



GUTSCHEINE IM UMSATZSTEUERRECHT

MERKBLATT 12 | 2018 | NR. 1845.3

INHALT

Einleitung

1. **Abgrenzung – was sind Gutscheine im Umsatzsteuerrecht**
2. **Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheine**
 - 2.1 Nationale Umsetzung der unionsrechtlichen Vorgaben
 - 2.2 Gesetzliche Definition der Gutscheine
 - 2.3 Einzweck-Gutscheine
 - 2.3.1 Definition der Einzweck-Gutscheine
 - 2.3.2 Rechtsfolgen bei Einzweck-Gutscheinen
 - 2.4 Mehrzweck-Gutscheine
 - 2.4.1 Definition der Mehrzweck-Gutscheine
 - 2.4.2 Rechtsfolgen bei Mehrzweck-Gutscheinen
 - 2.5 Aufzeichnungsvorschriften und Rechnungserteilung
3. **Gutscheine für Preiserstattungen und Preisnachlässe**
 - 3.1 Allgemeines
 - 3.2 Preisnachlassgutschein
 - 3.3 Preiserstattungsgutschein
 - 3.4 Voraussetzungen für die Anerkennung

EINLEITUNG

Gutscheine gibt es in der Praxis in **völlig unterschiedlichen Erscheinungsformen**. Vom Wertgutschein über den Warengutschein bis hin zu „Gutscheinen“, die einem Kunden Preisermäßigungen versprechen, sind Gutscheine ein fester Bestandteil des Wirtschaftslebens. Neben den wirtschaftlichen Konsequenzen müssen bei Ausgabe und Übertragung von Gutscheinen aller Art auch die notwendigen umsatzsteuerrechtlichen Folgen beachtet werden.

Gutscheine waren bis Ende 2018 nicht speziell im Umsatzsteuergesetz geregelt. Zum 01.01.2019 sind **unionsrechtlich einheitliche Regelungen** umgesetzt worden, die den allgemeinen Rahmen für die umsatzsteuerrechtliche Erfassung eines Teils der am Markt vorhandenen Gutscheine regelt. Diese Regelungen werfen aber für die Praxis eine **Reihe ungeklärter Fragen** auf, die sich erst im Laufe der Zeit über Verwaltungsanweisungen und Rechtsprechung sicher lösen lassen werden.

Das vorliegende Merkblatt gibt einen Überblick über die gesetzlichen Neuregelungen ab 2019 bei den sog. Einzweck-Gutscheinen und den Mehrzweck-Gutscheinen. Darüber hinaus werden auch Hinweise zu den nicht als „Gutscheine“ im Unionsrecht angesehenen Preisermäßigungs- und Preiserstattungsgutscheinen gegeben.

1. ABGRENZUNG – WAS SIND GUTSCHEINE IM UMSATZSTEUERRECHT

Gutschein ist ein im Wirtschaftsleben für völlig unterschiedliche Instrumente verwendeter Begriff, für den es **keine allgemeinverbindliche Definition** gibt. Von Gutscheinen, die den Bezug einer Ware oder einer Dienstleistung ermöglichen bis zu Gutscheinen, die bei Bezug einer Leistung eine Preisermäßigung oder nach Bezug einer Leistung eine Preiserstattung versprechen, sind völlig unterschiedliche Formen von Gutscheinen in der Praxis bekannt.

Gutscheine i. S. d. **ab dem 01.01.2019** geltenden **gesetzlichen Regelungen** sind Instrumente, die es einem Kunden ermöglichen, unmittelbar einen Gegenstand oder eine Dienstleistung gegen Hingabe des Gutscheins zu erwerben (vgl. dazu unter **2. Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheine**). Instrumente, die dem Kunden lediglich eine **Preiserstattung oder eine Preisermäßigung** versprechen, sind **keine „Gutscheine“ i. S. d. ab dem 01.01.2019 geltenden Regelung** (vgl. dazu unter **3. Gutscheine für Preiserstattungen und Preisnachlässe**), führen aber unabhängig davon zu unterschiedlichen umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen.

2. EINZWECK- UND MEHRZWECK-GUTSCHEINE

Mit den unionsrechtlichen Neuregelungen zu den Gutscheinen ist – wieder einmal im Unionsrecht – ein **Sonderrecht** geschaffen worden, das ohne eine ausreichende Bezugnahme und Verknüpfung zu den systematischen Grundsätzen des Umsatzsteuerrechts Probleme im Einzelfall nach sich zieht.

