vollen Nennwert des Gutscheins ab, obwohl U nur 90 % des Nennwerts für den Erwerb des Gutscheins aufwenden musste. Damit kann U einen entsprechend überhöhten Vorsteuerabzug geltend machen, der mit der überhöhten Mehrwertsteuerbelastung der Absatzförderungsleistung der X korrespondiert.

Ergänzend sei angemerkt, dass dem leistenden Unternehmer nach allgemeinen Grundsätzen⁷⁷ Vertrauensschutz zu gewähren wäre, wenn vom Kunden ein niedrigerer Kaufpreis für den Gutschein angegeben werden sollte und sich der entsprechende Nachweis später als unzutreffend herausstellen würde, ohne dass dies bei Anwendung zumutbarer Sorgfalt erkennbar gewesen wäre. Ein solches Szenario dürfte aber kaum je praktisch relevant werden.

⁷⁷ S. dazu eingehend *Günther*, Vertrauensschutz bei Angaben Dritter im Umsatzsteuerrecht, 206 ff.

V. Unentgeltliche Abgabe von Gutscheinen

Die Gutschein-Richtlinie sieht keine besondere Regelung für die Besteuerung der unentgeltlichen Abgabe von Gutscheinen vor. Es gelten mithin die allgemeinen Grundsätze der Art. 16 und 26 MwStSystRL, die freilich unter Berücksichtigung der besonderen Bestimmungen des Art. 30b MwStSystRL n.F. zum (Nicht-)Vorliegen einer Leistung im Zusammenhang mit Gutscheinen anzuwenden sind. Dabei ist festzustellen, dass sich das Sonderregime für die Besteuerung von Einzweck-Gutscheinen friktionslos in die allgemeinen Regelungen für die Mehrwertsteuererhebung bei unentgeltlichen Wertabgaben integrieren lässt, wohingegen dies bei Mehrzweck-Gutscheinen eine Herausforderung an den Rechtsanwender darstellt.

1. Einzweck-Gutscheine

a. Besteuerungstechnik

Bei Einzweck-Gutscheinen gilt kraft der Fiktion des Art. 30b Abs. 1 UAbs. 1 Satz 1 MwStSystRL n.F. jede Übertragung des Gutscheins als eine Lieferung der Gegenstände oder Erbringung der Dienstleistungen, auf die sich der Gutschein bezieht. Wird der Gutschein von einem Unternehmer für private Zwecke verwendet oder dem Personal für dessen privaten Bedarf unentgeltlich zur Verfügung gestellt, so kann dies unter den weiteren in Art. 16, 26 MwStSystRL genannten Voraussetzungen daher unproblematisch den Tatbestand einer unentgeltlichen Wertabgabe erfüllen. Abzustellen ist dabei hinsichtlich der jeweils relevanten Tatbestandsmerkmale (wie etwa der Berechtigung zum Vorsteuerabzug) auf die Verhältnisse des den Gutschein unentgeltlich abgebenden Unternehmers. Soweit dort vorausgesetzt wird, dass der entnommene Gegenstand dem Unternehmen zugeordnet worden sein muss, so ist dies kraft der Fiktion des Art. 30b Abs. 1 UAbs. 1 Satz 1 MwStSystRL n.F. anzunehmen, wenn der Gutschein für unternehmerische Zwecke erworben oder selbst ausgestellt worden und auf diese Weise dem Unternehmen zugeordnet worden ist. Ebenso kommt eine Besteuerung als unentgeltliche Wertabgabe gemäß Art. 16 MwStSystRL in Betracht, wenn

der Gutschein als Werbegeschenk an Dritte weitergegeben wird und zum Bezug von Waren berechtigt⁷⁸.

b. Bemessungsgrundlage

Die Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Abgabe von Einzweck-Gutscheinen ist nach den allgemeinen Vorschriften der Art. 74 f. MwStSystRL zu ermitteln. Gilt die unentgeltliche Abgabe des Gutscheins kraft der Fiktion des Art. 30b Abs. 1 UAbs. 1 Satz 1 MwStSystRL n.F. als Entnahme bzw. Zuwendung von Ware, zu deren Bezug der Gutschein berechtigt, so ist gemäß Art. 74 MwStSystRL in erster Linie der Einkaufspreis zum Zeitpunkt der Bewirkung des Umsatzes heranzuziehen. Nur subsidiär darf auf den Selbstkostenpreis zurückgegriffen werden. Der EuGH hat ferner wiederholt klargestellt, dass unter dem Begriff des „Einkaufspreises ... zum Zeitpunkt der Bewirkung [der] Umsätze“ der Restwert des Gegenstands im Zeitpunkt der Entnahme zu verstehen ist⁷⁹. Schon die Formulierung „Einkaufspreis für diese oder gleichartige Gegenstände“ macht ferner deutlich, dass sich dieser Wert im Ausgangspunkt vorrangig nach den tatsächlichen Anschaffungskosten des die Entnahme oder Wertabgabe tätigen Steuerpflichtigen bestimmt; nur wenn er die entsprechenden Gegenstände nicht durch Kauf erworben hat, ist auf die hypothetischen Kosten des Erwerbs für einen nach Beschaffenheit und Zustand vergleichbaren Gegenstand im Zeitpunkt der Entnahme abzustellen⁸⁰. Letzterenfalls kommt es zudem auf die (Wie-

⁷⁸ Hingegen zieht die unentgeltliche Abgabe eines Gutscheins, der zur kostenlosen Inanspruchnahme einer Dienstleistung berechtigt, zu Werbezwecken keine Mehrwertsteuerbelastung nach sich, mangels tatbestandlicher Erfassung in Art. 26 MwStSystRL; s. dazu auch BFH v. 19.11.2014, V R 55/13, BStBl. II 2015, 944.

⁷⁹ EuGH v. 17.5.2011, verb. Rs. C-322/99 und C-323/99, Fischer und Brandenstein, EU:C:2001:280, Rz. 80, sowie EuGH v. 8.5.2013, Rs. C-142/12, Marinov, EU:C:2013:292, Rz. 32 f.; v. 23.4.2015, Rs. C-16/14, Property Development Company, EU:C:2015:265, Rz. 35.

⁸⁰ Sehr deutlich nunmehr EuGH v. 23.4.2015, Rs. C-16/14, Property Development Company, EU:C:2015:265, Rz. 36.

der-)Beschaffungskosten auf der jeweiligen Handelsstufe an⁸¹; danach entscheidet sich beispielsweise, ob Groß- oder Einzelhandelspreise zugrunde zu legen sind.

Unter Berücksichtigung der obigen Grundsätze ist die private Verwendung oder unentgeltliche Übertragung eines Einzweck-Warengutscheins durch einen Unternehmer, der den Gutschein zuvor entgeltlich erworben hat⁸², regelmäßig nach Maßgabe der Anschaffungskosten des Gutscheins zu besteuern. Dieser Betrag entspricht für den betreffenden Unternehmer seinem Einkaufspreis der Ware, die infolge der Übertragung des Gutscheins als geliefert gilt. Eine Wertminderung seit dem Zeitpunkt der Anschaffung wird normalerweise noch nicht eingetreten sein, da die fiktiv als geliefert geltenden Gegenstände nicht im Besitz des Steuerpflichtigen und von ihm daher auch noch nicht genutzt worden sind. Ist der Einzweck-Gutschein von demjenigen Unternehmer ausgestellt und kostenlos abgegeben worden, bei dem er später auch eingelöst werden soll, beispielsweise als Zugabe zu einer regulären Bestellung, so scheidet hingegen der Gutschein als Bezugspunkt für den Einkaufspreis aus. Denn hierfür sind keine Anschaffungskosten angefallen. Stattdessen ist auf den Einkaufspreis für die Waren abzustellen, zu deren Bezug der Gutschein berechtigt; hilfweise auf deren Selbstkostenpreis. Wieder anders ist zu verfahren, wenn der Einzweck-Gutschein von einem Unternehmer entnommen bzw. unentgeltlich abgegeben wird, der ihn als Vertriebspartner selbst ausgestellt hat oder jedenfalls in einer kommissionsartigen Struktur zu dessen Absatz beitragen soll. Auch hier kann nicht auf die Anschaffungskosten des Gutscheins zurückgegriffen werden, da er nicht angeschafft bzw. nicht auf eigene Rechnung erworben wurde. Vielmehr kommt es darauf an, zu welchem Preis sich der betreffende Unternehmer die Ware selbst am Markt verschaffen könnte. Der Betrag, den er für einen regulär abgesetzten Gutschein an den Unternehmer herausgeben muss, in dessen Auftrag er tätig wird, ist dabei regelmäßig ein ungeeigne-

⁸¹ Vgl. EuGH v. 28.4.2016, Rs. C-128/14, *Het Oudeland Beheer*, EU:C:2016:306, Rz. 58: Maßgeblich ist danach, was ein Mitbewerber für einen vergleichbaren Gegenstand zahlen müsste. Der Gerichtshof hat dies zwar auf (den heutigen) Art. 18 Buchst. a RL bezogen; dieser Maßstab muss aber auch bei der Bemessung eines Umsatzes nach Art. 16 MwStSystRL Anwendung finden, weil Art. 74 MwStSystRL diesbezüglich keine Differenzierung und für beide umsatzsteuerpflichtigen Vorgänge einheitlich dieselbe Steuerbemessungsgrundlage vorsieht; s. dazu BFH v. 21.5.2014 – V R 20/13, BStBl. II 2014, 1029, Rz. 26.

⁸² S. zu einer solchen Fallgestaltung beispielhaft BFH v. 24.8.2006 – V R 16/05, BStBl. II 2007, 340.

ter Indikator. Denn soweit dieser Betrag unter dem vorgesehenen Verkaufspreis für den Gutschein liegt, resultiert die Differenz üblicherweise aus der Verrechnung mit der dem Vertriebspartner zustehenden Vergütung für seine Absatzförderungsleistung. Heranzuziehen ist vielmehr der mit dem Auftraggeber vereinbarte Preis, zu dem die Gutscheine abgesetzt und folglich auch vom Vertriebspartner für eigene Zwecke erworben werden könnten. Auf die jeweiligen Bezugsgrößen ist jedenfalls in Deutschland auch bei der Frage abzustellen, ob der Gutschein als Werbegeschenk nur geringwertig im Sinne des Art. 16 MwStSystRL und seine kostenlose Abgabe darum nicht steuerbar ist⁸³.

Berechtigter der Einzweck-Gutscheine zur Inanspruchnahme einer Dienstleistung, bemisst sich die Steuer auf die unentgeltliche Übertragung des Gutscheins gemäß Art. 75 MwStSystRL nach den Ausgaben für die Erbringung dieser Dienstleistung, die kraft Art. 30b Abs. 1 UAbs. 1 Satz 1 MwStSystRL n.F. mit der Übertragung des Gutscheins als ausgeführt gilt. Die obigen Erwägungen für die je unterschiedlichen Fallgruppen gelten insoweit mutatis mutandis: Maßgeblich sind entweder die Anschaffungskosten für den Gutschein oder – in Ermangelung derselben – die Selbstkosten der Erbringung der Dienstleistung bzw. bei einem den Gutschein selbst ausstellenden Vertriebspartner in der Regel der für die Gutscheine festgelegte Verkaufspreis.

