EUROPÄISCHE
KOMMISSION

Brüssel, den 22.7.2024
COM(2024) 307 final

BERICHT DER KOMMISSION AN DAS EUROPÄISCHE PARLAMENT UND DEN RAT

gemäß Artikel 410b der Mehrwertsteuerrichtlinie
über die Anwendung der Mehrwertsteuervorschriften für Gutscheine
– Definition, Vertriebsketten und nicht eingelöste Gutscheine –

Inhalt

1. EINFÜHRUNG ---------- 2

2. HINTERGRUND DER MAßNAHME ---------- 3

3. UMSETZUNG DER AKTUELLEN BESTIMMUNGEN ---------- 8

4. BEWERTUNG DER DERZEIT GELTENDEN VORSCHRIFTEN ---------- 13

4.1 ALLGEMEINE BEURTEILUNG ---------- 14

4.2 BEWERTUNG SPEZIFISCHER THEMEN ---------- 19

5. SCHLUSSFOLGERUNGEN ---------- 24

ANHANG – ZUSAMMENFASSENDER BERICHT – FRAGEBOGEN ZUR UMSETZUNG DER GUTSCHEINRICHTLINIE (EU) 2016/1065 ---------- 27

1. EINFÜHRUNG

Am 27. Juni 2016 nahm der Rat eine Richtlinie[1] zur Änderung der Mehrwertsteuerrichtlinie[2] hinsichtlich der Behandlung von Umsätzen mit Gutscheinen (im Folgenden „Gutscheinrichtlinie“) an. Die neuen Vorschriften gelten seit dem 1. Januar 2019, jedoch nur für nach dem 31. Dezember 2018 ausgestellte Gutscheine.

Ziel dieser Änderungen ist die Vereinfachung, Modernisierung und Harmonisierung der Mehrwertsteuervorschriften für Gutscheine[3], um insbesondere „eine bestimmte, einheitliche Behandlung zu gewährleisten, um den Grundsätzen einer allgemeinen, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionalen Verbrauchsteuer Rechnung zu tragen, um Inkohärenzen, Wettbewerbsverzerrungen, Doppelbesteuerung oder Nichtbesteuerung zu vermeiden und die Gefahr von Steuerumgehung zu vermindern“[4].

Gemäß Artikel 410b der Mehrwertsteuerrichtlinie in der geänderten Fassung hat die Kommission dem Europäischen Parlament und dem Rat auf der Grundlage von bei den EU-Mitgliedstaaten (im Folgenden „Mitgliedstaaten“) eingeholten Informationen einen Bewertungsbericht über die Anwendung der Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie hinsichtlich der mehrwertsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen vorzulegen, unter besonderer Berücksichtigung der Definition des Begriffs Gutschein, der Mehrwertsteuervorschriften in Bezug auf die Besteuerung von Gutscheinen in der Vertriebskette und nicht eingelöste Gutscheine; dem Bewertungsbericht ist erforderlichenfalls ein angemessener Vorschlag zur Änderung der jeweiligen Bestimmungen beizufügen.

Vor diesem Hintergrund wird in diesem Bericht die allgemeine Leistung der Mehrwertsteuervorschriften für Gutscheine anhand von fünf Kriterien (Wirksamkeit, Effizienz, Relevanz, Kohärenz und Mehrwert für die EU) in den vier Jahren seit ihrer erstmaligen Anwendung im Jahr 2019 analysiert, gefolgt von einer spezifischen Bewertung von: i) der Definition von Gutscheinen, ii) der Besteuerung von Gutscheinen in der Vertriebskette und iii) nicht eingelösten Gutscheinen. Im Bericht wird die Umsetzung der einschlägigen Bestimmungen auf der Grundlage der Ergebnisse einer an die Mitgliedstaaten gerichteten Erhebung bewertet, die vom 27. März bis zum 9. Juni 2023 durchgeführt wurde.[5] Anschließend wird darin geprüft, ob ein Legislativvorschlag zur Änderung der betreffenden Vorschriften angemessen wäre.

---

1 Richtlinie (EU) 2016/1065 des Rates vom 27. Juni 2016 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG hinsichtlich der Behandlung von Gutscheinen (ABl. L 177 vom 1.7.2016, S. 9) (im Folgenden „Gutscheinrichtlinie“).

2 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347 vom 11.12.2006, S. 1) (im Folgenden „Mehrwertsteuerrichtlinie“).

3 Erwägungsgrund 13 der Gutscheinrichtlinie.

4 Erwägungsgrund 2 der Gutscheinrichtlinie.

5 Fragebogen zur Umsetzung der Gutscheinrichtlinie (EU) 2016/1065.

2. HINTERGRUND DER MAßNAHME

Da es weder in der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie[6] noch in der Mehrwertsteuerrichtlinie gemeinsame Mehrwertsteuervorschriften hinsichtlich der Behandlung von Gutscheinen gibt, haben die Mitgliedstaaten im Laufe der Jahre unterschiedliche Ansätze entwickelt. Dies hat die Gefahr von Doppel- oder Nichtbesteuerung, Steuerumgehung und Hemmnissen für Unternehmensinnovationen mit sich gebracht.[7] Im Jahr 2012 legte die Kommission daher einen Vorschlag[8] zur Präzisierung und Harmonisierung der Mehrwertsteuervorschriften für Gutscheine vor.

Bei der Annahme durch den Rat wurden jedoch einige der von der Kommission vorgeschlagenen Bestimmungen nicht übernommen. Insbesondere enthält die angenommene Gutscheinrichtlinie keine Bestimmungen über Rabattgutscheine, Anzahlungen oder die Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage für den Vertrieb von Mehrzweck-Gutscheinen. In Bezug auf Rabatte wird in den Erwägungsgründen der angenommenen Richtlinie sogar klargestellt, dass diese Vorschriften „nicht für Instrumente gelten [sollten], die den Inhaber zu einem Preisnachlass beim Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen berechtigen, aber nicht das Recht verleihen, solche Gegenstände oder Dienstleistungen zu erhalten“. Ebenso wenig wird darauf hingewiesen, dass ein Instrument, dessen einziger Zweck die Vornahme von Zahlungen ist, von der Definition des Gutscheins ausgenommen ist, und auch das Verhältnis zwischen den Vorschriften über Gutscheine und den Mehrwertsteuer-Sondervorschriften wie denen über die Sonderregelung für Reisebüros, wird nicht genannt. Hier könnte man argumentieren, dass dies teilweise darauf zurückzuführen ist, dass im Steuerbereich Einstimmigkeit erforderlich ist, sodass in den erzielten Kompromissen häufig Fragen außer Acht gelassen werden, die möglicherweise mehrheitlich hätten vereinbart werden können. In der Tat wurden diese und andere Umsetzungsfragen in den letzten Jahren im Rahmen des Mehrwertsteuerausschusses[9] erörtert; das Ergebnis waren zwei von der Mehrheit der Mitgliedstaaten vereinbarte Leitlinien[10] (Abschnitt 3), die zwar nicht rechtsverbindlich sind,

---

6 Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145 vom 13.6.1977, S. 1) (im Folgenden „Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie“).

7 Aus der 114. Sitzung des Mehrwertsteuerausschusses, Arbeitsunterlage Nr. 983 („Fragen im Zusammenhang mit der Umsetzung der Gutscheinrichtlinie“).

8 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Behandlung von Gutscheinen (COM(2012) 206 vom 10.5.2012).

9 Gemäß Artikel 398 der Mehrwertsteuerrichtlinie gilt Folgendes: „(1) Es wird ein Beratender Ausschuss für die Mehrwertsteuer (nachstehend „Mehrwertsteuerausschuss“ genannt) eingesetzt. (2) Der Mehrwertsteuerausschuss setzt sich aus Vertretern der Mitgliedstaaten und der Kommission zusammen. Den Vorsitz im Ausschuss führt ein Vertreter der Kommission. Die Sekretariatsgeschäfte des Ausschusses werden von den Dienststellen der Kommission wahrgenommen. (3) Der Mehrwertsteuerausschuss gibt sich eine Geschäftsordnung. (4) Neben den Punkten, für die nach dieser Richtlinie eine Konsultation erforderlich ist, prüft der Mehrwertsteuerausschuss die Fragen im Zusammenhang mit der Anwendung der gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften im Bereich der Mehrwertsteuer, die ihm der Vorsitzende von sich aus oder auf Antrag des Vertreters eines Mitgliedstaats vorlegt.“