2.1 Nationale Umsetzung der unionsrechtlichen Vorgaben
Zum **01.01.2019** müssen in allen Mitgliedstaaten der Europäischen Union die schon 2016 unionsrechtlich beschlossene

nen¹ **Vorschriften für Gutscheine** in nationalen Regelungen aufgenommen werden. Im Rahmen des im November 2018 verabschiedeten Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuer ausfällen beim Handel von Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften hat der nationale Gesetzgeber diese Vorgaben **fristgerecht** in nationales Recht umgesetzt. Die Vorgaben werden dabei gesetzlich wie folgt umgesetzt:

- In **§ 3 Abs. 13 UStG** wird eine allgemeine **Definition** der Gutscheine aufgenommen.
- In **§ 3 Abs. 14 UStG** wird der sog. „**Einzweck-Gutschein**“ mit Voraussetzungen und Rechtsfolgen geregelt.
- In **§ 3 Abs. 15 UStG** wird der sog. „**Mehrweck-Gutschein**“ in Abgrenzung zum Einzweck-Gutschein mit seinen Rechtsfolgen geregelt.
- Zur zutreffenden Bestimmung der Bemessungsgrundlage wird ergänzend noch ein Hinweis in **§ 10 Abs. 1 UStG** zur Ermittlung der **Bemessungsgrundlage bei Mehrweck-Gutscheinen** aufgenommen.

2.2 Gesetzliche Definition der Gutscheine

Als **Gutschein** wird in § 3 Abs. 13 UStG ein Instrument bezeichnet, bei dem die **Verpflichtung besteht, es als vollständige oder teilweise Gegenleistung für eine Lieferung oder sonstige Leistung anzunehmen** und bei dem der Leistungsgegenstand oder der Leistende in dem Gutschein oder anderen damit zusammenhängenden Unterlagen angegeben sind. Berechtigungen, die lediglich zu einer Preisermäßigung führen können (z. B. „Berechtigung, eine Ware 20 % billiger erwerben zu können“), stellen keine Gutscheine i. S. d. Regelung dar. Ein Gutschein liegt damit dann vor, wenn der Inhaber des Gutscheins dadurch berechtigt ist, ihn **an Zahlungs statt** zur Einlösung gegen Gegenstände oder sonstige Leistungen zu verwenden.

BEISPIELE

Elektronikhändler E gibt die folgenden Gutscheine ab:

- 1) Gegen Zahlung von 50 € erhalten die Kunden einen übertragbaren Geschenkgutschein, der in dem Ladengeschäft des E beim Kauf von Waren als Bezahlung eingesetzt werden kann.
- 2) Beim Kauf eines Fernsehers erhalten die Käufer einen Gutschein, beim nächsten Einkauf auf ein beliebiges Gerät einen Sonderrabatt von 10 % zu erhalten.

Nur im ersten Fall handelt es sich um einen Gutschein i. S. d. § 3 Abs. 13 UStG. Im 2. Fall handelt es sich um ein Rabattangebot, das bei Inanspruchnahme zu einer Verringerung der Bemessungsgrundlage für den dann ausgeführten Kauf führt.

Liegen die Voraussetzungen für einen Gutschein nach § 3 Abs. 13 UStG vor, muss für die umsatzsteuerrechtlichen

Konsequenzen in **Einzweck-Gutscheine** und **Mehrweck-Gutscheine** unterschieden werden.

2.3 Einzweck-Gutscheine

2.3.1 Definition der Einzweck-Gutscheine

Ein **Einzweck-Gutschein** nach § 3 Abs. 14 UStG liegt vor, wenn der **Ort der Lieferung oder der sonstigen Leistung**, auf den sich der Gutschein bezieht, und die für diese Umsätze **geschuldete Steuer** zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins feststehen. Damit müssen schon bei (Erst-)Ausgabe des Gutscheins alle notwendigen Informationen vorliegen, um die umsatzsteuerliche Behandlung der zugrundeliegenden Umsätze mit Sicherheit bestimmen zu können.

Damit müssen zwei wesentliche Elemente für die Annahme eines Einzweck-Gutscheins vorliegen: **Leistungsort und Gegenstand der Leistung**. Beide Voraussetzungen müssen entsprechend den umsatzsteuerrechtlichen Vorgaben umgesetzt werden, was z. T. zu systematischen Schwierigkeiten führt.

