



Gutscheine

Die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer (Umsatzsteuertagung 2014)

Univ.-Ass. MMag. Peter Bräumann

Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Johannes Kepler Universität Linz

12. November 2014



Problemfeld Gutscheine und Umsatzsteuer

- MwStSyst-RL kennt weder Definition noch explizite Regelungen
- Mitgliedstaaten üben verschiedene Verwaltungspraktiken
- Unsicherheiten hinsichtlich
 - Steuerbarkeit (und Zeitpunkt derselben) bei Gutscheinaus- und -weitergabe
 - Auswirkungen auf die Bemessungsgrundlage/n und den Vorsteuerabzug (insbesondere bei mehrpersonalen Verhältnissen)
 - Anwendungsfälle (mangels verbindlicher Definition)
- Vorschlag der Kommission zur Ergänzung der MwStSyst-RL

Begriff des „Gutscheins“ (I)

- Rz 4 UStR:

„Die Veräußerung von Gutscheinen (Geschenkbons, Geschenkmünzen) durch Unternehmer, die zum späteren Bezug von Waren nach freier Wahl oder nicht konkretisierten Dienstleistungen des Gutscheinausstellers berechtigen, [...]“

- Rz 2395 UStR:

„Als Gutscheine gelten allgemein schriftlich zugesicherte Rabatt- oder Vergütungsansprüche, zB in Form von Kupons, die ein Unternehmer zur Förderung seiner Umsätze ausgibt und die auf der gleichen oder nachfolgenden Umsatzstufe den Leistungsempfänger berechtigen, die Leistung im Ergebnis verbilligt um den Nennwert des Gutscheins in Anspruch zu nehmen.“

Begriff des „Gutscheins“ (II)

- Vorschlag der Kommission COM (2012) 206 vom 10.5.2012:
 - *„Als ‚Gutschein‘ gilt ein Instrument, das ein Recht*
 - *auf die Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen*
 - *oder auf einen Rabatt oder eine Rückvergütung für eine Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen verkörpert,*

und bei dem die Verpflichtung besteht, dieses Recht zu erfüllen.“
 - Abgrenzung zu Zahlungsdiensten notwendig

Begriff des „Gutscheins“ (III)

- Fazit: heterogenes Konzept in zwei wesentlichen Erscheinungsformen
 1. Zahlungsmittelfunktion hinsichtlich bestimmter Waren/Dienstleistungen
 2. Anspruch auf Rabattierung oder Rückvergütung von Teilen des Preises für eine Ware/Dienstleistung

- Grenzen unscharf (Paradefall: „Prepaid“-Angebote Telekommunikation)



Gutscheine mit Zahlungsmittelfunktion



Entgeltliche Gutscheinausgabe (I)

- keine Steuerbarkeit
 - entspricht lange bestehender hM und Verwaltungspraxis (Rz 4 UStR)
 - verschiedene Ansätze zur Begründung
 - Gleichstellung mit Ausgabe von Zahlungsmitteln
 - Übergang der Verfügungsmacht erst später bzw bloße Leistungszusage
 - Gutschein selbst nicht Gegenstand des Leistungsaustausches
- spätere Einlösung des Gutscheins → Steuerbarkeit
- ABER unter Umständen Besteuerung als Anzahlung

Entgeltliche Gutscheinausgabe (II)

- Gutscheinerwerb ist Anzahlung bei hinreichender Konkretisierung der später zu bewirkenden Lieferung oder sonstigen Leistung
 - Leistungserbringer
 - Art, Umfang und Inhalt der Leistung
 - NICHT erforderlich Person des Leistungsbeziehers, Leistungszeitpunkt
- Reformvorschlag der Kommission entspricht dem im Wesentlichen
 - „Einzweck-Gutscheine“ → Erwerb wie Anzahlung
 - „Mehrzweck-Gutscheine“ → Besteuerung erst bei Einlösung

Entgeltliche Gutscheinausgabe (III)

- Nennwerte verstehen sich einschließlich USt
- Bemessungsgrundlage bei Ausgabe unter Nennwert?
- EuGH, Rs *Argos Distributors* (C-288/94)
 - Maßgeblichkeit der tatsächlich erhaltenen Gegenleistung
 - Bemessungsgrundlage daher Ausgabepreis
 - Nachweis der Verknüpfung von Nennwert und tatsächlicher Gegenleistung ist Sache des Unternehmers

Unentgeltliche Gutscheinausgabe

- Anwendungsfall EuGH, Rs *Kuwait Petroleum* (C-48/97)
 - eigener Vorgang
 - als „unentgeltliche Zuwendung“ den Lieferungen gleichgestellt
 - Bemessungsgrundlage Aufwand des Ausgebenden
 - keine Minderung der Bemessungsgrundlage des ursprünglichen Umsatzes
 - umstrittene Entscheidung
- Finanzverwaltung wendet nur zögerlich an

Weiterveräußerung (I)