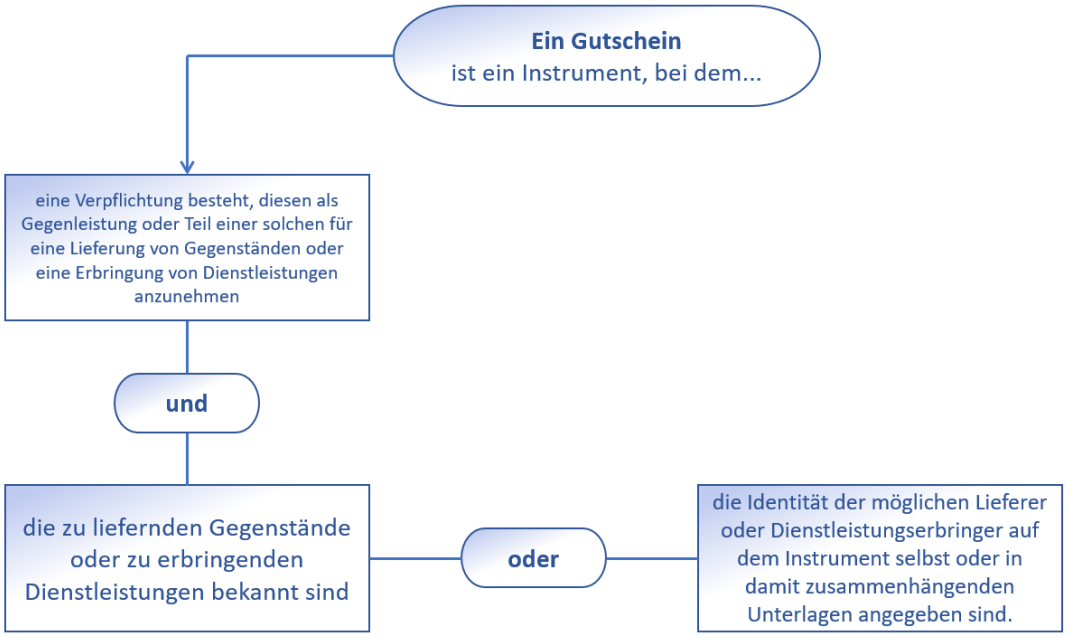
10 Auf der 116. Sitzung vereinbarte Leitlinien, Arbeitsunterlage Nr. 1043, Dokument B, taxud.c.1(2023)4439781 und auf der 122. Sitzung vereinbarte Leitlinien, Arbeitsunterlage Nr. 1074, Dokument C, taxud.c.1(2024)438498.

aber zu einer einheitlicheren Anwendung der gemeinsamen Mehrwertsteuervorschriften beitragen.

i) Die Definition von Gutscheinen

Nach den angenommenen Vorschriften müssen zwei kumulative Voraussetzungen erfüllt sein, damit ein Instrument als Gutschein gilt: i) das Instrument beinhaltet die Verpflichtung, es als Gegenleistung oder als Teil der Gegenleistung für eine Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen anzunehmen, und ii) auf dem Instrument oder damit zusammenhängenden Unterlagen sind die zu liefernden Gegenstände oder die zu erbringenden Dienstleistungen oder die Identität der möglichen Lieferer/Dienstleistungserbringer angegeben.

Abbildung 1: Das Gutscheinen zugrunde liegende Konzept[11]



Ein „Einzweck-Gutschein“ ist ein Gutschein, bei dem der Ort der Lieferung der Gegenstände oder der Erbringung der Dienstleistungen, auf die sich der Gutschein bezieht, und die für diese Gegenstände oder Dienstleistungen geschuldete Mehrwertsteuer zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins feststehen, während es sich bei allen anderen Gutscheinen um „Mehrzweck-Gutscheine“ handelt.

[11] Die Abbildungen 1 bis 5 stammen aus der Arbeitsunterlage Nr. 983 des Mehrwertsteuerausschusses („Fragen im Zusammenhang mit der Umsetzung der Gutscheinrichtlinie“).

Abbildung 2: Einzweck-Gutschein

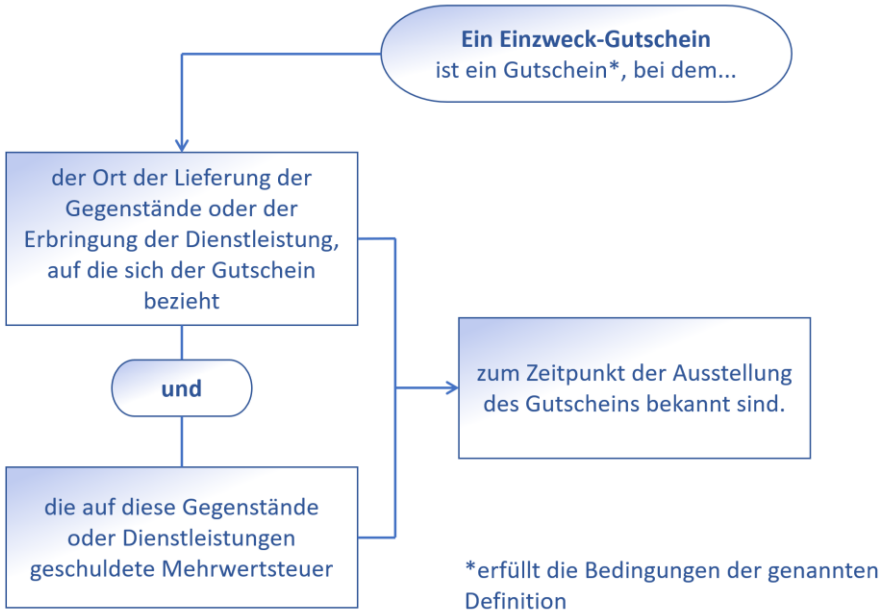
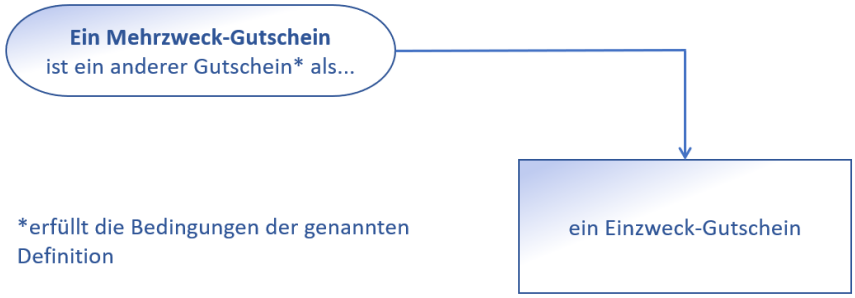


Abbildung 3: Das Konzept des Mehrzweck-Gutscheins



In den Erwägungsgründen der Gutscheinrichtlinie wird auch klargestellt, dass diese Vorschriften „nicht für Instrumente gelten [sollten], die den Inhaber zu einem Preisnachlass beim Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen berechtigen, aber nicht das Recht verleihen, solche Gegenstände oder Dienstleistungen zu erhalten“[12], und dass „die Bestimmungen über Gutscheine keine Änderung der mehrwertsteuerlichen Behandlung von Fahrscheinen, Eintrittskarten für Kinos und Museen, Briefmarken und Ähnlichem zur Folge haben“ sollten[13].

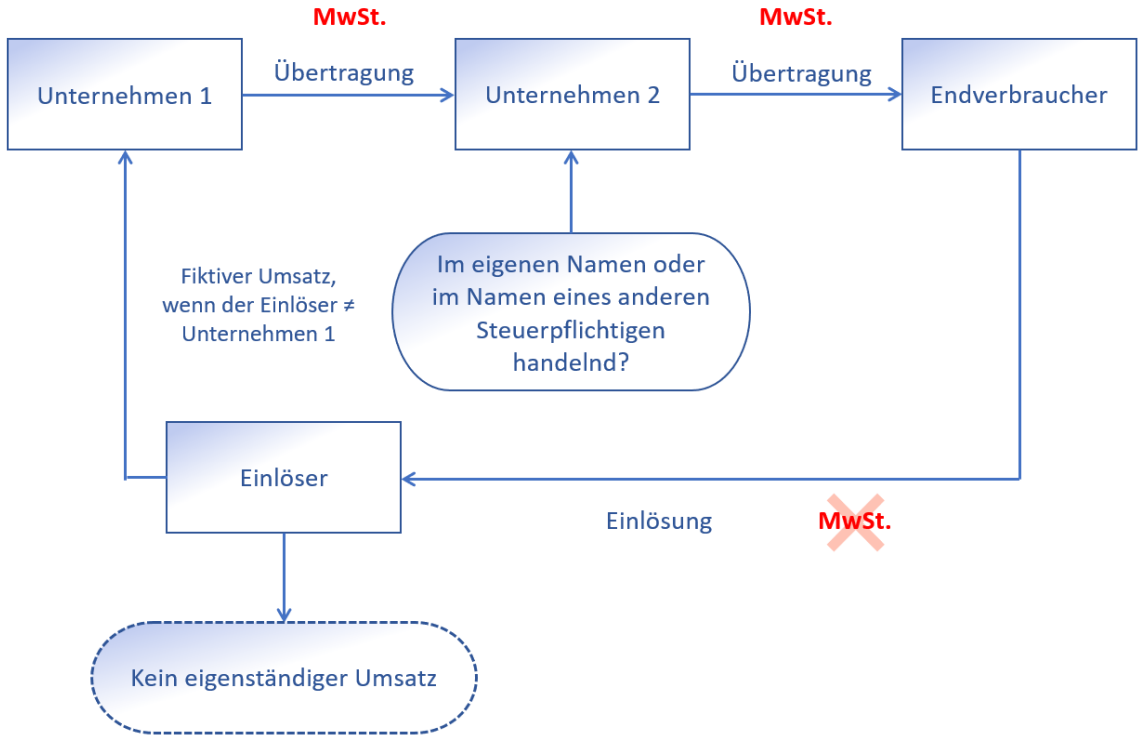
ii) Mehrwertsteuerliche Behandlung von Gutscheinen in der Vertriebskette

Wie aus Erwägungsgrund 8 der Gutscheinrichtlinie hervorgeht, sollte in Fällen, in denen die mehrwertsteuerliche Behandlung, die auf die zugrunde liegende Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen anzuwenden ist, bereits bei der Ausstellung eines

[12] Erwägungsgrund 4 der Gutscheinrichtlinie.
[13] Erwägungsgrund 5 der Gutscheinrichtlinie.

Einzweck-Gutscheins mit Sicherheit bestimmt werden kann, die Mehrwertsteuer auf jede Übertragung einschließlich der Ausstellung des Einzweck-Gutscheins erhoben werden, während die tatsächliche Übergabe der Gegenstände oder die tatsächliche Erbringung der Dienstleistungen, die im Gegenzug für einen Einzweck-Gutschein erfolgt, nicht als unabhängiger Umsatz gelten sollte.