2. Mehrzweck-Gutscheine

a. Veranlassung der unentgeltlichen Abgabe durch den leistenden Unternehmer

Komplizierter gestaltet sich die Beurteilung, welche Vorgänge als Entnahme bzw. unentgeltliche Wertabgabe steuerbar sind und wonach sich ggf. die Bemessungsgrundlage richtet, bei Mehrzweck-Gutscheinen. Unproblematisch sind hier nur die Fälle, in denen der gegen Vorlage des Gutscheins leistende Unternehmer selbst den Gutschein unentgeltlich abgegeben hat. Für ihn ist dann bei Einlösung des Gutscheins ohne weiteres erkennbar, dass keine Gegenleistung im Sinne des Art. 73a MwStSystRL n.F. entrichtet wurde. Die gegen Vorlage des Gutscheins bezogenen Waren oder Dienstleistungen sind folglich im Sinne der Art. 16, 26 MwStSystRL als entnommen bzw. unent-

⁸³ Vgl. Abschn. 3.3. Abs. 11 UStAE; diese nationale Verwaltungspraxis dürfte sich im Lichte der Entscheidung des EuGH v. 30.9.2010, Rs. C-581/08, EMI, EU:C:2010:559, Rz. 44, im Rahmen des den Mitgliedstaaten zuzugestehenden Ausgestaltungsermessens bewegen.

geltlich zugewendet anzusehen; der Vorgang ist damit unter den weiteren dort genannten Voraussetzungen steuerbar. Dass die kostenlose Abgabe des Gutscheins selbst gemäß Art. 30b Abs. 2 MwStSystRL n.F. noch keinen steuerbaren Vorgang darstellt, wirkt sich in dieser Fallkonstellation nur auf den Besteuerungszeitpunkt aus. Dem gleichzuachten ist sodann die Fallvariante, dass der den Gutschein akzeptierende Unternehmer diesen zwar nicht selbst entnimmt oder verschenkt, aber einen Vertriebspartner mit der unentgeltlichen Verteilung – dann in der Regel als Werbegeschenk – betraut.

b. Veranlassung der unentgeltlichen Abgabe durch Zwischenhändler oder Vertriebspartner

Probleme ergeben sich jedoch, wenn der Mehrzweck-Gutschein in einer Absatzkette von einem Zwischenhändler oder Vertriebspartner entnommen oder unentgeltlich zugewendet wird, ohne dass dies vom zur Einlösung verpflichteten Unternehmer so vorgegeben worden wäre. Hier ist der unentgeltliche Vorgang – die Verwendung des Gutscheins zu privaten oder zu Werbezwecken – aufgrund der Fiktion des Art. 30b Abs. 2 MwStSystRL n.F. kein als Entnahme oder unentgeltliche Wertabgabe steuerbarer Umsatz. Denn die Übertragung des Gutscheins als solche unterliegt nicht der Mehrwertsteuer, unabhängig davon, ob der Gutschein entgeltlich oder unentgeltlich abgegeben wird. Der steuerbare Vorgang wiederum, d.h. die spätere Lieferung der Ware oder Erbringung der Dienstleistung an den Inhaber des Gutscheins, ist aus Sicht des leistenden Unternehmers nicht unentgeltlich. Denn dieser hat den Gutschein an den (ersten) Zwischenhändler verkauft oder kann jedenfalls in kommissionsartigen Vertriebsstrukturen einen vorab vereinbarten Anteil am vorgesehenen Endverkaufspreis des Gutscheins für sich beanspruchen.

Ausgehend von dem Ziel einer Belastungsäquivalenz zum Vertrieb der Waren und Dienstleistungen im Austausch für eine reguläre monetäre Gegenleistung, an dem sich die Gutschein-Richtlinie orientiert, wäre hier an sich idealiter folgendes Ergebnis anzustreben: Einerseits sollte der den Gutschein einlösende Unternehmer Mehrwertsteuer für seine als entgeltlich einzustufende Lieferung oder Dienstleistung schulden. Bemessungsgrundlage hierfür sollte der Betrag sein, den er für den Gutschein bereits vereinnahmt hat oder noch zu erhalten hat, abzüglich darin rechnerisch enthaltener Umsatzsteuer. Soweit an ihn vor der unentgeltlichen Wertabgabe oder im Zusammenhang damit eine bestimmbare Absatzförderungsleistung erbracht wurde, sollte die darauf entfallende Vorsteuerbelastung seine Mehrwertsteuerzahl-

last mindern. Mit Mehrwertsteuer definitiv, d.h. ohne Vorsteuerabzug belastet werden sollte andererseits derjenige Zwischenhändler oder Vertriebspartner, der die Entnahme oder unentgeltliche Zuwendung getätigt hat. Seine Mehrwertsteuerbelastung sollte sich dabei an seinen Aufwendungen für den Erwerb des Gutscheins orientieren. Auch wenn die eigentliche Entnahme bzw. Wertabgabe aufgrund der Fiktion des Art. 30b Abs. 2 MwStSystRL n.F. nicht steuerbar ist, ließen sich auf diese Weise regelmäßig vergleichbare Belastungsergebnisse erzielen⁸⁴.

Tatbestandstechnisch umsetzen lässt sich der vorstehend skizzierte Lösungsansatz weitestgehend durch eine teleologisch extensive Auslegung des Art. 73a MwStSystRL n.F. Die als Bemessungsgrundlage für den Umsatz des leistenden Unternehmers maßgebliche, „für den Gutschein gezahlte Gegenleistung“ ist auf die letzte Übertragung in der Absatzkette zu beziehen, die zu einem Zahlungsfluss geführt hat. Relevant ist damit der zwecks freier Verfügung über den Gutschein getätigte finanzielle Aufwand desjenigen Unternehmers in der Kette, der den Gutschein entnommen oder unentgeltlich abgegeben hat. Wird der Betreffende als Eigenhändler tätig, so ist dies der von ihm entrichtete Kaufpreis für den Gutschein. In kommissionsartigen Strukturen muss anhand der vertraglichen Vereinbarungen wie folgt differenziert werden:

Die Parteien können den „Selbsteintritt“ des Vertriebspartners, d.h. seine Verwendung des Gutscheins für eigene private Zwecke oder für die seines Personals, wie eine dem regulären Absatz an Dritte gleichwertige und folglich ebenfalls vergütungs- bzw. provisionspflichtige Absatzfördermaßnahme behandeln. Hiervon ist im Zweifel vor allem dann auszugehen, wenn der Vertriebspartner seinem Auftraggeber keine Mitteilung von der Entnahme bzw. unentgeltlichen Wertabgabe machen muss und dies von den Parteien auch so gehandhabt wird, namentlich wenn auch in diesen Fällen eine Vergütung bzw. Provision für Absatzförderung abgerechnet wird. Die Bemessungsgrundlage für die Leistung bei Einlösung des Gutscheins ist dann dessen Nennwert bzw. vorgegebener Endverkaufspreis. Denn dem Vertriebspartner entsteht ein entsprechender Aufwand für den Erwerb des Gutscheins zur eigennützigen Verwendung, und zwar teils in Gestalt der Verrechnung seines Vergütungsanspruchs aus der weiterhin angenommenen Absatzförderungsleistung und teils in Form einer Zahlung an den Auftraggeber und leistenden Unternehmer in Höhe des auch bei einem regulären Gutschein-

⁸⁴ Insoweit kann auf die Ausführungen zu Einzweck-Gutscheinen oben unter 1. verwiesen werden.

weitervertrieb an diesen weiterzuleitenden Betrags. Daraus ergibt sich beim leistenden Unternehmer eine Mehrwertsteuerbelastung entsprechend derjenigen bei einem regulären, entgeltlichen Absatz des Mehrzweck-Gutscheins. Der entnehmende Vertriebspartner wiederum ist in Höhe des regulären Endverkaufspreises mit Mehrwertsteuer belastet, wobei die Mehrwertsteuer teilweise in den von ihm an den leistenden Unternehmer zu zahlenden Betrag einkalkuliert ist und teilweise von ihm selbst für die weiterhin angenommene Absatzförderungsleistung zu entrichten ist.

Alternativ kann die Verwendung des Gutscheins für eigene Zwecke eines Vertriebspartners nach den vertraglichen Vereinbarungen als nicht vergütungs- bzw. provisionspflichtiger Vorgang gewertet werden. In diesem Fall besteht die für den Gutschein gezahlte Gegenleistung des entnehmenden Unternehmers nur in dem Betrag, den er mit Blick auf die privatnützige Verwendung des Gutscheins an den leistenden Unternehmer bzw. einen in der Absatzkette vorgelagerten Vertriebspartner zu zahlen hat. Dies ist für ihn der „Einkaufspreis“ des Gutscheins. Es ist davon auszugehen, dass dieser Betrag regelmäßig derjenigen Zahlung entsprechen wird, die der vorgelagerte Unternehmer auch bei einem regulärem Absatz des Gutscheins hätte effektiv beanspruchen können, also der Differenz zwischen dem Nennwert bzw. designierten Endverkaufspreis des Gutscheins und dem Provisionsanteil des entnehmenden Vertriebspartners. Auf diese Weise wird der Betrag, den der entnehmende Unternehmer tatsächlich für den Gutschein gezahlt hat, abzüglich der darin rechnerisch enthaltenen Umsatzsteuer zur Bemessungsgrundlage für die nach Art. 30b Abs. 2 MwStSystRL n.F. steuerbare Leistung des den Gutschein zur Einlösung akzeptierenden Unternehmers. Der entnehmende Unternehmer wiederum wird aufgrund seiner Verpflichtung zur Entrichtung eines Brutto-„Einkaufspreises“ für den Gutschein im Ergebnis wie bei einer Entnahmebesteuerung mit Mehrwertsteuer belastet, die er mangels entgeltlicher Übertragung des Gutscheins nicht auf dessen Endnutzer abwälzen kann. Er wird allerdings in geringerem Maße belastet als in der im vorstehenden Absatz beschriebenen Variante fortbestehender Vergütungs- und Provisionsansprüche, weil er im Lichte der vertraglichen Vereinbarungen auch weniger – nämlich keine Absatzförderung – leisten muss, um den Gutschein zu erhalten.

Beispiel 10: Der Ausgangssachverhalt entspricht demjenigen des Beispiels 8. Als Incentive stellt X nun zu Jahresbeginn 2016 besonders verdienten Mitarbeitern Hotelgutscheine im Nennwert von je 240 Euro aus, die unentgeltlich an die betreffenden Mitarbeiter für deren privaten Bedarf abgegeben werden. X setzt ihre Partnerhotels hiervon nicht in

Kenntnis. Nachdem Angestellter A seinen Hotelgutschein in einem dänischen Hotel der H für ihren in dänischer Krone bemessenen Gegenwert eingelöst hat, legt H den Gutschein der X vor. Diese überweist daraufhin 75 % des Nennwertes, d.h. 180 Euro an H. Außerdem rechnet sie in Höhe des Restbetrages von 60 Euro brutto eine Absatzförderungsleistung gegenüber H ab.

Mangels gegenteiliger Hinweise ist in einem solchen Fall zu vermuten, dass die Parteien auch die unentgeltliche Wertabgabe der Gutscheine durch X an Dritte als eine Maßnahme der Absatzförderung zugunsten der H werten. Bemessungsgrundlage für die gemäß Art. 30b Abs. 2 UAbs. 1 MwStSystRL steuerbare Beherbergungsleistung der H an A ist damit nach Art. 73a MwStSystRL n.F. der Nennwert der Hotelgutscheine; daraus resultiert bei einem Steuersatz von 25 % eine Steuerschuld der H in Höhe von umgerechnet 48 Euro. Hiervon kann H die Vorsteuer aus der ihr in Rechnung gestellten Absatzförderungsleistung abziehen, d.h. umgerechnet 12 Euro. Es verbleibt eine Steuerzahllast von 36 Euro.