- tradierte Sichtweise und Verwaltungspraxis
 - per se keine Steuerbarkeit
 - etwaige Vermittlungsentgelte gesondert umsatzsteuerbar (beispielsweise Ausgabe an Zwischenhändler unter Nennwert)
- VwGH 16.2.1984, 83/15/0011
 - Unterlassen der (eigenen) Einlösung = umsatzsteuerbare sonstige Leistung
 - wird praktisch nicht angewandt

Weiterveräußerung (II)

- EuGH, Rs *Astra Zeneca* (C-40/09)
 - Abgabe von Gutscheinen (die unter Entrichtung von Mehrwertsteuer erworben wurden) an Arbeitnehmer gegen Verzicht auf Entgelt oder sonstige Barvorteile ist umsatzsteuerbarer Vorgang
 - Bedeutung umstritten
 - stark von Einzelfall und nationaler Praxis des Ausgangsfalls geprägt
 - eröffnet zahlreiche Unsicherheiten (zB anzuwendender Steuersatz)
 - Finanzverwaltung erachtet derzeit als unmaßgeblich

Weiterveräußerung (III)

- EuGH, Rs *Lebara* (C-520/10)
 - Weiterveräußerung von Telefonguthaben im eigenen Namen ist Telekommunikationsdienstleistung im Gesamtausmaß des Veräußerungspreises
 - keine bloße Besteuerung der Marge als Vermittlungsleistung (Rechtsansicht BMF)
- Kommission schlägt für Mehrzweckgutscheine Besteuerung der Marge als Vermittlungsleistung vor



Gutscheine mit Rabattfunktion



Charakterisierung

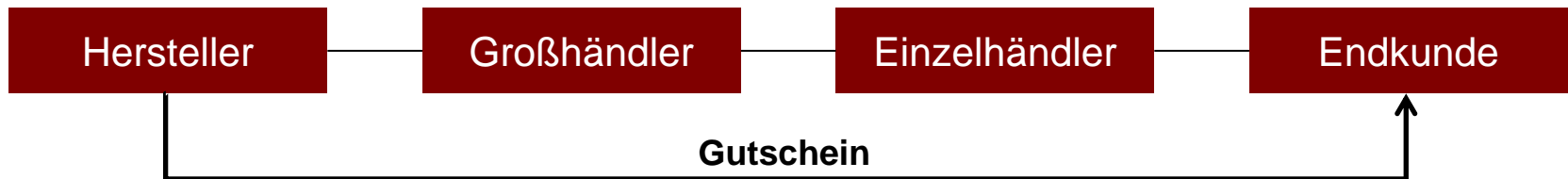
- Entgeltsminderung
 - durch unmittelbare Reduktion des Preises („Preisnachlassgutschein“)
 - durch Erstattung von Teilen des Preises („Preiserstattungsgutschein“)
- Minderung darf nicht 100 % betragen (→ Rs *Kuwait Petroleum*)
- Zweck: Absatzförderung

Direkte Vertriebspartner

- Gutscheinaussteller leistet unmittelbar an aus Gutschein Berechtigtem
- Preisnachlass, sofortige Preiserstattung
 - Art 79 lit b MwStSyst-RL
 - reduzieren unmittelbar Bemessungsgrundlage
- Preiserstattung nachträglich
 - Änderung der Bemessungsgrundlage iSd § 16 UStG
 - Zeitpunkt = tatsächliche Rückzahlung

Vertriebsketten (I)