Abbildung 4: Vorschriften für die Übertragung eines Einzweck-Gutscheins

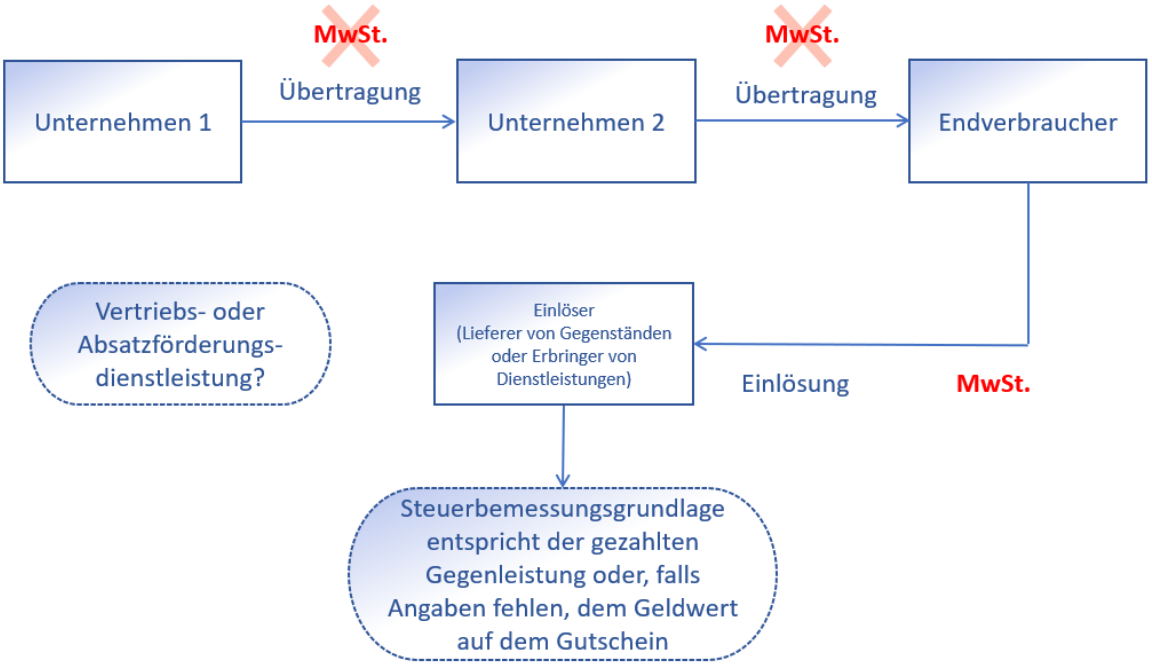


In Bezug auf den Vertrieb von Einzweck-Gutscheinen wurde in der Gutscheinrichtlinie klargestellt, dass jede Übertragung eines Einzweck-Gutscheins durch einen Steuerpflichtigen, der im eigenen Namen handelt, einschließlich der Ausstellung dieses Gutscheins, als Lieferung der Gegenstände oder Erbringung der Dienstleistungen anzusehen ist, auf die sich der Gutschein bezieht.[14] Die Mehrwertsteuer sollte gemäß Artikel 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie auf die für den Einzweck-Gutschein empfangene Gegenleistung angerechnet werden. Wird ein Einzweck-Gutschein jedoch von einem Steuerpflichtigen ausgestellt oder vertrieben, der im Namen einer anderen Person handelt, würde dieser Steuerpflichtige nicht als an der zugrunde liegenden Lieferung oder Erbringung beteiligt gelten.

Bei Mehrzweck-Gutscheinen sollte die Mehrwertsteuer hingegen zu dem Zeitpunkt erhoben werden, zu dem die Gegenstände oder Dienstleistungen, auf die sich der Gutschein bezieht, geliefert bzw. erbracht werden; daher sollte jede vorherige Übertragung des Mehrzweck-Gutscheins nicht der Mehrwertsteuer unterliegen.

[14] Erwägungsgrund 9 der Gutscheinrichtlinie.

Abbildung 5: Vorschriften für die Übertragung eines Mehrzweck-Gutscheins



Bei Dienstleistungen, die entlang der Vertriebskette eines Mehrzweck-Gutscheins erbracht werden, würden nur Vermittlungsleistungen oder gesonderte Dienstleistungen wie Vertriebs- oder Absatzförderungsleistungen der Mehrwertsteuer unterliegen. Wenn also ein Steuerpflichtiger, der nicht im eigenen Namen handelt, eine gesonderte Gegenleistung für die Übertragung eines Mehrzweck-Gutscheins erhält, sollte diese Gegenleistung nach der normalen Mehrwertsteuerregelung zu versteuern sein.[15]

Schließlich wurde in der Gutscheinrichtlinie in Bezug auf die Steuerbemessungsgrundlage eines Mehrzweck-Gutscheins klargestellt, dass der Lieferer der Gegenstände oder Erbringer der Dienstleistungen unbeschadet des Artikels 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Mehrwertsteuer auf der Grundlage der für den Mehrzweck-Gutschein gezahlten Gegenleistung abführen sollte, um sicherzustellen, dass der gezahlte Mehrwertsteuerbetrag korrekt ist.[16] In Ermangelung entsprechender Informationen sollte die Steuerbemessungsgrundlage dem auf dem Gutschein selbst oder in den damit zusammenhängenden Unterlagen angegebenen Geldwert entsprechen, abzüglich des Betrags der auf die gelieferten Gegenstände oder die erbrachten Dienstleistungen erhobenen Mehrwertsteuer. Wird ein Mehrzweck-Gutschein bei der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen teilweise verwendet, so sollte die Steuerbemessungsgrundlage dem entsprechenden Teil der Gegenleistung oder des Geldwerts entsprechen, abzüglich des Betrags der auf die gelieferten Gegenstände oder die erbrachten Dienstleistungen erhobenen Mehrwertsteuer.

---

15 Erwägungsgrund 10 der Gutscheinrichtlinie.
16 Erwägungsgrund 11 der Gutscheinrichtlinie.

iii) Nicht eingelöste Gutscheine

Wird ein Mehrzweck-Gutschein teilweise verwendet, so sollte die Steuerbemessungsgrundlage dem entsprechenden Teil der Gegenleistung oder des Geldwerts entsprechen, abzüglich des Betrags der auf die gelieferten Gegenstände oder die erbrachten Dienstleistungen erhobenen Mehrwertsteuer, obgleich klargestellt wird[17], dass dies „nicht auf die Situationen ab[zielt], in denen ein Mehrzweck-Gutschein nicht während seiner Gültigkeitsdauer vom Endverbraucher eingelöst wird, und der Verkäufer die für diesen Gutschein erhaltene Gegenleistung einbehält“.[18]

3. UMSETZUNG DER AKTUELLEN BESTIMMUNGEN

Gemäß Artikel 2 der Gutscheinrichtlinie gilt Folgendes:

„(1) Die Mitgliedstaaten erlassen und veröffentlichen spätestens bis zum 31. Dezember 2018 die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften, um dieser Richtlinie nachzukommen. Sie teilen der Kommission unverzüglich den Wortlaut dieser Vorschriften mit. Sie wenden diese Rechtsvorschriften ab dem 1. Januar 2019 an.

(2) Die Mitgliedstaaten teilen der Kommission den Wortlaut der wichtigsten nationalen Rechtsvorschriften mit, die sie auf dem unter diese Richtlinie fallenden Gebiet erlassen.“

Was die Verpflichtung betrifft, der Kommission den Wortlaut der neuen Bestimmungen mitzuteilen, so wurden fünf Vertragsverletzungsverfahren wegen Nichtmitteilung eingestellt, nachdem Griechenland, Lettland, Rumänien, Tschechien und Zypern ihre Umsetzungsmaßnahmen mitgeteilt hatten.

Die von der GD TAXUD[19] nach dem 1. Januar 2019 durchgeführte Konformitätsprüfung der einzelnen Mitgliedstaaten ergab, dass vier Mitgliedstaaten die vorgeschriebenen Termine für das Inkrafttreten und die Anwendung der neuen Rechtsvorschriften nicht eingehalten hatten (in Tschechien traten die Änderungen am 1. April 2019 in Kraft, in Dänemark und Lettland galten die neuen Bestimmungen nur für nach dem 1. Juli 2019 ausgestellte Gutscheine und in der Slowakei für nach dem 30. September 2019 ausgestellte Gutscheine).

Darüber hinaus leitete die Kommission infolge der Konformitätsprüfungen zwei EU-Pilotverfahren[20] gegen Bulgarien und Frankreich ein. Im Falle Bulgariens wurde das EU-Pilotverfahren bezüglich der Behandlung von Essensgutscheinen eingestellt, nachdem die nationalen Rechtsvorschriften mit Wirkung vom 18. Februar 2022 geändert worden waren. Insbesondere wurden aufgrund der vorgenommenen Änderungen Essensgutscheine, die sowohl für Lieferungen mit ermäßigtem Mehrwertsteuersatz als auch für zum Normalsatz besteuerte Lieferungen eingetauscht werden konnten, als Mehrzweck-Gutscheine angesehen. Im Falle Frankreichs bezog sich das EU-Pilotverfahren auf die Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage für die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von

---

17 Erwägungsgrund 11 der Gutscheinrichtlinie.

18 Erwägungsgrund 12 der Gutscheinrichtlinie.

19 Die Konformitätsprüfung erstreckt sich nur auf Umsetzungsmaßnahmen und nicht auf Fragen der konkreten Anwendung des Gesetzes.

