

Fit für die Betriebsprüfung

Die umsatzsteuerliche Behandlung von Gutscheinen ab 1.1.2019

1. Auflage März 2019

■ 1. EINLEITUNG

Die umsatzsteuerliche Behandlung von Gutscheinen wurde in den europäischen Mitgliedstaaten sehr unterschiedlich gehandhabt. Gerade im grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehr konnte die unterschiedliche Handhabung der Besteuerung von Gutscheinen zu einer Doppelbesteuerung oder einer Nichtbesteuerung führen.

Daher sah sich die Europäische Kommission veranlasst, die Mehrwertsteuersystemrichtlinie um eine eindeutige Regelung zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen zu ergänzen.

Die nationalen Gesetzgeber, so auch Deutschland, mussten die europäischen Regelungen bis zum 31. Dezember 2018 in nationales Recht umsetzen.

So wurde § 3 des Umsatzsteuergesetzes um die Absätze 13 bis 15 ergänzt und in § 10 UStG ebenfalls eine Korrektur vorgenommen.

Die neue Rechtslage gilt für alle Gutscheine, die ab dem 1. Januar 2019 ausgestellt wurden. Für vor dem Zeitpunkt ausgestellte Gutscheine bleibt es bei den bis dahin geltenden Regelungen.

Auch wenn das Merkblatt nach bestem Wissen und Gewissen erstellt wurde, kann es keine steuerrechtliche Beratung ersetzen. Für die Richtigkeit und Vollständigkeit kann daher seitens des DEHOGA keine Gewähr übernommen werden.

Haben Sie Anregungen oder Kritik zum Merkblatt, so schreiben Sie gerne eine E-Mail an Herrn RA Jürgen Benad (benad@dehoga.de).

DEHOGA Bundesverband, März 2019

■ 2. Bisherige Rechtslage

Bislang hat die Finanzverwaltung in Deutschland zwischen sogenannten Waren- oder Dienstleistungsgutscheinen und Wertgutscheinen unterschieden.

Bei Waren- oder Dienstleistungsgutscheinen nach bisheriger Rechtslage war die Ware oder Dienstleistung konkret bezeichnet, sodass mit diesem Gutschein genau die bezeichnete Leistung oder Ware zu erhalten waren. Durch die konkrete Bezeichnung ist der vom Käufer gezahlte Bruttobetrag als Anzahlung der Umsatzsteuer zu unterwerfen gewesen. Daher war auf einer Rechnung für einen Waren- oder Dienstleistungsgutschein die Umsatzsteuer auszuweisen und entsprechend abzuführen.

Bei Wertgutscheinen war lediglich der Wert des Gutscheines angegeben, aber es stand nicht fest, für welche Waren oder Dienstleistungen der Gutschein in Anspruch genommen werden kann. In diesem Fall hat die Finanzverwaltung die Ausgabe des Gutscheins als Umtausch des Zahlungsmittels gesehen. Umsatzsteuer war beim Verkauf des Gutscheins nicht auszuweisen und mithin nicht zu verbuchen. Wenn ein Gutschein in der entsprechenden Laufzeit (Frist des EinlöSENS) nicht eingelöst wurde, waren umsatzsteuerfreie Einnahmen zu verbuchen.

Bei Einlösung des Wertgutscheins dagegen wurde die Umsatzsteuer, je nach gekaufter Ware oder bezogener Dienstleistung, mit 7 Prozent oder 19 Prozent, verbucht.

■ 3. Rechtslage seit 1. Januar 2019

Die Formulierung der Neuregelung im Umsatzsteuergesetz hält sich inhaltlich eng an den Wortlaut der Mehrwertsteuersystemrichtlinie.

Ein Gutschein ist ein Instrument, das den Erwerber berechtigt, diesen anstatt einer Zahlung für Gegenstände oder Dienstleistungen zu verwenden. Die Regelung gilt ausdrücklich nicht für Instrumente, die den Erwerber zu einem Preisnachlass berechtigen, ihm aber nicht das Recht verleihen, solche Gegenstände oder Dienstleistungen zu erhalten (Rabattgutscheine).