Ort der Leistung: Der Ort einer Lieferung oder einer sonstigen Leistung bestimmt sich nach konkreten, auf die jeweilige Leistung abgestimmten gesetzlichen Regelungen. Sonderregelungen für die Erbringung einer Leistung unter Inanspruchnahme eines Gutscheins sind dem Umsatzsteuerrecht fremd. Damit muss darauf abgestellt werden, nach welchen gesetzlichen Regelungen sich der Ort der aufgrund des Gutscheins ausgeführten Leistung bestimmt. Da es im Ergebnis darauf ankommt, in welchem Land eine Umsatzsteuer entsteht, muss m. E. die örtliche Festlegung nur so exakt erfolgen, dass der Umsatz einem Land zugeordnet werden kann.

BEISPIEL Eine international tätige Drogerie-Kette verkauft Gutscheine, die in Ladengeschäften der Kette gegen Parfümerieerzeugnisse eingelöst werden können. Wenn die Gutscheine nur in Ladengeschäften in Deutschland eingelöst werden können, kann es sich unter den weiteren Voraussetzungen um einen Einzweck-Gutschein handeln. Es kann in diesem Fall dahingestellt bleiben, ob die Abgabe in Berlin, München oder Hamburg erfolgt, da die umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen identisch sind. Können die Gutscheine jedoch in Ladengeschäften in Deutschland oder in Österreich eingelöst werden, können keine Einzweck-Gutscheine vorliegen, da in Abhängigkeit der Einlösung die Leistung in Deutschland oder in Österreich der Besteuerung unterliegen könnte.²

Probleme ergeben sich aber in den Fällen, in denen bei der Art der auszuführenden Leistungen in **Abhängigkeit des jeweiligen Leistungsempfängers unterschiedliche Leistungsorte denkbar** sind (z. B. auf elektronischem Weg erbrachte Leistungen sind dort ausgeführt, wo der Leistungsempfänger ansässig

¹ Richtlinie (EU) 2016/1065 des Rates v. 27.06.2016, ABI EU 2016, L 177/9.

² Bei sog. „Handkäufen“ bestimmt sich der Ort der Lieferung dort, wo die durch den Kunden stattfindende Warenbewegung beginnt, § 3 Abs. 6 UStG.

ist³; Versandhandelslieferungen in einen anderen Mitgliedstaat an Nichtunternehmer können am Wohnsitz des Leistungsempfängers ausgeführt sein, wenn der Lieferer die Lieferschwelle des Bestimmungslands übersteigt⁴). Zwar fingiert hier das Gesetz mit der Übertragung des Gutscheins schon die Ausführung der Leistung, es bleibt aber fraglich, ob diese Fiktion schon gleichzeitig als sicherer Ort der Leistung für die Festlegung als Einzweck-Gutschein ausreichend sein kann.

Umsatzsteuer: Die Leistung, auf die sich der Gutschein bezieht, muss so genau definiert sein, dass sich die **geschuldete Steuer** schon bei Ausgabe des Gutscheins sicher ermitteln lässt. Auch hier ergeben sich in der Praxis wieder viele Fragen, die sich alleine aus der gesetzlichen Regelung nicht beantworten lassen. Die geschuldete Steuer hängt von diversen Voraussetzungen systematisch ab: Steuerbarkeit, Steuerpflicht, Steuersatz und auch die Frage, wer der Steuerschuldner für die Leistung ist, haben einen entscheidenden Einfluss auf die Höhe der Steuer. Dabei stellt sich dann wieder die Frage, wie weit die theoretischen Zweifel an der Sicherheit der feststehenden Steuer getrieben werden können, um die Annahme eines Einzweck-Gutscheins zu verhindern.

BEISPIELE

- 1) Medienhändler M verkauft Gutscheine, für die in seinen in Deutschland belegenen Ladengeschäften sowohl Bücher als auch Musik-CD's gekauft werden können: Ein Einzweck-Gutschein kann sicher nicht vorliegen, da Bücher dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, Musik-CD's dagegen regelbesteuert sind.
- 2) Einrichtungshaus E aus Singen verkauft Einkaufsgutscheine, mit denen Kunden in dem Geschäft des E Möbel einkaufen können: Ob hier ein Einzweck-Gutschein vorliegt, kann zweifelhaft sein, da Möbel zwar grundsätzlich dem Regelsteuersatz unterliegen, die Ware aber auch von Kunden aus der Schweiz gekauft werden könnte, was dann in Deutschland zu einer steuerfreien Ausfuhrlieferung⁵ führen würde.
- 3) Hotelier H verkauft Hotelgutscheine, für die in dem in Deutschland belegenen Hotel nur Übernachtungsleistungen in Anspruch genommen werden können: Hier liegt ein Einzweck-Gutschein vor, da unabhängig davon, wer die Leistung in Anspruch nimmt, diese in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig zum ermäßigten Steuersatz⁶ ist. Würde der Gutschein allerdings alternativ für Übernachtungs- oder Restaurationsdienstleistungen einsetzbar sein, wäre wegen der hier unterschiedlichen Steuersätze kein Einzweck-Gutschein gegeben.