20 Das EU-Pilotverfahren ist ein Mechanismus für den informellen Dialog zwischen der Kommission und dem betroffenen Mitgliedstaat in Bezug auf Fragen der möglichen Nichteinhaltung des EU-Rechts. Es kann eingesetzt werden, bevor ein förmliches Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet wird.

Dienstleistungen im Hinblick auf einen Mehrzweck-Gutschein, bei dem keine Informationen über die gezahlte Gegenleistung vorliegen. Nach Artikel 73a der Mehrwertsteuerrichtlinie sollte in diesem Fall die Steuerbemessungsgrundlage dem auf dem Mehrzweck-Gutschein selbst oder in den damit zusammenhängenden Unterlagen angegebenen Geldwert entsprechen, abzüglich des Betrags der auf die gelieferten Gegenstände oder die erbrachten Dienstleistungen erhobenen Mehrwertsteuer. Nachdem die nationalen Rechtsvorschriften entsprechend geändert worden und am 1. Januar 2022 in Kraft getreten waren, wurde das Verfahren eingestellt.

Was die EU-Rechtsprechung betrifft, so hat sich der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) erstmals[21] in der Rechtssache DSAB Destination Stockholm[22], in der es um die Auslegung von Artikel 30a der Mehrwertsteuerrichtlinie in Bezug auf eine „City-Card“ ging, mit der Gutscheinrichtlinie befasst. Mit der Vorlagefrage sollte geklärt werden, ob ein Instrument, das dem Inhaber das Recht verleiht, verschiedene Dienstleistungen an einem bestimmten Ort für einen begrenzten Zeitraum und bis zu einem bestimmten Betrag in Anspruch zu nehmen, einen „Gutschein“ im Sinne von Artikel 30a Absatz 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellen kann, auch wenn ein Durchschnittsverbraucher aufgrund der begrenzten Gültigkeitsdauer dieses Instruments nicht alle angebotenen Dienstleistungen in Anspruch nehmen kann, und ob ein solches Instrument, wenn dies möglich ist, einen Mehrzweck-Gutschein im Sinne von Artikel 30a Absatz 3 der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellen kann.

Erstens stellte der EuGH fest, dass die Voraussetzungen für die Einstufung als Gutschein gemäß Artikel 30a erfüllt zu sein scheinen (sofern dies auch vom vorlegenden Gericht festgestellt wird). Er stellte klar, dass die beiden Voraussetzungen kumulativ sind: i) Das Instrument muss die Verpflichtung beinhalten, es als Gegenleistung oder Teil einer Gegenleistung für eine Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen anzunehmen, und ii) auf dem Instrument oder damit zusammenhängenden Unterlagen müssen die zu liefernden Gegenstände oder die zu erbringenden Dienstleistungen oder die Identität der möglichen Lieferer oder Dienstleistungserbringer angegeben sein. Vielmehr sei die Gültigkeitsdauer der betreffenden Karte oder die Möglichkeit, alle damit angebotenen Dienstleistungen in Anspruch zu nehmen, für die Einstufung der Karte als „Gutschein“ im Sinne von Artikel 30a nicht relevant. Zweitens wurde darauf hingewiesen, dass die in Rede stehende Karte den Zugang zu verschiedenen Dienstleistungen ermöglicht, die unterschiedlichen Mehrwertsteuersätzen unterliegen oder von der Mehrwertsteuer befreit sind, und dass sich nicht vorhersehen lässt, welche Leistungen der Inhaber dieser Karte auswählen wird. Da die auf diese Dienstleistungen geschuldete Mehrwertsteuer zum Zeitpunkt der Ausstellung dieses Instruments nicht feststehe, könne sie nicht als Einzweck-Gutschein eingestuft werden. Der EuGH stellte daher fest, dass es sich bei dem Instrument um einen Mehrzweck-Gutschein im Sinne von Artikel 30a Absatz 3 der Mehrwertsteuerrichtlinie handelt, da dieses Konzept eine Auffangfunktion hat (alle anderen Gutscheine als Einzweck-Gutscheine stellen Mehrzweck-Gutscheine dar).

Im Mittelpunkt eines Urteils des EuGH aus jüngerer Zeit in der Rechtssache Finanzamt O (Bons à usage unique)[23] ergab sich die Frage, ob eine Vertriebskette zwischen

---

21 Der EuGH verwies in seinem Urteil vom 17. November 2022, C-607/20, GE Aircraft Engine Services, EU:C:2022:884 auch auf Gutscheine, obwohl es um die vor der Gutscheinrichtlinie geltenden Vorschriften ging.

22 EuGH, Urteil vom 28. April 2022, DSAB Destination Stockholm, EU:C:2022:304.

23 EuGH-Urteil vom 18. April 2024, Finanzamt O (Bons à usage unique), C-68/23, EU:C:2024:342.

Wirtschaftsteilnehmern, die in der gesamten EU im eigenen Namen handeln, bevor dem Endverbraucher die Dienstleistungen, auf die sich der Gutschein bezieht, erbracht werden, Auswirkungen auf die Voraussetzung für das Bestehen eines Einzweck-Gutscheins haben kann, d. h., dass „der Ort der Lieferung der Gegenstände oder der Erbringung der Dienstleistungen, auf die sich der Gutschein bezieht, und die für diese Gegenstände oder Dienstleistungen geschuldete Mehrwertsteuer zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins feststehen". Der EuGH entschied, dass die Einstufung eines Gutscheins als Einzweck-Gutschein im Sinne von Artikel 30a Absatz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie allein von den in dieser Bestimmung festgelegten Voraussetzungen abhängt, zu denen das Erfordernis gehört, dass der Ort der Erbringung von Dienstleistungen an Endverbraucher, auf den sich dieser Gutschein bezieht, zum Zeitpunkt der Ausstellung dieses Gutscheins feststehen muss, unabhängig davon, ob der Gutschein Gegenstand von Übertragungen zwischen Steuerpflichtigen ist, die im eigenen Namen handeln und in anderen Mitgliedstaaten als denjenigen Mitgliedstaaten ansässig sind, in denen sich diese Endverbraucher befinden. Im Wesentlichen stellte der EuGH fest, dass die aufeinanderfolgenden Übertragungen eines Einzweck-Gutscheins durch im eigenen Namen handelnde Steuerpflichtige, die gemäß Artikel 30b Absatz 1 Unterabsatz 1 als die Leistung anzusehen sind, auf die sich der Gutschein bezieht, die Beurteilung zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins nicht infrage stellen, ob dieser Gutschein als Einzweck-Gutschein einzustufen ist, und insbesondere nicht, ob der Ort der Erbringung der Dienstleistung, auf die sich der Gutschein bezieht, zum Zeitpunkt der Ausstellung feststeht. Der EuGH stellte fest, dass Artikel 30b Absatz 1 Unterabsatz 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie nur für Gutscheine gilt, die nach den beiden in Artikel 30a Absatz 2 aufgeführten kumulativen Kriterien, die zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins zu beurteilen sind, (bereits) als Einzweck-Gutscheine eingestuft werden. Der EuGH stellte fest, dass eine andere Auslegung die Einstufung eines Gutscheins (als Einzweck- oder Mehrzweck-Gutschein) sonst davon abhängig machen würde, ob er innerhalb eines einzigen Mitgliedstaats oder innerhalb einer grenzüberschreitenden Vertriebskette übertragen wird. Dies würde den ursprünglichen Zielen der Mehrwertsteuervorschriften für Gutscheine zuwiderlaufen, die darauf abzielten, Inkohärenzen, Doppel- oder Nichtbesteuerungen und Diskrepanzen zwischen den Mitgliedstaaten zu verhindern. Sie würde es auch praktisch unmöglich machen, einen Gutschein als Einzweck-Gutschein einzustufen.

Auch Fragen der rechtlichen Auslegung und Umsetzung wurden vom Mehrwertsteuerausschuss mehrfach[24] mit dem Ziel erörtert, zu einer einheitlicheren Anwendung der Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie in der durch die Gutscheinrichtlinie geänderten Fassung beizutragen.

Insbesondere analysierte der Mehrwertsteuerausschuss die Mehrwertsteuervorschriften für Gutscheine in Bezug auf City-Cards, Zahlungsinstrumente und Utility-Token sowie ihr Verhältnis zu Mehrwertsteuer-Sonderregelungen und -befreiungen (d. h. Befreiungen aus

[24] Auf der 112. Sitzung (*Information Paper on the VAT treatment of "city cards" taxud.c.1(2019)2690215*), der 114. Sitzung (*Working paper No 983, Questions raised following implementation of the Voucher Directive, taxud.c.1(2019)7743273*), der 116. Sitzung (*Working paper No 993, Questions raised following implementation of the Voucher Directive - further analysis (taxud.c.1(2020)1245810*), der 117. Sitzung (*Working paper No 1001, Vouchers and the Retail Export Scheme and exports of goods, taxud.c.1(2020)6420470*) und der 122. Sitzung (*Working paper No 1062, Vouchers in the form of City Cards – follow-up, taxud.c.1(2023)1892223)*.

medizinischen Gründen), einschließlich der spezifischen Steuerbefreiungen für die Ausfuhr von Gegenständen.

Da die Mehrheit der Mitgliedstaaten ihre Unterstützung signalisierte, einigte sich der Mehrwertsteuerausschuss ferner auf zwei Sätze von Leitlinien[25] zur mehrwertsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen, die zwar für die Mitgliedstaaten nicht rechtsverbindlich sind, aber zu einer einheitlicheren Anwendung der gemeinsamen Mehrwertsteuervorschriften beitragen.[26]

Mit der ersten Reihe von Leitlinien[27] wurde Folgendes vereinbart:

1. Da es sich bei einem Gutschein um ein Instrument handelt, 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 Identität des bzw. der möglichen Lieferer(s) oder Dienstleister(s) zum Zeitpunkt der Ausstellung festgelegt wird, erkennt der Mehrwertsteuerausschuss einstimmig an, dass ein Gutschein als Instrument mit beschränkter Zweckbestimmung zu betrachten ist.