Bei X wiederum löst die Zuwendung des Gutscheins an A zwar keine Besteuerung als unentgeltliche Wertabgabe nach Art. 26 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL aus, weil die Übertragung des Gutscheins gemäß Art. 30b Abs. 2 UAbs. 1 MwStSystRL n.F. generell nicht der Mehrwertsteuer unterliegt. X ist jedoch in Höhe von umgerechnet 36 Euro mit nicht abziehbarer, in den Preis des Gutscheins einkalkulierter Mehrwertsteuer belastet, weil sich der von ihr an H weiterzuleitende Betrag von 180 Euro nach dem Anteil der H am vorgesehenen Bruttoendverkaufspreis der Gutscheine bemisst. Des weiteren schuldet X selbst Umsatzsteuer für ihre Absatzförderungsleistung in Höhe von weiteren umgerechnet 12 Euro. Es ergibt sich damit für X eine Gesamtbelastung von umgerechnet 48 Euro, proportional zu ihren Aufwendungen für die Verwendung des Gutscheins für den privaten Bedarf ihres Angestellten A.

c. Besondere Problemstellungen in Absatzketten

Das vorstehend beschriebene Zusammenspiel ist allerdings in mehrstufigen Eigenhändler-Absatzketten gestört, wenn die Entnahme erst auf der zweiten oder einer späteren Stufe des Zwischenhandels erfolgt. Der aus dem Gutschein in Anspruch genommene Unternehmer wird dann ausgehend vom hier vertretenen Verständnis des Art. 73a MwStSystRL n.F. gemessen an seinen eigenen Gutscheinerlösen regelmäßig zu hoch besteuert. Denn der

bei ihm als Bemessungsgrundlage anzusetzende Preis für den letztmaligen entgeltlichen Erwerb des Gutscheins (durch den ihn sodann unentgeltlich abgebenden Unternehmer) wird sich hier typischerweise aus seinem eigenen Abgabepreis einerseits und der darauf aufgeschlagenen Marge der vorgeschalteten Zwischenhändler andererseits zusammensetzen. Effektiv verfügen kann der Gutscheinaussteller aber nur über die Zahlung auf den eigenen Abgabepreis, und eine Minderung seiner am höheren Letztverkaufspreis orientierten Umsatzsteuerschuld um einen mit der Differenz korrespondierenden Vorsteuerabzug aus an ihn erbrachten Absatzförderungsleistungen kommt hier mangels Vorliegens solcher „bestimmbarer“ Leistungen nicht in Betracht. Solche Konstellationen dürften aber in der Praxis nur selten auftreten, und davon abgesehen liegt hierin ein generelles Konstruktionsdefizit des Art. 30b Abs. 2 MwStSystRL, wie oben unter IV.2. gezeigt wurde.

Allerdings führt der hier für vorzugswürdig gehaltene Ansatz dazu, dass bei Einlösung des Gutscheins eine Rechnung mit Mehrwertsteuerausweis an den Empfänger der Waren oder Dienstleistungen auszustellen ist, weil es sich aus Sicht des leistenden Unternehmers um eine – nach Art. 30b Abs. 2 UAbs. 1 MwStSystRL n.F. steuerbare – entgeltliche Leistung handelt. Ist der Begünstigte einer unentgeltlichen Wertabgabe ein Unternehmer, der die gegen Einlösung des Gutscheins erhaltenen Leistungen für sein Unternehmen nutzt, könnte er infolgedessen einen Vorsteuerabzug geltend machen, obwohl er aufgrund der unentgeltlichen Abgabe des Gutscheins keine Aufwendungen zu tätigen hatte und effektiv nicht mit Mehrwertsteuer belastet wurde. Diese systemwidrige Konsequenz ist vom Richtliniengeber offensichtlich nicht bedacht worden, da er sich mit den verschiedenen Konstellationen unentgeltlicher Wertabgabe während der Beratungen des Kommissionsvorschlags der Gutschein-Richtlinie nicht einmal ansatzweise auseinandergesetzt hat. Es liegt daher nahe, in diesen Fällen den Vorsteuerabzug im Wege teleologischer Reduktion des Art. 168 MwStSystRL zu versagen.

Probleme ergeben sich schließlich bei Absatzketten im Falle der unentgeltlichen Wertabgabe von Mehrzweck-Gutscheinen zu Werbezwecken auf eigene Initiative eines Vertriebspartners oder Zwischenhändlers, wenn diese Gutscheine dann letztlich gegen die Erbringung einer Dienstleistung eingelöst werden. Ausgehend vom Ideal einer Belastungsäquivalenz zu einer kostenlosen Erbringung der Dienstleistung selbst dürfte in diesen Fällen keine Steuerbelastung anfallen, weil Art. 26 MwStSystRL diese Konstellationen anders als Art. 16 MwStSystRL nicht erfasst. Da dem die Dienstleistung erbringenden Unternehmer aber ein Entgelt für den Gutschein zu entrichten war, entsteht für ihn auf Basis des hier vertretenen Verständnisses des Art.

73a MwStSystRL n.F. gleichwohl eine Mehrwertsteuerschuld. Um hier zu sachgerechten und belastungsäquivalenten Ergebnissen zu kommen, müsste damit ein entsprechender Vorsteuerabzug des den Gutschein kostenlos abgebenden Unternehmers korrespondieren. Dieser sollte im Billigkeitsweg jedenfalls insoweit gewährt werden, als dieser Unternehmer darlegen kann, dass die verschenkten Gutscheine nur für Dienstleistungen und selbige ihrer Natur nach nur zu privaten Zwecken verwendet werden können.

Beispiel 11: Der Ausgangssachverhalt stimmt mit demjenigen des Beispiels 5 überein. F verlost u.a. zehn der von X bezogenen Lernsoftware-Gutscheine aus Anlass des zehnjährigen Firmenjubiläums unter allen Personen, die sich innerhalb einer bestimmten Frist zu dem Gewinnspiel auf ihrer Homepage anmelden. Zwischen den Parteien ist vereinbart, dass auch solche, eigenen Marketingzwecken der F dienende Maßnahmen zugleich als vergütungspflichtige Absatzförderung zugunsten der X anzusehen sind. Dementsprechend rechnet F insgesamt 200 Euro brutto Absatzförderungsleistungen gegenüber X ab; dieser Vergütungsanspruch wird mit dem infolge der Gutscheineinlösung fällig gewordenen Zahlungsanspruch der X verrechnet. Wie für den Fall des regulären Gutscheinabsatzes vorgesehen überweist F einen Betrag von 40 Euro je eingelöstem Gutschein, d.h. insgesamt 400 Euro an X. Die von F für die verlosteten Gutscheine insgesamt zu erbringende Gegenleistung ist daher mit 600 Euro brutto zu veranschlagen; dies bildet gemäß Art. 73a MwStSystRL n.F. die Ausgangsgröße für die Berechnung der Bemessungsgrundlage der von X an die Gutscheingewinner erbrachten elektronischen Leistungen. Wenn alle Gutscheingewinner inlandsansässig sind, beläuft sich die Mehrwertsteuerschuld von X auf ca. 95,80 Euro.

Entsprechend hoch fällt mutmaßlich die Mehrwertsteuerbelastung von F aus, wobei zwei Drittel des Betrages in Form von nicht abziehbarer kalkulatorischer Mehrwertsteuerbelastung in der Zahlung an X enthalten sind und ein Drittel als eigene und nicht (direkt) überwälzbare Mehrwertsteuerschuld der F entsteht. Hätte F nicht Gutscheine, sondern die zuvor entgeltlich erworbene Berechtigung zum Download der Lernsoftware selbst verlost, wäre ihr hingegen keine Mehrwertsteuerbelastung erwachsen. Vor diesem Hintergrund sollte F im Billigkeitswege einen Steuererlass im Gegenwert von 95,80 Euro erhalten, da die Gutscheine von den Gewinnern nur für Dienstleistungen und diese ihrer Art nach nur zu privaten Zwecken genutzt werden können und sich daher der Fiskus auch keinen zusätzlichen Vorsteuervergütungsansprüchen ausgesetzt sieht.

VI. Nichteinlösung und Rückabwicklung

In der Gutschein-Richtlinie finden sich keine besonderen Regelungen zu den mehrwertsteuerlichen Konsequenzen eines Verfalls von Gutscheinen wegen Ablaufs der Einlösungsfrist oder für den Fall einer Rückgabe von Gutscheinen gegen völlige oder teilweise Erstattung des für den Gutschein entrichteten Entgelts. Hieraus kann aber nicht gefolgert werden, dass es den Mitgliedstaaten freisteht, wie sie diese Situationen jeweils mehrwertsteuerlich zu würdigen gedenken. Es ist vielmehr im Lichte der allgemeinen Regeln des harmonisierten Mehrwertsteuerrechts zu entscheiden, welche mehrwertsteuerlichen Konsequenzen sich jeweils unter Berücksichtigung der Fiktionswirkungen des Art. 30b MwStSystRL n.F. aus der Nichteinlösung eines Gutscheins ergeben.

1. Einzweck-Gutscheine

a. Nichteinlösung

Gemäß Art. 30b Abs. 1 MwStSystRL n.F. gilt bei Einzweck-Gutscheinen jede Übertragung des Gutscheins im eigenen Namen bereits als Lieferung der Gegenstände oder Erbringung der Dienstleistungen, auf die sich der Gutschein bezieht. Die Steuerbarkeit dieser fiktiven Leistung hängt daher grds. nicht mehr davon ab, wann und ob der Gutschein später tatsächlich eingelöst wird. Verfällt er wegen Ablaufs seiner Gültigkeitsdauer oder Nichteinlösung zum vorgesehenen Termin, bleibt folglich die idealtypisch im Preis des Gutscheins auf den Erwerber überwälzte Mehrwertsteuerbelastung bestehen.

Das entspricht im Wesentlichen der Rechtslage, wie sie auch ohne Verwendung von Gutscheinen eintreten würde: Soweit der Gutschein zum Bezug von Dienstleistungen berechtigt, kann sich diese äquivalente Belastungswirkung beim regulären Dienstleistungsabsatz eventuell schon aus einer Anwendung der vom EuGH in den Leitentscheidungen *Kennemer Golf* sowie *Air France* aufgestellten Grundsätze ergeben. Danach kann eine Dienstleistung für Mehrwertsteuerzwecke schon dadurch als erbracht gelten, dass sie wäh-

rend eines bestimmten Zeitraums⁸⁵ oder zu einem festgelegten Zeitpunkt⁸⁶ zum Abruf bereitgehalten wurde, selbst wenn sie nachweislich nicht beansprucht wurde. Ansonsten und insbesondere bei Warengutscheinen wiederum entspricht der Erwerb der Gutscheine im wirtschaftlichen Ergebnis einer Vorauszahlung auf die zu erbringende Leistung. Zumindest nach der Rechtsprechung des EuGH darf die in Art. 65 MwStSystRL angeordnete Besteuerung von Anzahlungen aber nicht nach Art. 90 MwStSystRL rückgängig gemacht werden, wenn die Anzahlung nicht zurückgezahlt wird⁸⁷.