3 Bei Leistungen gegenüber einem Unternehmer für dessen Unternehmen nach § 3a Abs. 2 UStG, ansonsten nach § 3a Abs. 5 UStG (abgesehen von einer in 2019 eingeführten Bagatellgrenze).

4 § 3c UStG.

5 § 6 Abs. 1 i. V. m. § 4 Nr. 1 Buchst. a UStG.

6 § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG.

Für die Frage, ob die Steuer schon **bei Ausgabe des Gutscheins** feststeht, ist m. E. auf die Bedingungen im Moment der Ausgabe des Gutscheins abzustellen. Eventuell eintretende Steuersatzänderungen (z. B. wird gegebenenfalls demnächst in Deutschland der Download von E-Books auch zum ermäßigten Steuersatz möglich sein) wie auch Veränderungen aufgrund einer Sortimentserweiterung können wohl nicht in die Beurteilung im Moment der Abgabe des Gutscheins mit einbezogen werden.

2.3.2 Rechtsfolgen bei Einzweck-Gutscheinen

Liegt ein **Einzweck-Gutschein** vor, ist die Rechtsfolge klar gesetzlich beschrieben: Es muss die sich aus dem Gutschein ergebende Leistung schon abschließend **bei jeder Übertragung** (Ausgabe oder Weiterverkauf) des Gutscheins der Besteuerung unterworfen werden. Die **tatsächliche Ausführung** der Leistung unterliegt dann nicht mehr der Umsatzsteuer.

BEISPIEL Gastronom G aus Göttingen verkauft Verzehr-gutscheine, die nur für Inhouse-Umsätze eingesetzt werden können. Im Januar 2019 verkauft er an einen Kunden einen Gutschein für 200 €, im Mai 2019 wird der Gutschein anlässlich eines Restaurantbesuchs eingelöst. Es handelt sich um einen Einzweck-Gutschein, da sowohl Ort⁷ (Göttingen/Deutschland) als auch die Steuer (Regelsteuersatz) bei Verkauf des Gutscheins sicher feststehen. G muss schon bei Verkauf des Gutscheins im Januar aus den 200 € die Umsatzsteuer herausrechnen (= 31,93 €), gegenüber seinem Finanzamt anmelden und abführen. Bei Ausführung des Restaurationsumsatzes im Mai ergeben sich für ihn keine umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen.

Mit dieser Regelung **fingiert** der Gesetzgeber **bei Ausgabe und jeder anschließenden Übertragung** des Einzweck-Gutscheins die Ausführung der Leistung, auf die sich der Gutschein bezieht. Damit erfolgt bei jeder Übertragung eine **abschließende Besteuerung**, die auch nicht mehr an geänderte Verhältnisse (z. B. bei steigendem Steuersatz) anzupassen ist. Auch bei **Nichtausführung** der sich aus dem Gutschein ergebenden Leistung wird die Besteuerung aus systematischen Gründen nicht rückgängig gemacht werden können.

In der gesetzlichen Regelung werden weiterhin noch für bestimmte Sondersituationen, die bei Ausgabe solcher Gutscheine möglich sind, entsprechende Rechtsfolgen benannt:

- **Übertragung eines Gutscheins im Namen eines anderen:** Überträgt ein Unternehmer einen Gutschein im Namen eines anderen, gilt dies als Ausführung der Leistung, auf die sich der Gutschein bezieht, durch den Unternehmer, in dessen Namen die Übertragung erfolgt.
- **Ausführung der Leistung durch einen anderen, als den Aussteller des Gutscheins:** Führt die in dem Gutschein versprochene Leistung ein Unternehmer aus, der den Gutschein nicht in eigenem Namen ausgestellt hat, wird

7 § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. b UStG.

der leistende Unternehmer so behandelt, als wenn er die Leistung an den Aussteller ausgeführt hat.