2. Der Mehrwertsteuerausschuss ist fast einstimmig der Auffassung, dass ein Gutschein nicht als Zahlungsinstrument angesehen werden kann, da es sich um ein Instrument handelt, das das nicht eine bloße Übertragung von Zahlungsmitteln bewirkt, sondern eine Gegenleistung für die im Gutschein definierten Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen darstellt. Der Mehrwertsteuerausschuss ist daher fast einstimmig der Auffassung, dass es sich bei der Einlösung eines Gutscheins nicht um eine Zahlung, sondern vielmehr um die Ausübung eines Rechts handelt, das sich aus der vom Erwerber des Gutscheins geleisteten Zahlung ableitet. In diesem Zusammenhang stellt der Mehrwertsteuerausschuss fast einstimmig fest, dass der Inhaber eines Gutscheins berechtigt ist, bei Einlösung des Gutscheins in den Genuss der Gegenstände oder Dienstleistungen zu kommen, wobei der Lieferer dies als Gegenleistung annehmen muss.

3. Der Mehrwertsteuerausschuss bestätigt einstimmig, dass ein Gutschein nur dann als Gutschein gilt, wenn die zu liefernden Gegenstände oder zu erbringenden Dienstleistungen oder die Identität der möglichen Lieferer entweder auf dem Instrument selbst oder in damit zusammenhängenden Unterlagen, einschließlich der Bedingungen für die Benutzung des Instruments, angegeben sind. In Bezug auf „Token“, die noch nicht Teil eines geregelten Marktes in der EU und deren Merkmale noch nicht endgültig festgelegt sind, ist der Mehrwertsteuerausschuss einstimmig der Auffassung, dass diese grundsätzlich nicht als Gutscheine im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie gelten. Der Mehrwertsteuerausschuss ist jedoch einstimmig der Auffassung, dass die Frage, ob es

[25] Auf der 116. Sitzung vereinbarte Leitlinien, Arbeitsunterlage Nr. 1043, Dokument B, taxud.c.1(2023)4439781 und auf der 122. Sitzung vereinbarte Leitlinien, Arbeitsunterlage Nr. 1074, Dokument C, taxud.c.1(2024)438498.

[26] Artikel 398 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

[27] Auf der 116. Sitzung vereinbarte Leitlinien, Arbeitsunterlage Nr. 1043, Dokument B, taxud.c.1(2023)4439781.

sich bei einem Token um einen Gutschein handelt, je nach seiner jeweiligen Art und Verwendung von Fall zu Fall geprüft werden sollte.

4. Der Mehrwertsteuerausschuss ist fast einstimmig der Auffassung, dass die Bestimmungen der Mehrwertsteuer-Sonderregelungen, wie sie für Kleinunternehmen, Reisebüros oder Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlerstücke und Antiquitäten gelten, als Ausnahmen von den allgemeinen Mehrwertsteuervorschriften Vorrang vor der Anwendung der Vorschriften für Gutscheine und anderer allgemeiner Vorschriften haben, wenn eine dieser Vorschriften der korrekten Anwendung und den Zielen der Sonderregelung zuwiderlaufen würde. Der Mehrwertsteuerausschuss ist fast einstimmig der Auffassung, dass sich die Art eines Gutscheins nicht dadurch ändert, dass die Person, die den Gutschein ausstellt oder überträgt, die Voraussetzungen für die Anwendung einer Sonderregelung erfüllt.

Mit der zweiten Reihe von Leitlinien[28] wurde Folgendes vereinbart:

1. In Anbetracht des Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Union in der Rechtssache C-637/20, DSAB Destination Stockholm, bestätigt der Mehrwertsteuerausschuss einstimmig, dass für die Einstufung eines Instruments wie einer City Card als „Gutschein“ im Sinne des Artikels 30a Absatz 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie folgende Voraussetzungen erfüllt sein müssen: i) Es besteht die Verpflichtung, das Instrument als Gegenleistung oder Teil einer solchen für eine Lieferung von Gegenständen oder eine Erbringung von Dienstleistungen anzunehmen, und ii) die zu liefernden Gegenstände oder zu erbringenden Dienstleistungen oder die Identität der möglichen Lieferer oder Dienstleistungserbringer sind entweder auf der City Card selbst oder in dazugehörigen Unterlagen angegeben. Der Mehrwertsteuerausschuss bestätigt ebenfalls einstimmig, dass diese Voraussetzungen kumulativ sind und beide erfüllt sein müssen, damit ein Instrument als Gutschein eingestuft werden kann.

2. Da die Einstufung eines Instruments von den tatsächlichen Umständen abhängt, gelangt der Mehrwertsteuerausschuss einstimmig zu der Ansicht, dass nicht alle City Cards notwendigerweise als Gutschein eingestuft werden können. Der Mehrwertsteuerausschuss vertritt jedoch fast einstimmig die Auffassung, dass eine City Card, mit der dem Karteninhaber das Recht gewährt wird, die Karte als Gegenleistung zu verwenden, um an einem bestimmten Ort während eines begrenzten Zeitraums und bis zu einem bestimmten Wert ein von bestimmten Drittanbietern zu gewährendes Zugangsrecht zu ausgewählten Attraktionen sowie ein vom Aussteller der City Card zu gewährendes Recht auf Nutzung von Bussen und Booten für Rundfahrten genießt, als Gutschein im Sinne des Artikels 30a Absatz 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie einzustufen ist.

3. Der Mehrwertsteuerausschuss vertritt fast einstimmig die Auffassung, dass in Fällen, in denen die im Rahmen einer City Card erbrachten Dienstleistungen unterschiedlichen Mehrwertsteuersätzen unterliegen oder teilweise von der Mehrwertsteuer befreit sind,

[28] Auf der 122. Sitzung vereinbarte Leitlinien, Arbeitsunterlage Nr. 1074, Dokument C, taxud.c.1(2024)438498.

sodass die für die Dienstleistungen geschuldete Mehrwertsteuer zum Zeitpunkt der Ausstellung der City Card nicht feststeht, die Karte als „Mehrzweck-Gutschein“ im Sinne des Artikels 30a Nummer 3 der Mehrwertsteuerrichtlinie einzustufen ist. In Bezug auf derartige Fälle vertritt der Mehrwertsteuerausschuss fast einstimmig die Auffassung, dass die Steuerbemessungsgrundlage für die Erbringung der Dienstleistungen der für die City Card gezahlten Gegenleistung oder, in Ermangelung von Informationen über diese Gegenleistung, dem auf der City Card selbst oder in den dazugehörigen Unterlagen angegebenen Geldwert, abzüglich des Betrags der auf die erbrachten Dienstleistungen erhobenen Mehrwertsteuer, entspricht.

4. Mit Blick auf Fälle, in denen, wie bei dem untersuchten Geschäftsmodell, Dienstleistungen sowohl vom Aussteller der City Card als auch von Drittanbietern erbracht werden, vertritt der Mehrwertsteuerausschuss fast einstimmig die Auffassung, dass die Steuerbemessungsgrundlage für die vom Aussteller der City Card erbrachte Dienstleistung – d. h. den Betrieb von für die Nutzung durch den Karteninhaber bestimmten Bussen und Booten für Rundfahrten – der für die City Card gezahlten Gegenleistung entspricht, und zwar abzüglich des Betrags der Mehrwertsteuer sowie abzüglich der Beträge, die an Drittanbieter für die von ihnen im Rahmen der betreffenden City Card erbrachten Dienstleistungen gezahlt wurden.

5. In Bezug auf das untersuchte Geschäftsmodell, bei dem Dienstleistungen sowohl vom Aussteller der City Card als auch von Drittanbietern erbracht werden, vertritt der Mehrwertsteuerausschuss fast einstimmig die Auffassung, dass die Steuerbemessungsgrundlage für Dienstleistungen wie dem Zugang zu Museen und Attraktionen oder Sightseeing-Touren, die von einem Drittanbieter für den Karteninhaber erbracht werden und für die die City Card teilweise als Gegenleistung verwendet wird, dem in den mit der City Card zusammenhängenden Unterlagen angegebenen Geldwert der erbrachten Dienstleistung, abzüglich des Betrags der auf diese Dienstleistung erhobenen Mehrwertsteuer, entspricht. Im Hinblick auf Fälle, in denen eine Vereinbarung zwischen dem Aussteller der City Card und dem Drittanbieter vorsieht, dass sich der Geldwert der Dienstleistung auf einen bestimmten Prozentsatz des normalen Dienstleistungsentgelts beläuft, vertritt der Mehrwertsteuerausschuss fast einstimmig die Auffassung, dass dieser Preisnachlass als ein zum Zeitpunkt der Bewirkung des Umsatzes erhaltener Rabatt zu betrachten ist.

4. BEWERTUNG DER DERZEIT GELTENDEN VORSCHRIFTEN

Die folgende Bewertung stützt sich auf Informationen, die von den Mitgliedstaaten im Rahmen einer Umfrage eingeholt wurden, die vom 27. März bis zum 9. Juni 2023 stattfand und auf die alle Mitgliedstaaten geantwortet haben.

Die Umfrage enthielt 45 Fragen mit vorgegebenen Antwortmöglichkeiten und 22 frei zu beantwortende Fragen zu folgenden Themen: i) eine allgemeine Bewertung der Auswirkungen der Umsetzung der Gutscheinrichtlinie in den vier Jahren seit ihrer Annahme und ii) spezifische Fragen im Zusammenhang mit der Definition von Gutscheinen, der Unterscheidung zwischen Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen, ihrer Übertragung, den Steuerbemessungsgrundlagen, Rabattgutscheinen und nicht eingelösten Gutscheinen (ein

ausführlicher Bericht über die Umfrageergebnisse findet sich im Anhang – zusammenfassender Bericht).