Das Gesetz unterscheidet zwischen Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen und bestimmt damit den Zeitpunkt der Steuerentstehung.

Einzweck-Gutschein

Ein Einzweck-Gutschein ist ein Gutschein, bei dem bereits bei dessen Ausstellung alle Informationen vorliegen, die benötigt werden, um die umsatzsteuerliche Behandlung der zugrundeliegenden Umsätze im Rahmen der Verwendung des Gutscheines mit Sicherheit zu bestimmen. In diesen Fällen gilt die Ausgabe des Gutscheins als Erbringung der Lieferung oder sonstigen Dienstleistung, für die der Gutschein ausgestellt ist.

Der Einzweck-Gutschein gilt nicht als Anzahlung, sondern der Umsatz wird bereits im Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins fiktiv erbracht, weil diese im Grunde und der Höhe nach feststeht. Die spätere Einlösung des Einzweck-Gutscheins und die Leistungserbringung sind umsatzsteuerrechtlich unbeachtlich.

Beispiel 1:

Das Restaurant „Zum Dorfkrug“ verkauft einen Gutschein für ein Schweineschnitzel mit Pommes Frites einschließlich einer Cola (0,4 Liter) für 20,- Euro. Der Gutschein gilt nur für den Verzehr im Restaurant für die angebotene (sonstige) Dienstleistung.

Dem Gutschein sind alle Informationen zu entnehmen, die für die Umsatzbesteuerung notwendig sind. Da eine Mitnahme des Essens laut Gutschein nicht vorgesehen ist, fallen in jedem Fall 19 Prozent Umsatzsteuer an.

Es liegt ein Einzweck-Gutschein vor. Beim Verkauf des Gutscheins ist bereits die Umsatzsteuer in Höhe von 19 Prozent abzuführen.

Hinweis: Wenn im Beispiel 1 der Gutschein auch für die Mitnahme des Essens gelten würde, könnte beim Verkauf der Umsatzsteuersatz nicht bestimmt werden. Denn bei Mitnahme des Schnitzels würden nur 7 Prozent Umsatzsteuer abzuführen sein, weil ein Verzehr an Ort und Stelle (= sonstige Dienstleistung) gerade nicht stattfindet. Der Gutschein wäre kein Einzweck-Gutschein und die Umsatzsteuer wäre erst bei Einlösung des Gutscheins zu erfassen und entsprechend zu verbuchen.

Mehrzweck-Gutschein

Nach der neuen gesetzlichen Regelung sind alle Gutscheine, die keine Einzweck-Gutscheine sind, Mehrzweck-Gutscheine. Bei diesen Gutscheinen fällt beim Verkauf keine Umsatzsteuer an, da der genaue Verwendungszwecke (Leistung) und die damit fällige Umsatzsteuer gerade nicht feststehen. Erst bei der Einlösung des Gutscheines kann die sich aus der jeweiligen in Anspruch genommenen Leistung (Bezug von Waren oder sonstige Dienstleistungen) folgende Umsatzsteuer ermittelt werden. Hierauf ist bei der Abrechnung über den Mehrzweck-Gutschein zu achten, sprich bei der Ausgabe des Mehrzweck-Gutscheines darf noch keine „Rechnung“ mit offenem Umsatzsteuerausweis ausgegeben werden. Vielmehr sollte das Abrechnungspapier über den Mehrzweck-Gutschein folgenden Hinweis enthalten: „Bei dem ausgegebenen Gutschein handelt es sich um einen Mehrzweckgutschein im Sinne des § 3 Abs. 15 Satz 1 UStG. Die Ausgabe eines solchen Mehrzweck-Gutscheines ist ein noch nicht der Umsatzsteuer unterliegender Vorgang gem. § 3 Abs. 15 Satz 2 2. Hs. UStG.“

Beispiel 2:

Das Hotel „Zur Krone“ verkauft einen Gutschein für eine Übernachtung mit Frühstück und sonstigen Nebenleistungen im Wert von 150,- Euro.