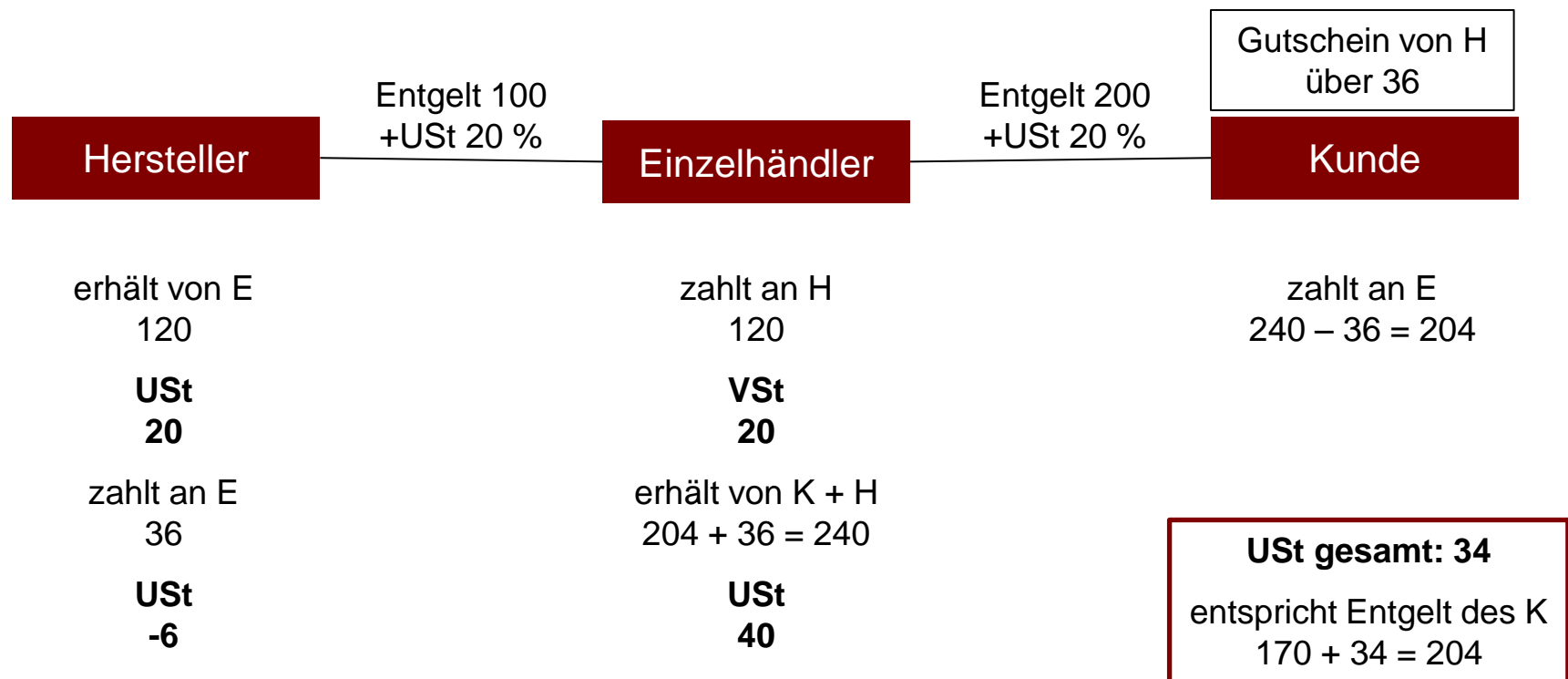
- Gutscheinaussteller ist NICHT unmittelbar an den Berechtigten Leistender, sondern Leistender auf Vorstufe in Vertriebskette (zB Hersteller)



Vertriebsketten (II)

- Preisnachlass (indirekte Einlösung)
 - Leistender (Händler) verrechnet Berechtigtem (Kunden) günstigeres Entgelt und erhält Differenz zum Ursprungspreis vom Aussteller (Hersteller) erstattet
 - Erstattung des Gutscheinausstellers = Entgelt von Drittem
(EuGH, Rs *Yorkshire Co-Operatives*, C-398/99)
 - keine Reduktion der Bemessungsgrundlage beim unmittelbar Leistenden
 - Erstattung führt zu Minderung der Bemessungsgrundlage beim Aussteller
(EuGH, Rs *Elida Gibbs*, C-317/94)
 - keine weiteren Korrekturen (weder Bemessungsgrundlagen noch VSt)

Vertriebsketten (III)



(Alternative It Vorschlag Kommission: E fakturiert ermäßigten Preis an K und „Einlösungsleistung“ an H)



Vertriebsketten (IV)

- Preiserstattung
 - Berechtigter (Kunde) erhält unmittelbar von Aussteller (Hersteller), der nicht direkter Partner des vom Gutschein erfassten Umsatzes war
 - Behandlung analog
 - keine Änderung der Bemessungsgrundlage beim vom Gutschein erfassten Umsatz
 - Minderung der Bemessungsgrundlage beim Aussteller
 - EuGH, Rs *Elida Gibbs*, C-317/94; EuGH, *Kommission/Deutschland*, C-427/98

Vertriebsketten (V)

- Fazit: kein unmittelbarer Umsatz zwischen Gutscheinaussteller und Berechtigtem für Reduktion der Bemessungsgrundlage nötig
- Reduktion der Bemessungsgrundlage aber nur bei Bezug auf späteren Umsatz innerhalb derselben Leistungskette möglich (Rz 2394 UStR)
 - nicht, wenn auf „allgemeines Werbeinteresse“ zurückzuführen
 - keine Reduktion der Bemessungsgrundlage bei Gutscheineinlösung durch Unternehmer außerhalb der Leistungskette
(zB Gutscheine für Tankstellenshop bei Kauf PKW)
- Zeitpunkt Minderung Bemessungsgrundlage = tatsächliche Erstattung

Vertriebsketten (VI)

- VSt-Abzug des Leistungsbeziehers nur im Ausmaß seines Entgelts
- Rz 2383 UStR: ig Lieferung in Kette mit Preiserstattung
 - wegen Steuerfreiheit keine Berichtigungspflicht des Gutscheinausstellers
 - Leistungsbezieher muss zustehenden VSt-Abzug nicht korrigieren
- Rz 2397 UStR: Voraussetzungen für Minderung der Bemessungsgrundlage
 - Gutscheinaussteller leistet im Inland steuerpflichtig
 - Gutscheinaussteller vergütet Nennwert an späteren Abnehmer in Kette
 - Leistung an den aus Gutschein Berechtigten im Inland steuerpflichtig
 - Nachweis dieser Voraussetzungen (dazu im Detail Rz 2399 UStR)