Die allgemeine Bewertung ergab, dass **die Mehrheit der Mitgliedstaaten nicht über genügend Informationen verfügte, um die meisten Fragen beantworten zu können**; soweit Informationen verfügbar waren, **wurden die Mehrwertsteuervorschriften für Gutscheine jedoch dahin gehend bewertet, dass sie ihre Ziele im Großen und Ganzen erreicht haben und meist relevant sind.** Was den zweiten Teil der Bewertung betrifft, so gingen **allgemein positive Rückmeldungen** zu den Bestimmungen über **die Definition** von Gutscheinen und ihre **Übertragung ein, während nur eine Minderheit der Mitgliedstaaten besondere Fragen aufwarf,** die jedoch hauptsächlich die Anwendung der Vorschriften in der jetzigen Form betrafen und bereits Gegenstand von Diskussionen im Mehrwertsteuerausschuss oder von Urteilen des EuGH waren.

4.1 Allgemeine Beurteilung

Wirksamkeit

Die Analyse hat gezeigt, dass **die Mehrwertsteuervorschriften für Gutscheine ihre Ziele größtenteils erreichen.**

Wie in Abschnitt 1 erwähnt wird, war das Ziel dieser Änderungen die Vereinfachung, Modernisierung und Harmonisierung der Mehrwertsteuervorschriften für Gutscheine[29], um insbesondere „eine bestimmte, einheitliche Behandlung zu gewährleisten, um den Grundsätzen einer allgemeinen, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionalen Verbrauchsteuer Rechnung zu tragen, um Inkohärenzen, Wettbewerbsverzerrungen, Doppelbesteuerung oder Nichtbesteuerung zu vermeiden und die Gefahr von Steuerumgehung zu vermindern“[30].

Von den Umfrageantworten[31] ausgehend stimmte **die Mehrheit der Mitgliedstaaten darin überein**, dass die Umsetzung der Gutscheinrichtlinie in den ersten vier Jahren zumindest teilweise zu i) einer **einfacheren Einhaltung** und ii) **einheitlicheren Anforderungen** geführt hat.

Darüber hinaus wurden, wie in Abschnitt 3 dargelegt, bei der von der GD TAXUD durchgeführten Konformitätsprüfung keine größeren Probleme bei der Umsetzung der Vorschriften über Gutscheine durch die Mitgliedstaaten festgestellt, wobei die Prüfung auf formale Aspekte der Rechtsvorschriften beschränkt war.

Die in den letzten Jahren im Rahmen des Mehrwertsteuerausschusses geleistete Arbeit, die zur Vereinbarung von zwei Leitfäden führte[32], trug ferner zur Verwirklichung des Harmonisierungsziels bei.

In Bezug auf die Frage, ob die Mehrwertsteuervorschriften für Gutscheine **Problemen im Zusammenhang mit Betrug entgegengewirkt haben, verfügte die überwiegende Mehrheit**

---

29 Erwägungsgrund 13 der Gutscheinrichtlinie.

30 Erwägungsgrund 2 der Gutscheinrichtlinie.

31 Der zusammenfassende Bericht über die Umfrageantworten ist dem Anhang zu entnehmen.

32 Auf der 116. Sitzung vereinbarte Leitlinien, Arbeitsunterlage Nr. 1043, Dokument B, taxud.c.1(2023)4439781 und auf der 122. Sitzung vereinbarte Leitlinien, Arbeitsunterlage Nr. 1074, Dokument C, taxud.c.1(2024)438498.

der Mitgliedstaaten nicht über genügend Informationen. Bei den frei zu beantwortenden Fragen der Umfrage wies **nur eine Minderheit der Mitgliedstaaten** auf mögliche **Probleme einer missbräuchlichen Verwendung** hin. Einem Mitgliedstaat zufolge könnten Gutscheine zur Geldwäsche verwendet werden, und es bestehe ein Missbrauchsrisiko bei der Möglichkeit für Steuerpflichtige, einen Gutschein als Einzweck- oder Mehrzweck-Gutschein zu konfigurieren. Auf dieses Missbrauchsrisiko aufgrund der dünnen Trennlinie zwischen Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen wurde auch von einem anderen Mitgliedstaat hingewiesen; nach dessen Auffassung wird mit der Einführung einer gesetzlichen Vermutung, dass bei der Ausstellung eines Einzweck-Gutscheins Gegenstände als geliefert oder Dienstleistungen als erbracht gelten, auch eine Chance für Betrüger geschaffen. Einem anderen Mitgliedstaat zufolge könnten Steuerpflichtige nach der Ausstellung eines Gutscheins ihr Geschäftsmodell ändern, damit dieser als Mehrzweck-Gutschein eingestuft werden kann. Zwei weitere Mitgliedstaaten bestätigten, dass bei Ausstellern die Tendenz besteht, die Palette unterschiedlichen Steuersätzen unterliegender Gegenstände und Dienstleistungen, für die ein Gutschein eingelöst werden kann, auszuweiten, damit ein Gutschein als Mehrzweck-Gutschein statt als Einzweck-Gutschein eingestuft werden kann.

Effizienz

Die Analyse hat gezeigt, dass die **Mitgliedstaaten nicht über genügend Informationen verfügen,** um festzustellen, ob die Mehrwertsteuervorschriften für Gutscheine zu Effizienzgewinnen oder -verlusten geführt haben.

In der Tat verfügte/n **die überwiegende Mehrheit der Mitgliedstaaten/fast alle Mitgliedstaaten nicht über genügend Informationen** darüber, ob die Mehrwertsteuervorschriften für Gutscheine in den ersten vier Jahren für Unternehmen, die Einzweck- oder Mehrzweck-Gutscheine ausstellen und/oder übertragen, sowie für Steuer-/Zollverwaltungen zu einer Verringerung der Verwaltungskosten geführt haben.

Aus den Antworten auf die frei zu beantwortenden Fragen der Umfrage geht hervor, dass sowohl für die Steuerverwaltungen als auch für die Steuerpflichtigen die meisten Probleme, die bei der Verwaltung der neuen Vorschriften entstanden, mit der Einstufung bestimmter Instrumente (z. B. City Cards oder Token) und der Unterscheidung zwischen Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen zusammenhingen. Andere Fragestellungen betrafen die Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage von Mehrzweck-Gutscheinen und ihre Übertragung (z. B. Vertriebsdienstleistungen und eingelöste Mehrzweck-Gutscheine). Diese wurden jedoch von einer Minderheit der Mitgliedstaaten angesprochen und betrafen Themen, die bereits im Mehrwertsteuerausschuss erörtert wurden, wobei alle Fragestellungen Aspekte der Anwendung der geltenden Vorschriften betrafen.

Relevanz

Soweit den Mitgliedstaaten Informationen zur Verfügung stehen, hat die Analyse ergeben, dass **die derzeitigen Vorschriften als überwiegend relevant angesehen werden.**

In der Umfrage **stimmte tatsächlich die Mehrheit der Mitgliedstaaten darin überein,** dass die Umsetzung der Gutscheinrichtlinie in den ersten vier Jahren zumindest teilweise zu **Mehrwertsteuervorschriften** für Gutscheine geführt hat, die **an verschiedene Geschäftsmodelle angepasst sind**.

Fast die Hälfte der Mitgliedstaaten stimmte auch zu, dass die Umsetzung der Gutscheinrichtlinie zumindest teilweise zu **Mehrwertsteuervorschriften geführt hat, die für die Behandlung neuer und künftiger Geschäftsmodelle geeignet sind. Die andere Hälfte** der Mitgliedstaaten (mit Ausnahme eines Mitgliedstaates[33]) **verfügte nicht über genügend Informationen**, um sich hierzu äußern zu können.

Fast die Hälfte[34] der Mitgliedstaaten stimmte zu, dass die Umsetzung der Gutscheinrichtlinie zumindest teilweise zu **Mehrwertsteuervorschriften** geführt hat, **die für die Behandlung grenzüberschreitender Situationen geeignet sind.** Die **Hälfte der Mitgliedstaaten verfügte** diesbezüglich **nicht über genügend Informationen.**

Diesbezüglich nannte nur eine Minderheit der Mitgliedstaaten in ihren Antworten auf die frei zu beantwortenden Fragen der Umfrage die Unterscheidung zwischen Gutscheinen und anderen neuen Instrumenten (wie Token oder Game Keys) und den grenzüberschreitenden Handel mit Gutscheinen als mögliche Problemquellen. Wie bereits erwähnt, laufen im Mehrwertsteuerausschuss Diskussionen über die Unterscheidung zwischen verschiedenen Instrumenten, während hinsichtlich des grenzüberschreitenden Handels mit Gutscheinen kürzlich ein Urteil des EuGH[35] erging.

Kohärenz

Die Analyse hat ergeben, dass die Mehrwertsteuervorschriften für Gutscheine **mit den Grundsätzen des Mehrwertsteuersystems im Einklang** stehen.

Wie bereits erwähnt, bestand eines der Ziele der Gutscheinrichtlinie darin, eine Kohärenz mit den Grundsätzen einer allgemeinen, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionalen Verbrauchsteuer sicherzustellen.