Bei diesem Gutschein sind nur der Wert und der leistende Unternehmer bestimmbar. Es kann zum Zeitpunkt des Verkaufs nicht festgestellt werden, welche konkreten Leistungen (Übernachtung, Frühstück, sonstige Leistungen) mit dem Gutschein bezahlt werden. Es liegt ein Mehrzweck-Gutschein vor.

Beim Verkauf dieses Gutscheins fällt keine Umsatzsteuer an.

Beispiel 3:

Das Restaurant „Zum Dorfkrug“ verkauft Verzehr Gutscheine im Wert von 50,- Euro. Die angebotenen Speisen sind vor Ort zu verzehren, ein Außer-Haus-Verkauf oder Lieferung (sonstige Dienstleistung) findet nicht statt. Allerdings bietet das Restaurant seinen Gästen auch einige Tageszeitungen, Postkarten und Briefmarken zum Kauf an.

Die Gutscheine sind Mehrzweck-Gutscheine. Denn es ist möglich, dass ein Gast mit dem Verzehr gutschein nicht nur Essen und Trinken bezahlt, sondern auch eine Tageszeitung, die dem reduzierten Umsatzsteuersatz unterliegt. Daher kann beim Verkauf des Gutscheins nicht mit Sicherheit der Steuersatz bestimmt werden.

■ Anhang: Wortlaut der gesetzlichen Neuregelung im Umsatzsteuergesetz

§ 3 UStG

.....

(13) Ein Gutschein (Einzweck- oder Mehrzweck-Gutschein) ist ein Instrument, bei dem

1. die Verpflichtung besteht, es als vollständige oder teilweise Gegenleistung für eine Lieferung oder sonstige Leistung anzunehmen und
2. der Liefergegenstand oder die sonstige Leistung oder die Identität des leistenden Unternehmers entweder auf dem Instrument selbst oder in damit zusammenhängenden Unterlagen, einschließlich der Bedingungen für die Nutzung dieses Instruments, angegeben sind.

Instrumente, die lediglich zu einem Preisnachlass berechtigen, sind keine Gutscheine im Sinne des Satzes 1.

(14) Ein Gutschein im Sinne des Absatzes 13, bei dem der Ort der Lieferung oder der sonstigen Leistung, auf die sich der Gutschein bezieht, und die für diese Umsätze geschuldete Steuer zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins feststehen, ist ein Einzweck-Gutschein. Überträgt ein Unternehmer einen Einzweck-Gutschein im eigenen Namen, gilt die Übertragung des Gutscheins als die Lieferung des Gegenstands oder die Erbringung der sonstigen Leistung, auf die sich der Gutschein bezieht. Überträgt ein Unternehmer einen Einzweck-Gutschein im Namen eines anderen Unternehmers, gilt diese Übertragung als Lieferung des Gegenstands oder Erbringung der sonstigen Leistung, auf die sich der Gutschein bezieht, durch den Unternehmer, in dessen Namen die Übertragung des Gutscheins erfolgt. Wird die im Einzweck-Gutschein bezeichnete Leistung von einem anderen Unternehmer erbracht als dem, der den Gutschein im eigenen Namen ausgestellt hat, wird der leistende Unternehmer so behandelt, als habe er die im Gutschein bezeichnete Leistung an den Aussteller erbracht. Die tatsächliche Lieferung oder die tatsächliche Erbringung der sonstigen Leistung, für die ein Einzweck-Gutschein als Gegenleistung angenommen wird, gilt in den Fällen der Sätze 2 bis 4 nicht als unabhängiger Umsatz.

- (15) Ein Gutschein im Sinne des Absatzes 13, bei dem es sich nicht um einen Ein-zweck-Gutschein handelt, ist ein Mehrzweck-Gutschein. Die tatsächliche Lieferung oder die tatsächliche Erbringung der sonstigen Leistung, für die der leistende Unternehmer einen Mehrzweck-Gutschein als vollständige oder teilweise Gegenleistung annimmt, unterliegt der Umsatzsteuer nach § 1 Absatz 1, wohingegen jede vorangegangene Übertragung dieses Mehrzweck-Gutscheins nicht der Umsatzsteuer unterliegt.

DEHOGA, März 2019