2.4 Mehrzweck-Gutscheine

2.4.1 Definition der Mehrzweck-Gutscheine

Jeder Gutschein i. S. d. § 3 Abs. 13 UStG, der **kein Einzweck-Gutschein** ist, ist nach der gesetzlichen Definition des § 3 Abs. 15 UStG ein **Mehrzweck-Gutschein**. Damit gibt es keine eigenständige Definition des Mehrzweck-Gutscheins, er definiert sich als **Ausschlusstatbestand** zum Einzweck-Gutschein. Mehrzweck-Gutscheine werden deshalb immer dann vorliegen, wenn sich der Ort der Besteuerung (wohl das Land, in dem aus der Leistung heraus eine Umsatzsteuer entsteht) und/oder die sich aus der Leistung ergebende Umsatzsteuer nicht sicher feststellen lässt.

2.4.2 Rechtsfolgen bei Mehrzweck-Gutscheinen

Bei einem **Mehrzweck-Gutschein** ergeben sich **bei Ausgabe und Übertragung** des Gutscheins noch **keine umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen**, es handelt sich vielmehr um einen Umtausch von Geld in eine andere Form eines Zahlungsmittels. Erst bei **Einlösung des Gutscheins** wird die tatsächlich ausgeführte Leistung der Umsatzsteuer unterworfen.

BEISPIEL Lebensmittelhändler L verkauft 50 €-Gutscheine, mit denen in seinem Ladengeschäft Lebensmittel und Getränke eingekauft werden können. Es handelt sich um Mehrzweck-Gutscheine, da bei Verkauf der Gutscheine noch nicht sicher die Steuer feststellbar ist; soweit Lebensmittel abgegeben werden, unterliegt dies regelmäßig dem ermäßigten Steuersatz, bei Abgabe von Getränken wird der Regelsteuersatz zur Anwendung kommen. Bei Ausgabe/Übertragung des Mehrzweck-Gutscheins ergeben sich für L noch keine umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen. Werden Gutscheine gegen Ausführung von Warenlieferungen eingelöst, entsteht in diesem Moment die Umsatzsteuer nach den zu diesem Zeitpunkt geltenden gesetzlichen Regelungen.

Da die **Besteuerung** erst in dem **Zeitpunkt der Ausführung der tatsächlichen Leistung** erfolgt und nur das der Besteuerung unterliegen soll, was der leistende Unternehmer für seine Leistung erhalten hat, hat der Gesetzgeber in § 10 Abs. 1 UStG noch eine **Fiktion zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage** aufgenommen: Liegen bei Entgegennahme des Mehrzweck-Gutscheins keine Informationen darüber vor, was bei Ausgabe des Gutscheins dafür gezahlt worden war, wird die Bemessungsgrundlage ausgehend von dem **Gutscheinwert** ermittelt.

BEISPIEL Medienhändler M verkauft Gutscheine, die sowohl für ermäßigt besteuerte Bücher als auch für regelbesteuerte CD's verwendet werden können. Aufgrund einer Sonderaktion werden Gutscheine im Einkaufswert von 50 € für 40 € verkauft.

Es liegen Mehrzweck-Gutscheine vor, da bei Verkauf der Gutscheine die Steuer nicht sicher feststeht. Erst bei Bezahlung mittels des Gutscheins unterliegt die Leistung der Umsatzsteuer. Grundsätzlich wäre – soweit feststellbar – die Umsatzsteuer ausgehend von einem Betrag von 40 € zu berechnen, da er dies für den Gutschein erhalten hatte. Soweit der tatsächliche Betrag, den er für den Gutschein erhalten hatte nicht ermittelbar ist, wird von dem Gutscheinwert (50 €) bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage ausgegangen.

2.5 Aufzeichnungsvorschriften und Rechnungserteilung

Für Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheine gelten **keine besonderen gesetzlichen Aufzeichnungsvorschriften**. Der Unternehmer hat deshalb im Rahmen seiner allgemeinen Verpflichtungen alle notwendigen Aufzeichnungen vorzunehmen, um eine Abgrenzung zwischen Einzweck- und Mehrzweck-Gutschein zu dokumentieren und eine **Prüfung der entstehenden Steuerbeträge** zu ermöglichen.