Dies wird für Einzweck-Gutscheine durch die Vorschrift[36] gewährleistet, dass jede **Übertragung eines Einzweck-Gutscheins** als Lieferung der Gegenstände oder Erbringung der Dienstleistungen, die dem Gutschein zugrunde liegen, anzusehen ist, während die tatsächliche Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen als Gegenleistung für den Einzweck-Gutschein nicht als eigenständiger Umsatz angesehen wird. Diese Vorschrift gilt, da für diese Gutscheine der Ort der Lieferung und die für die zugrunde liegenden Gegenstände oder Dienstleistungen geschuldete Mehrwertsteuer zum Zeitpunkt der Ausstellung bekannt sind. Dies steht auch im Einklang mit der Rechtsfiktion in Artikel 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie, wonach davon auszugehen ist, dass ein an der Erbringung einer Dienstleistung beteiligter Steuerpflichtiger die betreffenden Dienstleistungen erhalten und erbracht hat, wenn er im eigenen Namen, aber für Rechnung eines Dritten handelt. Gemäß Artikel 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist die Steuerbemessungsgrundlage eines Einzweck-Gutscheins der volle Preis, der für diesen Einzweck-Gutschein (einschließlich Vermittlungsdienstleistungen) erzielt wird.

---

33 Der betreffende Mitgliedstaat antwortete mit „überhaupt nicht".
34 Zwei Mitgliedstaaten antworteten mit „überhaupt nicht".
35 EuGH-Urteil vom 18. April 2024, Finanzamt O (Bons à usage unique), C-68/23, EU:C:2024:342.
36 Artikel 30b Absatz 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

Die Kohärenz mit dem Mehrwertsteuersystem wird auch durch **die für Mehrzweck-Gutscheine geltende Vorschrift**[37] gewährleistet, wonach die Mehrwertsteuer auf die zugrunde liegenden Gegenstände und Dienstleistungen erst zum Zeitpunkt der Einlösung erhoben wird. Dies ist der Fall, weil bei Mehrzweck-Gutscheinen gewartet werden muss, bis die Gegenstände tatsächlich geliefert bzw. die Dienstleistungen erbracht werden, um Kenntnis über die geschuldete Mehrwertsteuer zu erhalten. Dadurch wird sichergestellt, dass der Umsatz unabhängig davon, ob die Gegenstände oder Dienstleistungen mittels eines Gutscheins geliefert bzw. erbracht werden, steuerlich gleich behandelt wird. Die Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage nach der besonderen Vorschrift des Artikels 73a der Mehrwertsteuerrichtlinie gewährleistet auch die Kohärenz mit dem Mehrwertsteuergrundsatz, wonach die Steuerbemessungsgrundlage für die von den Steuerbehörden zu erhebende Mehrwertsteuer die vom Endverbraucher tatsächlich gezahlte Gegenleistung nicht überschreiten darf.[38] Aus diesem Grund entspricht die Steuerbemessungsgrundlage der gezahlten Gegenleistung, sofern bekannt, oder sonst dem Geldwert, der auf dem Mehrzweck-Gutschein oder in den zugehörigen Unterlagen angegeben ist, abzüglich der Mehrwertsteuer auf die gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen.

Erfolgt die **Übertragung eines Mehrzweck-Gutscheins** durch einen anderen Steuerpflichtigen als dem tatsächlichen Lieferer der Gegenstände oder tatsächlichen Erbringer der Dienstleistungen, so ist auf jede Vertriebs- oder Absatzförderungsdienstleistung entlang der Vertriebskette Mehrwertsteuer zu erheben. Dies steht auch im Einklang mit dem Mehrwertsteuersystem, das sicherstellt, dass alle steuerbaren Umsätze im Zusammenhang mit einem Mehrzweck-Gutschein – sein Vertrieb und die Lieferung der zugrunde liegenden Gegenstände bzw. Erbringung der zugrunde liegenden Dienstleistungen – umfassend, neutral und transparent besteuert werden. Die Steuerbemessungsgrundlage für diese Dienstleistungen ist gemäß Artikel 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu bestimmen.

Die Kohärenz mit dem Mehrwertsteuersystem ist auch dann gewährleistet, wenn, wie vom Mehrwertsteuerausschuss vereinbart, i) die Bestimmungen der **Mehrwertsteuer-Sonderregelungen**, wie sie für Kleinunternehmen, Reisebüros oder Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlerstücke und Antiquitäten gelten, als Ausnahmen von den allgemeinen Mehrwertsteuervorschriften Vorrang vor der Anwendung der Vorschriften über Gutscheine und anderer allgemeiner Vorschriften haben, wenn eine dieser Vorschriften der korrekten Anwendung und den Zielen der Sonderregelung zuwiderlaufen würde, und ii) sich die Art eines Gutscheins nicht dadurch ändert, dass die Person, die den Gutschein ausstellt oder überträgt, die Voraussetzungen für die Anwendung einer Sonderregelung erfüllt.

Was die Wechselwirkung zwischen den Mehrwertsteuervorschriften für Gutscheine **und anderen politischen Initiativen** betrifft, so wurde im ursprünglichen Vorschlag der Kommission zur mehrwertsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen klargestellt, dass „[e]in Zahlungsdienst im Sinne der Richtlinie 2007/64/EG[39] nicht als Gutschein [gilt]. Obwohl diese Bestimmung bei der Annahme der Vorschriften im Rat ausgeklammert wurde, einigte man sich

[37] Artikel 30b Absatz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie.
[38] Urteil des Gerichtshofs vom 24. Oktober 1996, Elida Gibbs, C-317/94, ECLI:EU:C:1996:400, Rn. 19.
[39] Aufgehoben und ersetzt durch die Richtlinie 2015/2366 (Zahlungsdiensterichtlinie – PSD2).

im Nachgang zu zwei Arbeitsunterlagen[40] auf Leitlinien des Mehrwertsteuerausschusses, wonach „ein **Gutschein** nicht als Zahlungsinstrument angesehen werden kann, da es sich um ein Instrument handelt, das die Gegenleistung für die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen darstellt, die darin eingebettet sind, und **nicht ein Instrument, das eine Übertragung von Geldern bewirkt**". Der Inhaber eines Gutscheins ist nämlich berechtigt, aus den Gegenständen oder Dienstleistungen bei Einlösung des Gutscheins, den der Lieferer als Gegenleistung annehmen muss, einen Nutzen zu ziehen. Diese Schlussfolgerungen wurden vom Mehrwertsteuerausschuss unter anderem auf der Grundlage der Definition des Begriffs „**Zahlungsinstrument**" in der Zahlungsdiensterichtlinie (PSD2)[41] getroffen, d. h. ein oder mehrere personalisierte(s) Gerät(e) bzw. personalisierte Verfahren, das bzw. die zwischen dem Zahlungsdienstnutzer und dem Zahlungsdienstleister vereinbart wurde(n) und **zur Erteilung eines Zahlungsauftrags verwendet wird/werden**.

EU-Mehrwert

Wie bereits erwähnt, zielt die Gutscheinrichtlinie darauf ab, die Vorschriften für die mehrwertsteuerliche Behandlung von Gutscheinen zu präzisieren und zu harmonisieren; vor dieser Richtlinie hatten die Mitgliedstaaten unkoordinierte Lösungen entwickelt, was das Risiko von Doppel- oder Nichtbesteuerung, Steuerumgehung und Hemmnissen für Unternehmensinnovationen mit sich brachte.

Die Probleme, die mit der Gutscheinrichtlinie angegangen wurden, haben eine Binnenmarktdimension, da die fehlende EU-weite einheitliche mehrwertsteuerliche Behandlung von Gutscheinen zu Verzerrungen führen könnte, die das gemeinsame Mehrwertsteuersystem der EU verhindern soll, indem es das reibungslose Funktionieren des Marktes gewährleistet. Diese Probleme hätten von den Mitgliedstaaten allein nicht gelöst werden können. **Vor diesem Hintergrund wurde durch die derzeitigen Vorschriften ein EU-Mehrwert gewährleistet.**

In den Antworten auf die Umfrage wurden diesbezüglich jedoch keine klaren Ansichten geäußert. **Fast die Hälfte**[42] der Mitgliedstaaten stimmte zu, dass die Mehrwertsteuervorschriften für Gutscheine **der Steuer-/Zollverwaltung zumindest teilweise Vorteile erbracht haben**, obgleich fast die Hälfte der Mitgliedstaaten nicht über genügend Informationen dazu verfügte.

Die Mehrheit der Mitgliedstaaten verfügte nicht über genügend Informationen darüber, ob die Mehrwertsteuervorschriften für Gutscheine **dem Sektor Vorteile verschaffen**. Ebenso verfügte die überwiegende Mehrheit/fast alle Mitgliedstaaten nicht über genügend

---

[40] 114. Sitzung des Mehrwertsteuerausschusses, Arbeitsunterlage Nr. 983, Fragen im Anschluss an die Umsetzung der Gutscheinrichtlinie (taxud.c.1(2019)7743273), 116. Sitzung des Mehrwertsteuerausschusses, Arbeitsunterlage Nr. 993, Fragen nach Umsetzung der Gutscheinrichtlinie – weitere Analyse (taxud.c.1(2020)1245810).

[41] Richtlinie (EU) 2015/2366 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 25. November 2015 über Zahlungsdienste im Binnenmarkt, zur Änderung der Richtlinien 2002/65/EG, 2009/110/EG und 2013/36/EU und der Verordnung (EU) Nr. 1093/2010 sowie zur Aufhebung der Richtlinie 2007/64/EG (ABl. L 337 vom 23.12.2015, S. 35).

[42] Drei Mitgliedstaaten antworteten mit „überhaupt nicht".

Informationen darüber, ob diese Vorschriften zu einer Zunahme des **inländischen oder grenzüberschreitenden Gutscheinhandels** führten.