Gewisse Besonderheiten sind allerdings zu beachten, wenn der nicht eingelöste Gutschein nicht von dem Unternehmer ausgestellt wurde, der sich zur Einlösung verpflichtet hat, sondern von einem anderen Unternehmer, der den betreffenden Gutschein sodann zwar für Rechnung des einlösenden Unternehmers, aber in eigenem Namen veräußert hat. Wie unter III.1.b. ausgeführt wurde, fingiert Art. 30b Abs. 1 UAbs. 3 MwStSystRL n.F. insoweit eine Lieferung der Ware bzw. eine Erbringung der Dienstleistung, auf die sich der Einzweck-Gutschein bezieht, vom leistenden Unternehmer an den Aussteller des Gutscheins. Bezieht man diese Fiktion wie hier vertreten⁸⁸ auf den Zeitpunkt der Einlösung des Gutscheins, so gelangt sie nicht zur Anwendung, wenn der Gutschein verfällt bzw. nicht wie vorgesehen eingelöst wird. Dementsprechend schuldet dann zwar der Vertriebspartner Mehrwertsteuer, der den Gutschein ausgestellt und entgeltlich übertragen hat, nicht jedoch der ursprünglich zur Einlösung verpflichtete, aber letztlich nicht in Anspruch genommene Unternehmer. Dieses Ergebnis ist auch sachgerecht, wenn der Vertriebspartner den Erlös aus der Veräußerung des Gutscheins (abzüglich der Vergütung für seine Absatzförderungsleistung) nach den vertraglichen Vereinbarungen erst dann an den zur Einlösung verpflichteten Unternehmer weiterzuleiten hat, wenn der Gutschein tatsächlich bei diesem eingelöst wird. Eine solche Handhabung ist in der Praxis wohl vor allem bei Gutscheinportalen gängige Praxis. Darf der Vertriebspartner den Kaufpreis für

⁸⁵ S. EuGH v. 21.3.2002, Rs. C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, EU:C:2002:200, Rz. 40; s. ferner EuGH v. 3.9.2015, Rs. C-463/14, Asparuhovo Lake Investment Company, EU:C:2015:542, Rz. 38 ff.; sowie EuGH v. 27.3.2014, Rs. C-151/13, Le Rayon d'Or, EU:C:2014:185, Rz. 36.

⁸⁶ EuGH v. 23.12.2015, verb. Rs. C-250/14 und C-289/14, Air France-KLM und Hop!-Brit Air, EU:C.2015:841, Rz. 28.

⁸⁷ S. EuGH v. 13.3.2014, Rs. C-107/13, FIRIN, EU:C:2014:151, Rz. 56; s. ferner auch BFH v. 15.9.2011 – V R 36/09, BStBl. II 2012, 365, Rz. 21 ff.

⁸⁸ S. oben unter III.1.d.

den Gutschein bei Nichteinlösung endgültig und vollumfänglich behalten, sollte nämlich auch nur er Mehrwertsteuer entsprechend dem für den Gutschein gezahlten Betrag schulden.

Muss allerdings der Erlös aus der Veräußerung des Gutscheins auch dann an den zur Einlösung verpflichteten Unternehmer weitergeleitet werden, wenn der Gutschein gar nicht eingelöst wird, kommt es zu einer übermäßigen Mehrwertsteuerbelastung des Vertriebspartners. Denn er schuldet Mehrwertsteuer entsprechend dem von ihm vereinnahmten Kaufpreis, kann sich aber nicht durch einen Vorsteuerabzug entsprechend dem von ihm an den Auftraggeber weiterzuleitenden Betrag entlasten. Dafür fehlt es dann nämlich an einer fiktiven steuerbaren Leistung im Sinne des Art. 30b Abs. 1 UAbs. 3 MwStSystRL n.F. Die Praxis wird sich hier möglicherweise mit einer Umstellung der vertraglichen Vereinbarungen behelfen müssen. So könnte etwa künftig vereinbart werden, dass der den Gutschein ausstellende Vertriebspartner zunächst nur einen Betrag an den zur Einlösung verpflichteten Unternehmer weiterleitet, der mit der Differenz aus Bruttoverkaufspreis des Gutscheins und Bruttovergütung für die Absatzförderungsleistung *abzüglich der in dieser Differenz enthaltenen Mehrwertsteuer* korrespondiert. Der Abzug spiegelt die Vorsteuerentlastung wider, die erst bei Einlösung des Gutscheins aufgrund der dann nach Art. 30b Abs. 1 UAbs. 3 MwStSystRL n.F. in Rechnung zu stellenden Mehrwertsteuer erlangt werden kann. Der zunächst noch einbehaltene Mehrwertsteueranteil wäre dann erst bei Nachweis der Einlösung des Gutscheins weiterzuleiten und dürfte ansonsten vom Vertriebspartner zum Ausgleich seiner nicht durch einen Vorsteuerabzug abgemilderten und deshalb gemessen an dem von ihm definitiv vereinnahmten Betrag überhöhten Mehrwertsteuerzahllast endgültig behalten werden.

b. Rückabwicklung

Kann der Einzweck-Gutschein kraft Gesetzes oder Vertrages an den Veräußerer zurückgegeben werden und erhält der Erwerber in diesem Fall den Kaufpreis zurückerstattet, ist dies einer Rückgängigmachung des vorherigen durch Art. 30b Abs. 1 MwStSystRL n.F. fingierten Umsatzes gleichzuachten. Damit muss die Mehrwertsteuerschuld nachträglich gemäß Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL entfallen; einschlägige Korrektornorm im deutschen UStG ist § 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG.

Weniger eindeutig geregelt ist der Fall, in dem nach Einlösung des Gutscheins die erhaltene Ware vom einlösenden Unternehmer wieder zurück-

genommen oder (falls ausnahmsweise möglich⁸⁹) die erbrachte Dienstleistung rückabgewickelt wird und dem Enderwerber des Gutscheins dafür der Gegenwert des Kaufpreises oder Nennwerts des Gutscheins ausbezahlt wird. Wäre der Waren- oder Dienstleistungsabsatz ohne Verwendung von Gutscheinen erfolgt, so würde es sich auch hier um einen Fall der Rückabwicklung im Sinne des Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL handeln. Infolge der Fiktion des Art. 30b Abs. 1 UAbs. 1 Satz 2 MwStSystRL n.F. besteht aber das Problem, dass die Verschaffung der Ware bzw. die Erbringung der Dienstleistung keinen „unabhängigen“ steuerbaren Umsatz begründet hat, der rückabgewickelt werden könnte. Der stattdessen steuerbare Verkauf der Gutscheine wiederum hat formal nach wie vor Bestand. Ohne weiteres auflösen lässt sich dieses Dilemma nur, wenn die Gutscheine vom einlösenden Unternehmer im Direktvertrieb an den Enderwerber veräußert wurden. Da die Übertragung des Gutscheins als Lieferung der Ware bzw. Erbringung der Dienstleistung gilt, zu deren Bezug der Gutschein berechtigt, ist mit der Rückabwicklung der realen Lieferung oder Dienstleistung auch der fiktive steuerbare Umsatz als rückabgewickelt anzusehen.

Bei Zwischenschaltung einer Absatzkette hingegen hat der auf einen Einzweck-Gutschein leistende Unternehmer für Mehrwertsteuerzwecke nicht an den Gutscheininhaber geleistet, der seinen Erwerb nunmehr rückabwickelt, sondern an seinen Vertragspartner in der Absatzkette, d.h. an den ersten Vertriebspartner oder Zwischenhändler⁹⁰. Man könnte zwar in Erwägung ziehen, dass mit der Rückgängigmachung des realen Geschäfts für Mehrwertsteuerzwecke der letzte steuerbare Umsatz in der Kette, d.h. die anlässlich der Übertragung des Gutscheins an den Endabnehmer fingierte Leistungshandlung, als rückabgewickelt gilt. Entfallen würde dann aber die Steuerschuld des (letzten) Vertriebspartners oder Zwischenhändlers anstelle derjenigen des den Gutschein zunächst zur Einlösung annehmenden und den Vorgang sodann rückabwickelnden Unternehmers. In der Regel hat jener Vertriebspartner oder Händler die im Endverkaufspreis des Einzweck-Gutscheins rechnerisch enthaltene Umsatzsteuer aber effektiv nur teilweise an das Finanzamt abgeführt und im Übrigen mit einem Vorsteuervergütungsanspruch aus der gemäß Art. 30b Abs. 1 UAbs. 1 oder UAbs. 3 MwStSystRL n.F. fingierten vorangegangenen Leistung an ihn verrechnet, wäre also gar nicht in entsprechender Höhe entlastungsbedürftig. Ein theoretisch denkbarer Ausgleich seiner infolgedessen eintretenden ungerechtfertigten Berei-

⁸⁹ S. *Stadie*, in Rau/Dürrwächter, UStG, § 17 Rz. 466 f.

⁹⁰ S. dazu oben III.1.b.

cherung über die Absatzkette hinweg bis hin zum einlösenden Unternehmer wäre umständlich, zudem werden womöglich nicht stets zivilrechtliche Ausgleichsforderungen bestehen. Nicht zuletzt liegen dem letzten Veräußerer des Gutscheins u.U. auch gar keine (verlässlichen) Informationen zur Rückabwicklung des realen Geschäfts vor. Aus diesen Gründen wäre eine dahingehende Auslegung des Art. 30b Abs. 1 MwStSystRL n.F. in Verbindung mit Art. 90 MwStSystRL zwar wohl noch vom Wortlaut dieser beiden Normen gedeckt, aber unpraktikabel und ist darum abzulehnen.

Um dem Verbrauchsteuerprinzip zumindest näherungsweise Rechnung zu tragen, ist die Rückabwicklung des tatsächlich bei Einlösung des Gutscheins bewirkten, aber für sich genommen nicht steuerbaren Umsatzes durch den leistenden Unternehmer vielmehr so zu behandeln, als hätte er die fingierte Lieferung oder Dienstleistung an den (ersten) Zwischenunternehmer in der Kette rückgängig gemacht. In den Fällen, in denen der Gutschein nicht vom leistenden Unternehmer ausgestellt wurde, legt das schon der Wortlaut der dafür einschlägigen Fiktion des Art. 30b Abs. 1 UAbs. 3 MwStSystRL n.F. nahe, weil der zunächst auf den Gutschein leistende Unternehmer infolge der Rückabwicklung nicht länger ein „Lieferer von Gegenständen bzw. Erbringer von Dienstleistungen“ ist. Hat er den Gutschein selbst ausgestellt und übertragen, ist der insoweit bestehenden planwidrigen Regelungslücke durch teleologische Extension des Art. 90 MwStSystRL Rechnung zu tragen, und die Rückabwicklung der Leistungshandlung ist einer Rückgängigmachung der Gutscheinübertragung auf den ersten Zwischenhändler bzw. Vertriebspartner gleichzuachten. Auf diese Weise wird jeweils zumindest die ursprüngliche Mehrwertsteuerschuld für diesen steuerbaren Umsatz nachträglich beseitigt. Dieser Ansatz hat ein gewisses Vorbild in den EuGH-Entscheidungen zu den mehrwertsteuerlichen Konsequenzen von Hersteller- bzw. Industrierabatten in Absatzketten⁹¹. Aus denselben Gründen wie im Zusammenhang mit solchen Rabatten ist zudem auf eine Vorsteuerkorrektur beim Vertriebspartner oder Zwischenhändler zu verzichten; insbes. besteht dessen Entlastungsbedarf fort, da er anders als der Enderwerber keine Rückzahlung vom den Gutschein einlösenden Unternehmer erhält. Stattdessen ist bei besagtem Enderwerber eine Vorsteuerkorrektur nach dem Vorbild des § 17 Abs. 1 Satz 4 UStG vorzunehmen, falls er die zurückgegebenen Waren

⁹¹ Grundlegend EuGH v. 24.10.1996, Rs. C-317/94, Elida Gibbs, EU:C:1996:400; s. ferner EuGH v. 15.10.2002, Rs. C-427/98, Kommission / Deutschland, EU:C:2002:581; v. 16.1.2003, Rs. C-398/99, Yorkshire Co-operatives, EU:C:2003:20. S. zusammenfassend auch BFH v. 22.6.2016 – V R 42/15, BFHE 254, 264, Rz. 24 und 30.

bzw. Dienstleistungen an sich für unternehmerische Zwecke nutzen wollte und darum bereits einen Vorsteuerabzug geltend gemacht hat⁹².