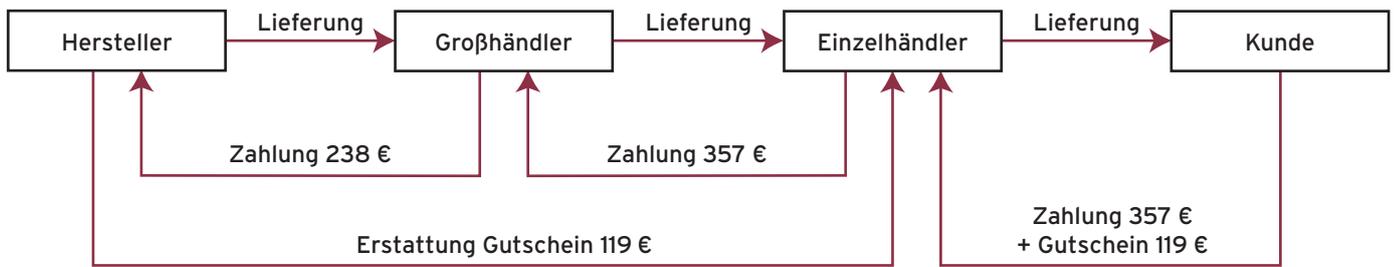
Insbesondere in der **Übergangsphase** ist darauf zu achten, dass bei Gutscheinen, die vor dem 01.01.2019 ausgegeben worden sind, bei Einlösung keine Doppelbesteuerungen oder Nichtbesteuerungen vorkommen können. Dies könnte insbesondere der Fall sein, wenn der Unternehmer vor dem 01.01.2019 einen „Wertgutschein“ verkauft hat und bei Verkauf keine Umsatzsteuer berechnet hat, bei Einlösung ab dem 01.01.2019 dann aber auch keine Umsatzsteuer ermittelt wird, da von einem Einzweck-Gutschein ausgegangen wird. Besondere Vorsicht ist hier bei undatierten Gutscheinen geboten.

Zu besonderen **Rechnungsanforderungen** ist in der gesetzlichen Neuregelung keine Aussage getroffen worden, sodass die allgemeinen Grundsätze über die Ausstellung von Rechnungen gelten. Bei **Mehrzweck-Gutscheinen** wird mit der Ausgabe und Übertragung der Gutscheine keine Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne erbracht, sodass in Abrechnungen über die Ausgabe dieser Gutscheine keine Umsatzsteuergesondert ausgewiesen werden darf. Bei **Einzweck-Gutscheinen** wird nach der gesetzlichen Fiktion eine Leistung, für die auch ein Steuersatz eindeutig ermittelbar ist, endgültig ausgeführt, sodass über diese Leistung (Ausgabe/Übertragung des Gutscheins) eine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis auszustellen sein muss. Ob dies dann als eine für den eventuellen Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers ausreichende Leistungsbeschreibung anzusehen ist, kann zumindest nach den derzeitigen Erkenntnissen fraglich sein.

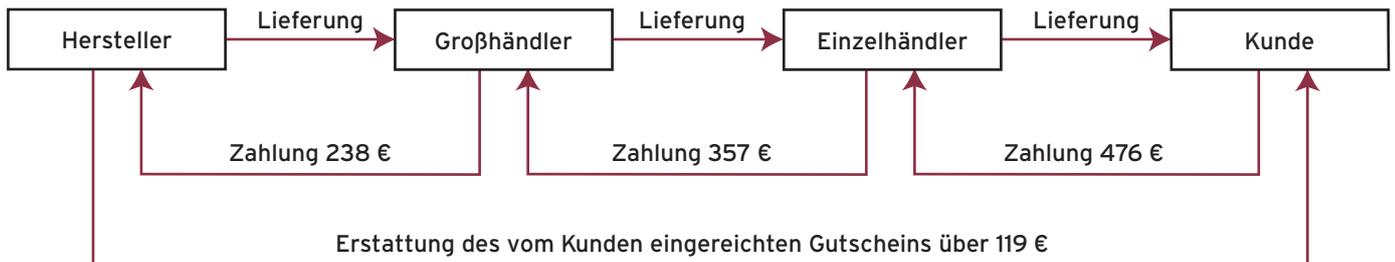
3. GUTSCHEINE FÜR PREISERSTATTUNGEN UND PREISNACHLÄSSE

3.1 Allgemeines

Keine Gutscheine i. S. d. gesetzlichen Regelungen nach § 3 Abs. 13 ff. UStG sind Instrumente, die nicht den Bezug einer Ware als solcher oder den Bezug einer Dienstleistung (sonstigen Leistung) ermöglichen, sondern dem Inhaber lediglich