Beispiel 12: Die Z AG bietet ihren Mitarbeitern an, einen bestimmten Prozentsatz ihres Arbeitslohns auf einem besonderen Konto einzubehalten. Mit den auf diesem Konto erfassten Beträgen können die Arbeitnehmer Gutscheine erwerben, die bei bestimmten Partnerunternehmen eingelöst werden können. In Absprache mit diesen Unternehmen werden die Gutscheine unter ihrem Nennwert abgegeben. 95 % des Erlöses hat Z an das jeweilige Partnerunternehmen weiterzuleiten; mit dem Rest deckt sie ihre Unkosten. In der Vorweihnachtszeit bietet Z ihren Mitarbeitern u.a. auch Nennwertgutscheine an, die im lokalen Spielwarenladen des S eingelöst werden können. Arbeitnehmer A sichert sich einen solchen um 10 % rabattierten Gutschein im Nennwert von 100 Euro und nutzt ihn, um damit eine Carrera-Rennbahn zu erwerben. Nachdem wiederholt eine gefährliche Überhitzung des zugehörigen Transformators gemeldet wird, ruft der Hersteller alle Bahnen dieses Typs wieder zurück. A bringt seine Bahn zurück in das Geschäft des S und erhält dafür u.a. die von ihm für den Gutschein aufgewendeten 90 Euro von S ausbezahlt.

Die Lieferung der Bahn an A ist von S rückgängig gemacht worden. Da es sich bei dem Gutschein um einen Einzweck-Gutschein im Sinne des Art. 30a Nr. 2 MwStSystRL n.F. handelte, war die Lieferung aber nach Art. 30b Abs. 1 UAbs. 1 Satz 2 MwStSystRL n.F. von vornherein nicht steuerbar. Als fiktive Lieferung der Bahn steuerbar war vielmehr gemäß Art. 30b Abs. 1 UAbs. 1 Satz 1 MwStSystRL n.F. die Übertragung des Gutscheins von Z auf A; mit der Einlösung des Gutscheins ist außerdem kraft Art. 30b Abs. 1 UAbs. 3 MwStSystRL n.F. eine steuerbare Lieferung der Bahn von S an Z fingiert worden. Richtigerweise ist entsprechend den obigen Ausführungen davon auszugehen, dass mit der Rückgängigmachung der eigentlichen Leistung auch die fiktive Lieferung nach Art. 30b Abs. 1 UAbs. 3 MwStSystRL n.F. nachträglich wieder entfallen ist. Bemessungsgrundlage für diesen Umsatz waren 100/119 des von Z an S weitergeleiteten Betrags in Höhe von 85,50 Euro (95 % des Abgabepreises von 90 Euro); somit wird die Mehrwertsteuerschuld des S um ca. 13,65 Euro berichtigt. Der diesbezügliche Vorsteuerabzug der Z bleibt jedoch erhalten, weil sie ihrerseits weiterhin mit den entsprechenden auf sie überwälzten Vorsteuern belastet ist und auch ihre eigene Steuerschuld

⁹² Vgl. dazu EuGH v. 15.10.2002, Rs. C-427/98, Kommission / Deutschland, EU:C:2002:581, Rz. 66.

aus der Übertragung des Gutscheins an A in Höhe von 14,37 Euro bestehen bleibt. Ihre Mehrwertsteuerzahllast von 0,72 Euro ändert sich somit nicht, weil auch ihr Wertschöpfungsbeitrag von 4,50 Euro brutto von der Rückgängigmachung der Lieferung nicht tangiert wird. Bei A wiederum besteht kein Anlass zu einer Korrektur des Vorsteuerabzugs, da er den Gutschein als Endverbraucher für private Zwecke genutzt hat.

2. Mehrzweck-Gutscheine

a. Nichteinlösung

Zu diametral entgegengesetzten Konsequenzen als bei Einzweck-Gutscheinen führt die unterlassene oder wegen Zeitablaufs nicht mehr mögliche Einlösung von Mehrzweck-Gutscheinen. Infolge des Art. 30b Abs. 2 UAbs. 1 MwStSystRL n.F. gilt die Übertragung des Gutscheins für sich genommen noch nicht als steuerbarer Vorgang; die Mehrwertsteuer entsteht vielmehr erst anlässlich der tatsächlichen Übergabe der Gegenstände bzw. der tatsächlichen Erbringung der Dienstleistung. Wird der Gutschein nicht eingelöst, unterbleibt eine Mehrwertsteuererhebung folglich selbst dann, wenn der Gutschein definitiv nicht mehr genutzt werden kann und dem Endverbraucher die dafür getätigten Aufwendungen gleichwohl nicht erstattet werden⁹³.

Dieses Ergebnis wird speziell bei Dienstleistungen auch nicht durch die *Air-France*-Entscheidung des EuGH⁹⁴ in Frage gestellt. Danach kann zwar grundsätzlich in Abhängigkeit von den vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Parteien eine Dienstleistung auch dann als erbracht anzusehen sein und infolgedessen ein steuerbarer Umsatz vorliegen, wenn die dem Kunden zugesagte Dienstleistung vom Unternehmer wie vertraglich vorgesehen zur Nutzung bereitgestellt und lediglich vom Kunden nicht abgerufen wird. Denn Gegenstand einer Dienstleistung könne auch das „Recht [sein], in den Genuss der Erfüllung der sich aus dem [Dienstleistungs]vertrag ergebenden Verpflichtungen zu kommen, unabhängig davon, ob er dieses Recht auch wahrnimmt.“⁹⁵ Von eben dieser Klassifizierung des Mehrzweck-Gutscheins als einer Berech-

⁹³ Ebenso *Feil/Polok*, MwStR 2017, 65 (67 f.); *B. Terra/E. Terra*, The value of the voucher Directive, World Journal of VAT/GST Law 1/2017 (Manuskript liegt vor).

⁹⁴ EuGH v. 23.12.2015, verb. Rs. C-250/14 und C-289/14, *Air France-KLM und Hop!-Brit Air*, EU:C:2015:841.

⁹⁵ EuGH v. 23.12.2015, verb. Rs. C-250/14 und C-289/14, *Air France-KLM und Hop!-Brit Air*, EU:C:2015:841, Rz. 28.

tigung, deren Übertragung schon für sich genommen steuerbar ist, hat sich der Richtlinienggeber aber in Abkehr der vom EuGH in *Astra Zeneca*⁹⁶ entwickelten, ähnlichen Argumentationslinie bewusst verabschiedet⁹⁷.

Dass die bloße Berechtigung zur Inanspruchnahme der bei Einreichung des Gutscheins potenziell geschuldeten Dienstleistung darüber hinaus auch im Zeitpunkt des Ablaufs der Gültigkeitsdauer eines zeitlich befristeten Gutscheins noch nicht für die Entstehung einer Mehrwertsteuerschuld genügen soll, legt schon der Wortlaut des Art. 30b Abs. 2 UAbs. 1 MwStSystRL n.F. sehr nahe („tatsächliche Erbringung“, „prestation effective“, „concreta prestazione“, „actual provision“). Dies kommt ferner auch in der Systematik der Gutschein-Richtlinie zum Ausdruck. Die Regelung zur subsidiären Bemessungsgrundlage nach Art. 73a MwStSystRL n.F. setzt nämlich erkennbar voraus, dass dem Unternehmer im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld der Mehrzweck-Gutschein vorliegt. Wird er aber nicht eingelöst, ist dies gerade nicht der Fall. Außerdem fehlt es an einer Regelung dazu, welcher Leistungsort bzw. welcher Steuersatz maßgeblich für die „Verfalls-Besteuerung“ sein sollten, wenn der Gutschein insoweit Auswahlmöglichkeiten belässt. Schließlich zeigt auch der entstehungsgeschichtliche Hintergrund der Gutschein-Richtlinie, dass der Richtlinienggeber den bloßen Verfall eines Mehrzweck-Gutscheins nicht als steuerbaren Vorgang behandelt wissen wollte. Ausweislich der Folgenabschätzungsstudie war man der Ansicht, dass die Problematik angesichts ihrer geringen praktischen Relevanz zu vernachlässigen sei; außerdem würde eine Steuerbarkeit nur unwillkommene Gestaltungsanreize setzen⁹⁸. Diese Zurückhaltung des Richtlinienggebers klingt auch in der letztlich verabschiedeten Fassung noch im zwölften Erwägungsgrund der Präambel an⁹⁹.

Zusammenfassend ist damit festzuhalten, dass nicht (rechtzeitig) eingelöste Mehrzweck-Gutscheine dem an sich zur Einlösung verpflichteten Unternehmer den – unsachgerechten, aber nach der Konzeption der Gutschein-Richtlinie hinzunehmenden – Vorteil bieten, die im Preis des Gutscheins mit einkalkulierte und bereits vereinnahmte Umsatzsteuer nicht abführen zu müssen.

⁹⁶ EuGH v. 29.7.2010, Rs. C-40/09, *Astra Zeneca*, EU:C:2010:450, Rz. 25 f.

⁹⁷ S. oben III.2.b.

⁹⁸ S. Impact Assessment zum Kommissionsvorschlag vom 20.5.2012 (Fn. 1), Commission Staff Working Document SWD(2012) 127 final, v. 10.5.2012, 25.

⁹⁹ S. *Huschens*, UVR 2016, 302 (305).

b. Rückabwicklung

Aus dem Vorgesagten folgt zugleich, dass die Rückgabe eines Mehrzweck-Gutscheins an den Veräußerer des Gutscheins keine mehrwertsteuerlichen Konsequenzen nach sich zieht, da die auf diese Weise rückabgewickelte Transaktion ihrerseits ebenfalls nicht steuerbar war. Im Unterschied zum Einzweck-Gutschein bereitet ferner auch die nachträgliche Rückgabe der Waren oder Dienstleistungen gegen Auszahlung des Gegenwertes des zuvor für den Erwerb verwendeten Gutscheins keine Probleme. Denn bei Mehrzweck-Gutscheinen wird die vorherige Steuerbarkeit der auf diese Weise rückabgewickelten Leistung durch Art. 30b Abs. 2 MwStSystRL gerade nicht negiert. Die Rückgängigmachung dieses steuerbaren Umsatzes hat daher ohne weiteres eine Korrektur der steuerlichen Bemessungsgrundlage des leistenden Unternehmers gemäß Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL sowie ggf. eine damit korrespondierende Korrektur des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers zur Folge.

c. Besteuerung der Absatzförderungsleistung

Bei Absatzketten mit kommissionsartigen Strukturen kann es allerdings auch bei Nichteinlösung des Mehrzweck-Gutscheins zur Mehrwertsteuerentstehung für die Absatzförderungsleistung des Vertriebspartners kommen. Denn diese Leistung wird regelmäßig bereits mit der Übertragung der Gutscheine erbracht und ist mehrwertsteuerlich nach Art. 30b Abs. 2 UAbs. 2 MwStSystRL n.F. eigenständig zu erfassen, d.h. die Steuerentstehung hängt insoweit nicht von der Einlösung des Gutscheins ab. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage für diese Umsätze kann auf die Ausführungen oben unter IV.3. verwiesen werden: Ist eine Provision nicht explizit vereinbart, so ist die Differenz aus Verkaufspreis bzw. Nennwert der Gutscheine einerseits und dem an den Auftraggeber weiterzuleitenden Teil dieses Betrags andererseits zugrunde zu legen. Muss der Vertriebspartner nach den zwischen den Parteien getroffenen Abreden im Fall der Nichteinlösung des Gutscheins die Einnahmen aus dem Gutscheinverkauf nicht an den Empfänger der Absatzförderungsleistung weiterleiten, dann ist das Entgelt für die Absatzförderungsleistung folglich mit dem ungeschmäleren Veräußerungserlös bzw. dem Nennwert der Gutscheine abzüglich der darin rechnerisch enthaltenen Mehrwertsteuer zu bemessen. Diese Bemessungsgrundlage bildet regelmäßig die wirtschaftliche Realität der Vertragsbeziehung ab, denn typischerweise werden die Parteien im Falle einer solchen Klausel die Einnahmen des

Vertriebspartners aus nicht eingelösten Gutscheinen als ein Vergütungselement für seine Absatzförderungsleistungen mit einkalkulieren.

VII. Ortsbestimmungsregeln und Verlagerung der Steuerschuldnerschaft

1. Mehrzweck-Gutscheine

Bei Mehrzweck-Gutscheinen bestimmt sich der Ort der steuerbaren Leistung, die gegen Einlösung des Gutscheins erbracht wird, nach den allgemeinen Regeln. Denn auf entsprechende Umsätze sind die einschlägigen Vorschriften der MwStSystRL unmittelbar anwendbar. Dasselbe gilt bei Verwendung des Gutscheins für unternehmerische Zwecke für die Regeln zur Verlagerung der Steuerschuldnerschaft. Auch das Regime der einzigen Anlaufstelle ist ohne weiteres einschlägig, wenn der Gutschein von einem Nichtunternehmer zum Erwerb einer Leistung im Sinne des Art. 58 MwStSystRL genutzt wird.

Gewisse praktische Schwierigkeiten kann allenfalls die Festlegung des Leistungsorts für „bestimmbare“ Vertriebs- und Absatzförderungsleistungen im Sinne des Art. 30b Abs. 2 UAbs. 2 MwStSystRL n.F. bereiten. Nicht anwendbar ist insoweit die Ortsbestimmungsregel des Art. 46 MwStSystRL für Vermittlungsleistungen in offener Stellvertretung, zumal der Leistungsempfänger anders als dort vorausgesetzt auch kein Nichtunternehmer ist. Auch die übrigen speziellen Ortsbestimmungsregeln werden regelmäßig nicht einschlägig sein¹⁰⁰, so dass dann auf die Grundregel des Art. 44 MwStSystRL für den zwischenunternehmerischen Leistungsaustausch zurückgegriffen werden muss. Grundsätzlich ist Leistungsort damit der Ort, an dem der Empfänger der Absatzförderungsleistung den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des Art. 10 MwStDVO hat. Kann allerdings der Mehrzweck-Gutschein in verschiedenen festen Niederlassungen des ihn als Gegenleistung akzeptierenden Unternehmers eingelöst werden, so wäre die Absatzförderungsleistung gemäß Art. 21 Abs. 2, 22 Abs. 1 MwStDVO an sich grundsätzlich vorrangig derjenigen Niederlassung des Leistungsempfängers zuzuordnen, bei der sich die Absatzförderung in Gestalt der dort vorgenommenen Einlösung des Gutscheins zwecks Erhalt der ausgewählten Leistung auswirkt. Denn bei wirtschaftlicher Betrachtung wird die Absatzförderungsleistung dort verwendet (vgl. auch Art. 11 Abs. 1 MwStDVO), demnach an diese Niederlassung erbracht, so dass dort der Leistungsort im

¹⁰⁰ Vgl. speziell zu den praktisch bedeutsamen Absatzförderungsleistungen für Hotelbetriebe auch die Wertung des Art. 31a Abs. 3 Buchst. b MwStDVO betreffend die Unanwendbarkeit des Art. 47 MwStSystRL bei der Vermittlung von Beherbergungsleistungen in offener Stellvertretung; für die hier in Rede stehenden Absatzförderungsleistungen dürfte nichts anderes gelten.

Sinne des Art. 44 MwStSystRL anzusiedeln wäre. Liegen dem Vertriebspartner allerdings beim Absatz des Mehrzweck-Gutscheins noch keine belastbaren Erkenntnisse dazu vor, in welcher Niederlassung dieser einmal eingelöst werden wird, ist subsidiär auf die weiteren in Art. 22 Abs. 1 UAbs. 2 MwStDVO genannten Kriterien abzustellen. Bei verbleibenden Zweifeln schließlich ist Leistungsort der Unternehmenssitz des Empfängers, Art. 22 Abs. 1 UAbs. 3 MwStDVO.

In bestimmten, praktisch wohl eher seltenen Fallkonstellationen kann es vor diesem Hintergrund dazu kommen, dass für die auf einheitlicher vertraglicher Grundlage erbrachten Absatzförderungsleistungen gegenüber demselben Auftraggeber unterschiedliche Leistungsorte in Betracht kommen, je nach den konkreten Umständen des jeweiligen Gutscheinsabsatzes. Dies könnte beispielsweise der Fall sein, wenn eine Online-Plattform im eigenen Namen, aber für Rechnung einer internationalen Buchhandelskette Nennwert-Geschenkgutscheine vertreibt, die in den Filialen sowohl für regulär wie für ermäßigt besteuerte Ware eingelöst werden können und bei denen der Erwerber schon im Zeitpunkt des Online-Kaufs entscheiden muss, für welches Land der Gutschein gültig sein soll. In solchen Fällen muss der Vertriebspartner darauf achten, die angestrebte Vergütung für die Absatzförderungsleistung als Netto-Provision zu vereinbaren. Denn ansonsten und namentlich bei Vereinbarung einer prozentualen Beteiligung am Endverkaufspreis der Gutscheine oder einer Verpflichtung zur Weiterleitung eines bestimmten Anteils des Endverkaufspreises würde die Nettovergütung für die Absatzförderung in Abhängigkeit vom Leistungsort variieren.

Es ist an dieser Stelle allerdings auch darauf hinzuweisen, dass der EuGH in der Rechtssache *Welmory* entschieden hat, dass „der zweckdienlichste und damit der vorrangige Anknüpfungspunkt für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung aus steuerlicher Sicht der Ort [ist], an dem der Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Die Berücksichtigung einer anderen Niederlassung ist nur dann von Interesse, wenn die Anknüpfung an den Sitz nicht zu einer steuerlich sinnvollen Lösung führt oder wenn sie einen Konflikt mit einem anderen Mitgliedstaat zur Folge hat“¹⁰¹. Dieser Standpunkt ist nicht überzeugend. Dem Wortlaut der Art. 44 MwStSystRL, 21 Abs. 2 MwStDVO ist klar ein Vorrang der Zuordnung zur die Leistung nutzenden Niederlassung zu entnehmen. Dies führt auch gerade regelmäßig und nicht nur ausnahmsweise zu einer steuerlich sinnvollen Lösung, weil es dem mehrwertsteuerlichen Bestimmungsland- bzw. Verbrauchsortprinzip

¹⁰¹ EuGH v. 16.10.2014, Rs. C-605/12, *Welmory*, EU:C:2014:2298, Rz. 53.

besser Rechnung trägt als die generelle Besteuerung am Unternehmenssitz. Diesem materiell-rechtlichen Sachgerechtigkeitsgrundsatz hat der Unionsgesetzgeber erkennbar eine Präferenz gegenüber dem vom EuGH angeführten¹⁰² Praktikabilitätsargument einer einfachen Bestimmung des Leistungsorts eingeräumt. Legt man aber gleichwohl die Rechtsprechung des EuGH zugrunde, so wäre wohl festzustellen, dass die Absatzförderungsleistung damit regelmäßig und nicht nur ausnahmsweise am Unternehmenssitz des Leistungsempfängers zu verorten sein wird. Eine Klärung dieser Frage im Mehrwertsteuerausschuss wäre wünschenswert, um wie vom EuGH angestrebt eine – tatsächlich erst durch seine verfehlte Rechtsprechung heraufbeschworene – internationale Doppelbesteuerung auszuschließen.

2. Einzweck-Gutscheine

Ebenfalls eine gewisse Herausforderung stellt die Anwendung der Ortsbestimmungsregeln auf eine anlässlich der Übertragung eines Einzweck-Gutscheins fingierte Warenlieferung dar, weil die Vorschriften der Art. 31 ff. MwStSystRL darauf nicht zugeschnitten sind. Da die Ware im Zeitpunkt der Steuerentstehung, d.h. bei der Übertragung des Gutscheins noch nicht transportiert wird, müsste eigentlich die Sonderregel des Art. 31 MwStSystRL für ruhende Lieferungen herangezogen werden. Dies zwänge den übertragenden Unternehmer in Absatzketten allerdings dazu, Mutmaßungen darüber anzustellen, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Abgabe des Gutscheins befindet. Dies wird zwar regelmäßig, aber nicht zwingend der Mitgliedstaat sein, in dem der Unternehmer niedergelassen ist, der sich verpflichtet hat, den Gutschein als Zahlungsmittel zu akzeptieren. Da der Unionsgesetzgeber mit der auf die Gutscheinabgabe vorverlagerten Besteuerung ein Belastungsergebnis erreichen will, das demjenigen des regulären Warenvertriebs äquivalent ist, dürfte es daher überzeugender sein, die für einen solchen hypothetischen Umsatz geltende Ortsbestimmungsregel analog anzuwenden. Maßgeblich dürfte regelmäßig Art. 32 MwStSystRL sein, d.h. der Ort, an dem der Enderwerber des Gutscheins selbigen einlösen und im Gegenzug die Ware erhalten kann. Führt dies nicht zu eindeutigen Ergebnissen, etwa weil die Ware in Niederlassungen in verschiedenen Mitgliedstaaten gegen Einlösung des Gutscheins erworben werden kann oder weil der Gutschein bei einem Versandhändler im Sinne des Art. 33 MwStSystRL eingelöst werden kann, so ist das Instrument ohnehin nicht als Einzweck-Gutschein, sondern als Mehrzweck-Gutschein zu klassifizieren.

¹⁰² S. EuGH v. 16.10.2014, Rs. C-605/12, Welmory, EU:C:2014:2298, Rz. 55.

Bei Gutscheinen betreffend Dienstleistungen ist dementsprechend diejenige Ortsbestimmungsregel heranzuziehen, die für die jeweilige Dienstleistungskategorie einschlägig ist. Das erfordert ein Umdenken vor allem hinsichtlich der Ortsbestimmungsregel des Art. 58 MwStSystRL für elektronisch gehandelte Dienstleistungen. Diese gelangt nicht etwa deshalb zur Anwendung, weil der Gutschein nur in elektronischer Form existiert bzw. elektronisch gehandelt wird. Vielmehr wäre Art. 58 MwStSystRL nur einschlägig, wenn die für den Gutschein geschuldete Leistungshandlung selbst elektronischer Natur wäre. Wie oben unter III.1.a. schon ausgeführt wurde, liegt in diesem Fall aber regelmäßig kein Einzweck-Gutschein mehr vor.