Grafik 1 (Preisnachlassgutschein)



Grafik 2 (Preiserstattungsgutschein)

eine **Preiserstattung** oder einen **Preisnachlass** versprechen. Dennoch sind auch in Bezug auf solche Preiserstattungs- oder Preisnachlassgutscheine bestimmte umsatzsteuerrechtliche Konsequenzen zu beachten. Preiserstattungs- oder Preisnachlassgutscheine werden regelmäßig von Herstellern als Anreiz zum (verbilligten) Kauf bestimmter Waren unentgeltlich an Kunden ausgegeben.

Grundsätzlich **mindern Preiserstattungen die Bemessungsgrundlage** des die Leistung ausführenden Unternehmers. Dies setzte aber früher nach deutschem Verständnis voraus, dass die Preiserstattung oder der Preisnachlass unmittelbar zwischen dem leistenden Unternehmer und dem Leistungsempfänger stattgefunden hatte. Soweit eine solche Preiserstattung oder Preisermäßigung außerhalb der Leistungskette vorkam, wurden keine umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen daraus gezogen. Allerdings hatte dann schon 1996 der EuGH⁸ festgestellt, dass bei der Ausgabe von Instrumenten, die es dem Endkunden ermöglichen, eine Leistung zu einem geringeren Preis zu beziehen oder ihm eine nachträgliche Preiserstattung ermöglichen, die Bemessungsgrundlage des Herstellers für die Lieferung an den Großhändler sich um diesen Nachlass mindert, selbst wenn die Instrumente nicht in der Leistungskette über alle Stationen durchgereicht werden. Es bedurfte dann aber einer Verurteilung der Bundesrepublik Deutschland durch den EuGH⁹, bis 2004 die nationale Regelung des § 17 UStG an diese Vorgaben angepasst wurde.

Keine Minderung einer Bemessungsgrundlage liegt jedoch nach der Rechtsprechung des EuGH¹⁰ vor, wenn ein Vermittler dem Endverbraucher aus eigenem Antrieb und auf eigene Kosten einen Nachlass auf den Preis der vermittelten Leistung gewährt, die von einem anderen erbracht wird (z. B. Rückvergütung eines Teils der verdienten Vermittlungsprovision eines Handyvertragsvermittlers an einem geworbenen Kunden mindert nicht die Bemessungsgrundlage des Vermittlers).

3.2 Preisnachlassgutschein

Bei einem **Preisnachlassgutschein** (siehe Grafik 1) kann der Endverbraucher einen Gutschein bei einem Einzelhändler einlösen und damit einen geringeren Barbetrag aufwenden. Der Einzelhändler reicht den Preisnachlassgutschein direkt bei dem Hersteller ein. Der Einlösungsbetrag mindert die Bemessungsgrundlage bei dem Hersteller.

BEISPIEL Hersteller H gibt an Endabnehmer Preisnachlassgutscheine im Wert von 119 € aus, die vom Endabnehmer neben einem Barkaufpreis beim Einzelhändler in Zahlung gegeben werden können. Der Einzelhändler rechnet den Einkaufsgutschein direkt (unter Auslassung des Großhändlers) mit H ab.

8 EuGH, Urteil v. 24.10.1996, C-317/94 - Elida Gibbs, BStBl II 2004, 324.

9 EuGH, Urteil v. 15.10.2002, C-427/98 - Kommission / Deutschland, BStBl II 2004, 328.

10 EuGH, Urteil v. 16.01.2014, C-300/12 - Ibero Tours, BStBl II 2015, 317 sowie nachfolgend BFH, Urteil v. 27.02.2014, V R 18/11, BStBl II 2015, 306.

Der Kunde zahlt neben dem Gutschein noch 357 €. H erhält von dem Großhändler 238 €. Für den Einzelhändler ergibt sich ein Bruttoentgelt i. H. v. 476 € (19 % Umsatzsteuer), da er von seinem Kunden 357 € und die Erstattung i. H. v. 119 € aufgrund des Preisnachlassgutscheins von H erhält. Damit muss der Einzelhändler 76 € Umsatzsteuer abführen. Bei H hat sich im Voranmeldungszeitraum der Erstattung die Besteuerungsgrundlage um (brutto) 119 € gemindert. Damit entsteht bei H auf einer Bemessungsgrundlage von 100 € eine Umsatzsteuer i. H. v. 19 €. Der Großhändler hat dennoch einen Vorsteuerabzugsanspruch aus der Rechnung des H i. H. v. 38 €, da er von der Änderung der Bemessungsgrundlage nicht wirtschaftlich begünstigt ist; § 17 Abs. 1 Satz 4 UStG. Eine Notwendigkeit zur Rechnungsberichtigung ergibt sich nicht. Soweit der Kunde ein vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer sein sollte, würde sich für ihn ein Vorsteuerabzug von 57 € ergeben, da er insgesamt nur 357 € aufgewandt hat, um die Leistung zu erhalten.