Im grenzüberschreitenden Handel mit Einzweck-Gutscheinen kann sich vor diesem Hintergrund die Notwendigkeit für den Vertriebspartner oder Zwischenhändler ergeben, sich zwecks Anmeldung und Entrichtung der auf die Gutscheinübertragung entfallenden Mehrwertsteuer in einem Mitgliedstaat zu registrieren, in dem er nicht niedergelassen ist. Dies wird in der Praxis absehbar vor allem international agierende Online-Gutscheinportale treffen. Die Problematik besteht dabei generell auch im zwischenunternehmerischen Handel mit Gutscheinen. Namentlich gelangen bei Warengutscheinen mangels realer Warenbewegung die Regelungen über innergemeinschaftliche Lieferungen und Erwerbe nach Art. 138 ff. MwStSystRL nicht zur Anwendung. Bei Dienstleistungsgutscheinen wiederum wird die Steuerschuldverlagerung nach Art. 196 MwStSystRL kaum je relevant werden. Denn in den dort angesprochenen Fällen einer Ortsbestimmung nach der B2B-Grundregel des Art. 44 MwStSystRL wird regelmäßig der Leistungsort nicht schon bei Ausstellung des Gutscheins feststehen und dementsprechend ein Mehrzweck-Gutschein anzunehmen sein, dessen Übertragung von vornherein nicht steuerbar ist.

Sowohl bei Waren- als auch bei Dienstleistungsgutscheinen könnten die Mitgliedstaaten zur Vermeidung der oben erörterten Registrierungspflichten für auslandsansässige Gutscheinhändler zumindest im zwischenunternehmerischen Handel kraft der Ermächtigung des Art. 194 MwStSystRL eine Verlagerung der Steuerschuld auf den unternehmerischen Erwerber des Gutscheins anordnen. Damit einher ginge aber die Gefahr, die organisierte Kriminalität zum Mehrwertsteuer-Karussellbetrug mit Einzweck-Gutscheinen geradezu einzuladen. Denn es könnten dann die Diskrepanzen zwischen der ausbleibenden Steuererhebung bei auslandsansässigen Unternehmern einerseits und der Steuerpflicht der Umsätze von inlandsansässigen Unternehmern andererseits durch eine passende Abfolge entsprechender Transaktionen für „Missing Trader“-Gestaltungen ausgenutzt werden. Da es für die Besteuerung der

Übertragung des Gutscheins nicht darauf ankommt, ob selbiger tatsächlich jemals eingelöst wird, könnte das Karussell beliebig oft neu in Gang gesetzt werden. Anders als der klassische Betrug bei physischen Warenlieferungen würde die Durchführung der dazugehörigen Gutschein-Transaktionen nur minimalen organisatorischen und zeitlichen Aufwand erfordern, insbes. bei elektronisch gehandelten Gutscheinen. Insofern sind Einzweck-Gutscheine mit den ebenfalls besonders missbrauchsanfälligen Treibhausgasemissionszertifikaten vergleichbar; anders als diese sind sie aber im Wirtschaftsleben weitaus verbreiteter und der Handel damit ist folglich unverdächtiger. Vor diesem Hintergrund ist dringend zu empfehlen, von der Ermächtigung des Art. 194 MwStSystRL nur Gebrauch zu machen, wenn künftig auch die Aufzählung des Art. 199a MwStSystRL um einen weiteren Buchstaben betreffend die Zulässigkeit einer generellen Steuerschuldverlagerung im Handel mit Einzweck-Gutscheinen erweitert würde.

VIII. Zeitpunkt der Steuerentstehung

Gemäß Art. 63 MwStSystRL entsteht der Mehrwertsteueranspruch grundsätzlich in dem Zeitpunkt, in dem die Lieferung bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird.

1. Mehrzweck-Gutscheine

Bei Mehrzweck-Gutscheinen ist dies der Zeitpunkt, zu dem der Inhaber des Gutscheins die von ihm ausgewählte bzw. eingeforderte Leistung erhält. Offensichtlich nicht bedacht¹⁰³ hat der Richtliniengeber, dass in bestimmten Fallgestaltungen eine Besteuerung auch schon zu einem früheren Zeitpunkt als dem der Bewirkung der geschuldeten Leistung möglich wäre, ohne das Ziel einer Belastungsäquivalenz im Verhältnis zum regulären Leistungserwerb preiszugeben: Übt der Gutscheininhaber sein Wahlrecht schon im Vorfeld der eigentlichen Leistungserbringung gegenüber dem einlösungsverpflichteten Unternehmer rechtsverbindlich aus, wandelt sich der Mehrzweck-Gutschein ab diesem Zeitpunkt faktisch in einen Einzweck-Gutschein und alle relevanten Besteuerungsparameter sind bereits hinreichend bekannt. Jedenfalls wenn der leistende Unternehmer im Zusammenhang mit einer solchen Konkretisierung der von ihm geschuldeten Leistungshandlung auch schon in den Besitz des Mehrzweck-Gutscheins gelangt oder dieser auf andere Weise bei ihm eingelöst wird¹⁰⁴, ist die Besteuerung richtigerweise analog zur Besteuerung von Anzahlungen (Art. 65 MwStSystRL) auf diesen Zeitpunkt vorzuziehen.

Soweit auch die Steuerbarkeit einer „bestimmbaren“ Absatzförderungsleistung im Sinne des Art. 30b Abs. 2 UAbs. 2 MwStSystRL n.F. in Rede steht, wird für die Steuerentstehung regelmäßig auf den Absatz des Gutscheins durch den Vertriebspartner abzustellen sein. Typischerweise hat der Vertriebspartner bereits dann und nicht erst im Zeitpunkt der Einlösung des Gutscheins seine vertraglichen Verpflichtungen erfüllt. Dies kann Probleme bereiten, wenn der Vertriebspartner für den Fall der Nichteinlösung den gesamten Erlös aus dem Gutscheinverkauf einbehalten darf. Wie oben unter

¹⁰³ Vgl. die Erläuterungen im Kompromissvorschlag der griechischen Ratspräsidentschaft v. 27.3.2014, 2012/0102 (CNS), 8268/14, 8: “In the case of the MPV [multi-purpose-voucher], it is only then [when the supplier supplies the goods or services] that the place of supply and the applicable VAT rates are known.”.

¹⁰⁴ Beispielsweise durch elektronische Eingabe des Gutscheincodes auf einem Online-Portal des leistenden Unternehmers gegen Reservierung eines bestimmten Hotelzimmers.

VI.2.c. dargelegt wurde, ist in diesem Fall die Bemessungsgrundlage für die Absatzförderungsleistung anhand des ungeschmälernten Veräußerungserlöses zu bestimmen, während im Fall der Einlösung des Gutscheins nur die Differenz zwischen Veräußerungserlös einerseits und dem an den Auftraggeber weiterzuleitenden Betrag andererseits maßgeblich ist. Bei der Veräußerung des Gutscheins, d.h. im Zeitpunkt der Steuerentstehung, steht aber noch nicht fest, ob der Gutschein später tatsächlich eingelöst wird. Richtigerweise wird hier im Einklang mit der vorerst bestehenden Berechtigung des Vertriebspartners zur Einbehaltung des vollen Veräußerungserlöses dieser zunächst auch vollumfänglich (abzüglich der darin rechnerisch enthaltenen Mehrwertsteuer) als Bemessungsgrundlage für die Absatzförderungsleistung anzusetzen sein, um dann im Falle der Einlösung des Gutscheins und der daraus resultierenden Weiterleistung eines Teils des Veräußerungserlöses die Steuerschuld nach Art. 90 MwStSystRL nachträglich zu mindern.

2. Einzweck-Gutscheine

Bei Einzweck-Gutscheinen ist wegen der Fiktionswirkung des Art. 30b Abs. 1 UAbs. 1 MwStSystRL n.F. hinsichtlich des Zeitpunkts der Steuerentstehung auf den vorgelagerten Zeitpunkt der Übertragung des Gutscheins abzustellen. Mangels eigenständiger Regelung in der Gutschein-Richtlinie ist dies bei körperlichen Gutscheinen anhand des Art. 14 Abs. 1 MwStSystRL zu beurteilen. Der Erwerber muss also die Befähigung erlangen, über den Gutschein wie ein Eigentümer zu verfügen. Bei elektronischen Gutscheinen kommt es stattdessen darauf an, wann der Erwerber über die elektronisch übermittelten Informationen verfügt, die ihm eine Einlösung des Gutscheins ermöglichen. Das Vorziehen der Steuerentstehung kann den Einsatz von Einzweck-Gutscheinen im Vorfeld einer Mehrwertsteuer-Erhöhung als Gestaltungsinstrument attraktiv machen. Auf die Fiktionswirkung des Art. 30b Abs. 1 UAbs. 3 MwStSystRL n.F. betreffend den fiktiven Umsatz des den Gutschein entgegennehmenden, nicht aber auch ausstellenden Unternehmers auch hinsichtlich des Zeitpunkts der Steuerentstehung wurde bereits oben unter III.1.d. eingegangen.

Bei Einzweck-Gutscheinen gelten ferner die Sonderregelungen der Art. 65 f. MwStSystRL uneingeschränkt, und zwar bezogen auf die steuerbare Übertragung des Gutscheins. Es kommt hier also eine Besteuerung des Veräußerers nach vereinnahmten Entgelten im Sinne von § 20 UStG in Betracht, und bei Anzahlungen auf den Gutschein wird die Steuerentstehung auf den Zeitpunkt der Vereinnahmung vorverlegt.

IX. Vorsteuerabzug beim Handel mit Mehrzweck-Gutscheinen

Die künftige steuerliche Behandlung der Übertragung von Mehrzweck-Gutscheinen wirft in Absatzketten Folgefragen hinsichtlich der Berechtigung von Vertriebspartnern und Zwischenhändlern zum Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit dem Gutscheingeschäft auf.

Erbringt ein Vertriebspartner durch den Absatz von Mehrzweck-Gutscheinen in eigenem Namen zugleich eine „bestimmbare“ Absatzförderungsleistung im Sinne des Art. 30b Abs. 2 UAbs. 2 MwStSystRL n.F. für den zur Gutscheineinlösung verpflichteten Unternehmer, so ist diese Dienstleistung als steuerbarer Ausgangsumsatz zu qualifizieren. Der eigentliche Gutscheinhandel hingegen ist wegen Art. 30b Abs. 2 UAbs. 1 MwStSystRL n.F. nicht steuerbar. Vorsteuer auf Eingangsleistungen, die für den Vertrieb der Gutscheine verwendet werden, hängt damit gleichermaßen sowohl mit steuerbaren wie mit nicht steuerbaren Aktivitäten des Vertriebspartners zusammen. Im Lichte der jüngeren Judikatur des EuGH zum Vorsteuerabzug bei gemischt wirtschaftlicher und nicht-wirtschaftlicher Verwendung von Eingangsleistungen ist gleichwohl ein uneingeschränkter Vorsteuerabzug zu gewähren. Denn der EuGH-Rechtsprechung lässt sich inzwischen klar entnehmen, dass nicht-steuerbare Vorgänge nur dann den Vorsteuerabzug ganz oder anteilig ausschließen, wenn es sich im Verhältnis zu den steuerbaren Ausgangsumsätzen des Unternehmers um eigenständige Geschäftsfelder handelt¹⁰⁵. Bei einem für fremde Rechnung, wenn auch in eigenem Namen handelnden Vertriebspartner ist der nicht steuerbare Gutscheinhandel aber nur Mittel zum Zweck, um auftragsgemäß die steuerbare Absatzförderungsleistung erbringen zu können. Dieser nicht steuerbare Vorgang ist daher im Sinne eines sog. „look-through approach“¹⁰⁶ für die Zwecke des Vorsteuerabzugs auszublen- den, und es kommt allein darauf an, inwieweit die steuerbare Vertriebsdienstleistung zum Vorsteuerabzug berechtigt.

¹⁰⁵ Vgl. EuGH v. 13.3.2008, Rs. C-437/06, *Securenta*, EU:C:2008:166, Rz. 27–29; v. 12.2.2009, Rs. C-515/07, *VNLTO*, EU:C:2009:88, Rz. 28, 34 und 37, einerseits; EuGH v. 22.2.2001, Rs. C-408/98, *Abbey National*, EU:C:2001:110, Rz. 35; v. 26.5.2005, Rs. C-465/03, *Kretztechnik*, EU:C:2005:320, Rz. 36 f.; v. 18.7.2013, Rs. C-26/12, *PPG*, EU:C:2013:526, Rz. 24–26; v. 22.10.2015, Rs. C-126/14, *Sveda*, EU:C:2015:712, Rz. 22–25 und Rz. 33 f., andererseits; sowie beide Alternativen gegenüberstellend EuGH v. 16.7.2015, verb. Rs. C-108/14 und C-109/14, *Larentia + Minerva*, EU:C:2015:496, Rz. 28 f.

¹⁰⁶ Dazu eingehend *Heber*, *World Journal of VAT/GST Law* 2013, 21.

Anders verhält es sich aber bei Zwischenhändlern, die auf eigene Rechnung Mehrzweck-Gutscheine handeln. Der nicht steuerbare Absatz der Gutscheine stellt hier gerade das Kerngeschäft dar und soll nicht erst die Durchführung steuerbarer Umsätze ermöglichen. Ein Vorsteuerabzug hinsichtlich der mit dem Gutscheinhandel wirtschaftlich zusammenhängenden Eingangsleistungen ist daher nach allgemeinen Grundsätzen ausgeschlossen¹⁰⁷. Beschränkt sich die Betätigung des Zwischenhändlers auf dieses Geschäftsfeld, so fehlt es ihm sogar gänzlich an der Unternehmereigenschaft¹⁰⁸. Eine analoge Anwendung der Art. 168 f. MwStSystRL scheidet schon deshalb aus, weil es an einer planwidrigen Regelungslücke fehlt. Der Unionsgesetzgeber hat die Problematik möglicher Einschränkungen des Vorsteuerabzugs beim Vertrieb von Mehrzweck-Gutscheinen in den Beratungen der Gutschein-Richtlinie durchaus erkannt. Entgegen einigen Absichtserklärungen aus dem Jahr 2014¹⁰⁹ ist die im Kommissionsentwurf vorgesehene Erweiterung des Vorsteuerabzugsrechts durch einen neuen Art. 169 Buchst. d MwStSystRL aber nicht an das letztlich gewählte Besteuerungsmodell angepasst, sondern im Gegenteil komplett gestrichen worden.

¹⁰⁷ A.A. B. *Terra/E. Terra*, The value of the voucher Directive, World Journal of VAT/GST Law 1/2017 (Manuskript liegt vor).

¹⁰⁸ Unternehmer ist nur, wer steuerbare Ausgangsumsätze tätigt oder dies zumindest beabsichtigt; s. *Englisch*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 17 Rz. 45, m.w.N.

¹⁰⁹ S. die Erläuterungen in den Kompromissvorschlägen der griechischen Ratspräsidentschaft v. 28.2.2014, 2012/0102 (CNS), 7055/14, 15; v. 27.3.2014, 2012/0102 (CNS), 8268/14, 14.

X. Fazit

Die Gutschein-Richtlinie besticht auf den ersten Blick durch ein klar strukturiertes und effektives Besteuerungskonzept. Mit Hilfe nur weniger neuer Artikel im harmonisierten Mehrwertsteuerrecht wird die inkonsistente Rechtsprechungs-Linie des EuGH zu den mehrwertsteuerlichen Implikationen der Verwendung von Gutscheinen ad acta gelegt, soweit sie nicht die – weiterhin nicht näher geregelten – Rabattgutscheine betrifft. Die mehrwertsteuerliche Belastung des Waren- und Dienstleistungsabsatzes unter Verwendung von Gutscheinen wird stattdessen konsequent an diejenigen Belastungseffekte angenähert, die sich beim regulären Leistungsaustausch gegen Geldzahlung ergeben. Dabei differenziert der Unionsgesetzgeber zwischen Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen, um Belastungsäquivalenz so weit wie möglich auch bezüglich des Besteuerungszeitpunkts zu gewährleisten, sofern dadurch das Ziel der Gleichstellung im Belastungsergebnis nicht in Frage gestellt wird. Er greift in diesem Zusammenhang auf diverse Fiktionen zurück, die von den allgemeinen Besteuerungsregeln des harmonisierten Mehrwertsteuersystems abweichen.

Bei näherer Betrachtung zeigt sich allerdings, dass sich die angestrebte Belastungsäquivalenz vor allem bei komplexer strukturierten Absatzketten nicht durchgängig einstellt. Die Quadratur des Kreises ist damit nur begrenzt gelungen. Differenzen treten dabei nicht nur im Vergleich zur Besteuerung des regulären Leistungsaustauschs auf, sondern vor allem auch zwischen den beiden Alternativen Einzweck-Gutschein und Mehrzweck-Gutschein. Ferner stellen sich zahlreiche neue Abgrenzungsfragen, die sich allein anhand der nur rudimentären Regelungen der Gutschein-Richtlinie nicht klar beantworten lassen. Noch schwerer wiegt, dass sich die mit der Neuregelung verbundenen diversen Fiktionen sowohl steuerbarer Leistungen als auch der Nichtsteuerbarkeit tatsächlicher Leistungen nicht friktionslos in die allgemeinen Subsysteme des harmonisierten Mehrwertsteuerrechts einfügen. Der Unionsgesetzgeber hat es insbesondere versäumt, das neue Gutscheinregime an die Regelungen für unentgeltliche Wertabgaben und für die Rückabwicklung von Umsätzen sowie an die Ortsbestimmungsregeln und die Vorschriften zur Verlagerung der Steuerschuldnerschaft anzupassen. Daneben sind eminent praxisrelevante Aspekte des Handels mit Gutscheinen wie etwa die Folgen einer unterbliebenen Einlösung, die rabattierte Abgabe von Gutscheinen, die Bemessungsgrundlage für Absatzförderungsleistungen oder der Vorsteuerabzug für Vertriebsdienstleister nicht hinreichend bedacht und deshalb nicht zufriedenstellend geregelt, zum Teil sogar bewusst im Unklaren belassen

worden. Hier wird der Unionsgesetzgeber nachzubessern haben, mindestens aber der Mehrwertsteuerausschuss eine unionsweit einheitliche Linie verabreden müssen. Ansonsten wird der nationale Gesetzgeber die Richtlinie nur „nach bestem Wissen und Gewissen“ umsetzen können, in dem Bewusstsein, dass andere Mitgliedstaaten in den offenen Fragen zu anderen Schlussfolgerungen gelangen werden und dass der mit der Gutschein-Richtlinie angestrebte Harmonisierungseffekt damit in weiten Teilen vereitelt werden könnte.

ifst-Schriften 2017 / 2016 / 2015 / 2014

2017

Nr. 514 *Czakert*, Neue Entwicklungen bei der steuerlichen Amtshilfe

Nr. 515 *Englisch*, Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine

2016

Nr. 508 *Wagschal/v. Wolfersdorff/Andrae*, Update Gewerbesteuer und Grundsteuer: Steuerentwicklung, Steuerwettbewerb und Reformblockaden

Nr. 509 *Claus/Nehls/Scheffler*, Grundsteuern in der Europäischen Union

Nr. 510 *Englisch/Becker*, Reformbedarf und Reformoptionen beim Ehegattensplitting

Nr. 511 *Hey/Steffen*, Steuergesetzliche Zinstypisierungen und Niedrigzinsumfeld – insbesondere zur Gleichheitssatzwidrigkeit der Abzinsung von Pensionsrückstellungen gemäß § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG –

Nr. 512 *Greil*, Advance Pricing Agreements – Ein Instrument zur Steigerung der Rechtssicherheit bei grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen?

Nr. 513 *Schwedhelm/Talaska*, Was kann ein Tax Compliance Management System leisten? – Zur Änderung des AEAO zu § 153 AO durch das BMF vom 23.5.2016 –

2015

Nr. 502 *Büttner/Erbe/Hannig/v. Schweinitz*, Steuern und Abgaben im Finanzsektor II

Nr. 503 *Nehls/Scheffler*, Grundsteuerreform: Aufkommens- und Belastungswirkungen des Äquivalenz-, Kombinations- und Verkehrswertmodells

- Nr. 504 *Andrae*, Grundsteuer und Gewerbesteuer: Update 2014 – Entwicklung der Hebesätze der Gemeinden mit 20.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2014 gegenüber 2013 –
- Nr. 505 *Wilmanns/Menninger/Lagarden*, Marken in multinationalen Unternehmen – Verrechnungspreisaspekte aus dem Blickwinkel des nationalen und internationalen Steuerrechts
- Nr. 506 *Hey/Birk/Prinz/v. Wolfersdorff/Piltz*, Zukunft der Erbschaftsteuer, Wege aus dem Reformdilemma aus verfassungsrechtlicher, ökonomischer und rechtspraktischer Sicht
- Nr. 507 Die Vorschläge zum steuerpolitischen Ideenwettbewerb

2014

- Nr. 494 *Pinkernell*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce
- Nr. 495 *Kahle/Hiller*, Anschaffungsnebenkosten beim Erwerb von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften
- Nr. 496 *Wagschal/Simon*, Die Steuerpolitik der neuen Legislaturperiode, Tagungsband zum ifst-Kolloquium am 5. Dezember 2013
- Nr. 497 *Roser*, Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen von Nutzungsentgelten nach § 8 Nr. 1d bis f GewStG – Konzeptionelle Grundprobleme und Lösungsüberlegungen –
- Nr. 498 *Simon*, Reformfokus Steuerbilanz, Streitpunkte und Strategien zu einer Weiterentwicklung der Steuerbilanzierung – Ergebnisbericht zum ifst-Kolloquium am 24. Februar 2014 –
- Nr. 499 *Koblenzer/Günther*, Verfassungsrechtliche Grenzen des Zugriffs auf kommunale Steuereinnahmen durch Umlagen am Beispiel der Solidaritätsumlage in NRW
- Nr. 500 *Budäus/Hilgers/Steger*, Entwicklungspfade und Reformdefizite öffentlicher Ressourcensteuerung in Deutschland – Lernen am aktuellen Beispiel Österreich
- Nr. 501 *Lenk*, Föderalismusreform III, Kritische Analyse der föderalen Finanzbeziehungen und aktuell diskutierte Reformansätze