3.3 Preiserstattungsgutschein

Bei einem **Preiserstattungsgutschein** (siehe Grafik 2) erhält der Endverbraucher einen Gutschein mit der Ware, den der Kunde direkt bei dem Hersteller einlösen kann (sog. „Cash-Back-Prämie“). Alternativ kann auch ein unabhängig von der Ware gegebenes Werbeversprechen vorliegen, das bei Einreichen einer Einzelverkaufsrechnung für bestimmte Waren direkt vom Hersteller eine Auszahlung an den Kunden erfolgen kann. Auch in diesem Fall ergibt sich eine **Zahlung außerhalb der eigentlichen Leistungskette**, die zu einer **Minderung der Bemessungsgrundlage** beim Hersteller führt.

BEISPIEL Hersteller H erstattet außerhalb der Leistungskette an Kunden, die ihm entsprechend einem Werbeversprechen eine Einkaufsrechnung von einem Einzelhändler vorlegen, jeweils 119 € („Cash-back-Prämie“). Für den Einzelhändler ergibt sich ein Bruttoentgelt i. H. v. 476 €, da er von seinem Kunden 476 € erhält. Damit muss er 76 € Umsatzsteuer abführen. Bei H hat sich im Voranmeldungszeitraum der Erstattung aufgrund des Preiserstattungsgutscheins an den Kunden die Besteuerungsgrundlage um (brutto) die erstatteten 119 € gemindert. Damit entsteht bei H insgesamt eine Umsatzsteuer i. H. v. (38 € ./ 19 € =) 19 €. Der Großhändler hat dennoch einen Vorsteuerabzugsanspruch aus der Rechnung des H i. H. v. 38 €, da er von der Änderung der Bemessungsgrundlage nicht wirtschaftlich begünstigt ist; § 17 Abs. 1 Satz 4 UStG. Eine Notwendigkeit zur Rechnungsberichtigung ergibt sich nicht. Handelt es sich bei dem Kunden um einen vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer, muss dieser seinen Vorsteuerabzug entsprechend um 19 € kürzen.¹¹

3.4 Voraussetzungen für die Anerkennung

Die Anerkennung der Minderung der Bemessungsgrundlage beim Hersteller setzt jedoch bestimmte **Tatbestandsmerkmale** voraus:

- Der Hersteller hat tatsächlich einem in der Leistungskette nachfolgenden Abnehmer den Nennwert des ausgestellten Gutscheins vergütet.
- Die Lieferung an den Abnehmer, der den Gutschein eingelöst hat, ist **im Inland steuerpflichtig**.
- Die Voraussetzungen müssen darüber hinaus im Regelfall wie folgt **nachgewiesen** werden¹²:
 - Durch einen Beleg über die Erstattung; dieser Beleg soll auch eine Bezeichnung des Gutscheins (z. B. Registriernummer), den Namen und die Anschrift des Endverbrauchers und Angaben über die Vorsteuerabzugsberechtigung des Endverbrauchers enthalten.
 - Einen Beleg des Einzelhändlers, aus dem sich ergibt, dass die Lieferung an den Endabnehmer im Inland steuerpflichtig war, bei einem Preisnachlassgutschein soll darüber hinaus der maßgebliche Steuersatz und Preis – aufgegliedert in Wert des Gutscheins und Barzahlung des Kunden – ersichtlich sein.

Die Voraussetzungen können sich auch jeweils aus anderen Unterlagen des Unternehmers ergeben, wenn sich die Angaben leicht und eindeutig nachprüfen lassen.

¹¹ Dies gilt jedoch nicht, wenn der Hersteller aus dem Ausland stammt, BFH, Urteil v. 05.06.2014, XI R 25/12, BStBl II 2017, 806.

¹² Vgl. dazu ausführlich Abschn. 17.2 UStAE.