4.2 Bewertung spezifischer Themen

Abgesehen von der allgemeinen Beurteilung der Anwendung der Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie in Bezug auf die mehrwertsteuerliche Behandlung von Gutscheinen wurde insbesondere die Definition von Gutscheinen, die Mehrwertsteuervorschriften bezüglich der Besteuerung von Gutscheinen in der Vertriebskette sowie das Thema nicht eingelöster Gutscheine gesondert geprüft.

Wie aus der Umfrage hervorgeht, gingen **allgemein positive Rückmeldungen** zu den Bestimmungen über **die Definition** von Gutscheinen und ihre **Übertragung** ein.

Die Mehrheit der Mitgliedstaaten stimmte zu bzw. stimmte voll und ganz zu, dass die Bestimmungen über die allgemeine Definition eines Gutscheins, über die Definition von Einzweck-Gutscheinen und deren Unterscheidung von Mehrzweck-Gutscheinen und über die Übertragung von Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen i) **klar und einfach anwendbar sind** und es den nationalen Behörden ermöglichen, Steuerpflichtigen in individuellen Situationen klare Leitlinien an die Hand zu geben, und ii) **für Steuerpflichtige klar sind**, sodass sie ihren Verpflichtungen nachkommen können.[43] Die Mehrheit der Mitgliedstaaten stimmte auch darin überein, dass diese Bestimmungen den nationalen Behörden ermöglichten, **die geltenden Vorschriften durchzusetzen**.

In Bezug auf den **Vertrieb von Mehrzweck-Gutscheinen**, für den es in der Gutscheinrichtlinie keine spezifische Bestimmung gibt, **stimmte die Mehrheit der Mitgliedstaaten darin überein**, dass es sich bei dem Vertrieb durch einen anderen Steuerpflichtigen als dem Aussteller des Gutscheins um eine Dienstleistung im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie handelt und dass die Steuerbemessungsgrundlage einer solchen Vertriebsdienstleistung der Differenz zwischen dem Nennwert des Gutscheins und dem gezahlten Kaufpreis abzüglich des Betrags der auf die erbrachte Vertriebsdienstleistung entfallenden Mehrwertsteuer entspricht. In Bezug auf „**Rabattgutscheine**“, zu denen die Gutscheinrichtlinie ebenfalls keine spezifische Regelung enthält, **verfügte die Hälfte/die Mehrheit der Mitgliedstaaten nicht über genügend Informationen**, um sich zu der Frage zu äußern, ob deren Vertrieb durch einen anderen Steuerpflichtigen als den Aussteller des Gutscheins die Erbringung einer Einlösungsdienstleistung darstellt, wenn der Steuerpflichtige, der die Gegenstände liefert oder die Dienstleistungen erbringt, auf die sich der Gutschein bezieht, eine Gegenleistung vom Aussteller erhält[44] und welche Steuerbemessungsgrundlage für diese Vertriebsdienstleistung besteht.

In Bezug auf **nicht eingelöste Gutscheine**, für die es in der Gutscheinrichtlinie ebenfalls keine spezifische Bestimmung gibt, sind die Mitgliedstaaten hinsichtlich der Frage, welche

[43] Mit einer Ausnahme. Nicht die Mehrheit, aber fast die Hälfte der Mitgliedstaaten stimmte zu, dass die Bestimmungen über den „fiktiven Lieferer“ im Zusammenhang mit der Übertragung eines Einzweck-Gutscheins im Hinblick auf die Erfüllung der Verpflichtungen von Steuerpflichtigen klar sind, wenn diese die Lieferer von Gegenständen bzw. Erbringer von Dienstleistungen aber nicht die Steuerpflichtigen sind und den Einzweck-Gutschein im eigenen Namen ausgestellt haben.

[44] Zehn Mitgliedstaaten gaben als Antwort jedoch „ja“ an.

spezifischen **Leitlinien** für deren mehrwertsteuerliche Behandlung bereitgestellt wurden, geteilter Meinung.

In ihren Antworten auf die frei zu beantwortenden Fragen der Umfrage (der zusammenfassende Bericht ist dem Anhang zu entnehmen) **nannte nur eine Minderheit der Mitgliedstaaten spezifische Probleme** bei der Anwendung der geltenden Vorschriften. Die wichtigsten Probleme, die benannt wurden, betrafen Fragen, **die bereits im Mehrwertsteuerausschuss erörtert werden**, beispielsweise die Einstufung eines Instruments als Gutschein und anschließend, sobald die Existenz eines Gutscheins festgestellt wurde, die Unterscheidung zwischen Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen. Andere Fragen **betrafen die Anwendung der derzeitigen Vorschriften,** wie den grenzüberschreitenden Handel mit Gutscheinen (der kürzlich Gegenstand eines Urteils des EuGH war) und die Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage, insbesondere für die Einlösung von Mehrfach-Gutscheinen und damit zusammenhängende Vertriebsdienstleistungen, oder im Zusammenhang mit nicht regulierten Aspekten der Rechtsvorschriften, wie dem Umgang mit nicht eingelösten Gutscheinen. Nachstehend finden Sie eine Zusammenfassung der wichtigsten Vorschläge.

<u>Definition und Einstufung von Gutscheinen</u>

- **Die grenzüberschreitende Einlösung und der Vertrieb von Gutscheinen** wurden von sieben Mitgliedstaaten angesprochen. Fünf Mitgliedstaaten wiesen auf das Problem der Einstufung eines Gutscheins als Einzweck-Gutschein bei grenzüberschreitenden Umsätzen hin (in Bezug auf die Schwierigkeit, zwischen Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen zu unterscheiden, wurde die Rechtssache Finanzamt O (Bons à usage unique) genannt). Zwei dieser Mitgliedstaaten erwähnten die Frage einer gesetzlichen Änderung des Steuersatzes oder einer Änderung des Ortes der Lieferung nach der Ausstellung eines Einzweck-Gutscheins. Ein anderer Mitgliedstaat fragte sich, ob die Einstufung eines Gutscheins als Einzweck-Gutschein dadurch beeinträchtigt werden könnte, dass in einer Vertriebskette Margen erhoben werden, wodurch sich die Steuerbemessungsgrundlage ändert. Schließlich erinnerten zwei Mitgliedstaaten an die Bedeutung der richtigen Einstufung des Instruments im Zusammenhang mit seiner Übertragung und an die Komplexität, mit der die Steuerpflichtigen konfrontiert sind, wenn es sich um Einzweck-Gutscheine handelt, die Teil einer Lieferkette sind.

- Die Einstufung von **City Cards** wurde von sechs Mitgliedstaaten angesprochen (dies geschah jedoch vorwiegend bevor man sich im Rahmen des Mehrwertsteuerausschusses auf eine Reihe von Leitlinien[45] zu damit zusammenhängenden Fragen geeinigt hatte – Abschnitt 3). Zwei Mitgliedstaaten zufolge hat die Rechtssache DSAB Destination Stockholm neue Fragen darüber aufgeworfen, was unter einem Gutschein zu verstehen ist. Einem anderen Mitgliedstaat zufolge sollte ein Instrument, das nur einen Pauschalvertrag darstellt (unbeschränkte Nutzung einer Dienstleistung in einem bestimmten Zeitraum), kein Gutschein sein. Ein Mitgliedstaat verwies auf die City Cards betreffenden Diskussionen im Mehrwertsteuerausschuss, die in Bezug auf Schwierigkeiten bei den geltenden Vorschriften für die Übertragung von Mehrzweck-Gutscheinen stattfanden. Zwei Mitgliedstaaten wiesen auf die Schwierigkeit hin, bei City Cards zwischen Einzweck- und Mehrzweck-

[45] Auf der 122. Sitzung vereinbarte Leitlinien, Arbeitsunterlage Nr. 1074, Dokument C, taxud.c.1(2024)438498.

Gutscheinen zu unterscheiden (einer auch auf die schwierige Unterscheidung der Erbringung von Dienstleistungen).

- Die Einstufung von **Token** wurde von fünf Mitgliedstaaten thematisiert. Diesbezüglich vertrat der Mehrwertsteuerausschuss in seinen Leitlinien die Auffassung, dass Token grundsätzlich nicht als Gutscheine im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie anzusehen sind, obwohl bei der Prüfung, ob ein Token als Gutschein anzusehen ist, ein Einzelfallansatz angebracht ist. In der Umfrage wiesen zwei Mitgliedstaaten darauf hin, dass ein Einzelfallansatz zu einer nicht harmonisierten Anwendung der Vorschriften führen kann und keine Rechtssicherheit gewährleistet; drei Mitgliedstaaten nannten Token/Game Keys, Spiel-Aktivierungscodes, die von elektronischen Plattformen verkauft werden, sowie „ICO[46]-Service-Token“ im Zusammenhang mit Schwierigkeiten bei der Einstufung von Gutscheinen und der Unterscheidung zwischen Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen.

- Von fünf Mitgliedstaaten wurden **Rabattkarten** genannt. Einem dieser Mitgliedstaaten zufolge sollte eine Karte, die nicht zum Empfang bestimmter Gegenstände oder Dienstleistungen berechtigt, sondern nur die Möglichkeit bietet, einen Rabatt zu erhalten, nicht als Gutschein gelten. Ein anderer Mitgliedstaat stieß auf Schwierigkeiten bei der Einstufung von Vielzweck-Instrumenten hin, die sowohl als Gutscheine als auch als Rabattkarten fungieren. Drei Mitgliedstaaten fanden es schwierig, zwischen Gutscheinen und Rabattkarten zu unterscheiden.

- Von vier Mitgliedstaaten wurden **Vorauszahlungen** genannt. Ein Mitgliedstaat sprach die Frage der Einstufung von Vorauszahlungen als Einzweck-Gutscheine, Mehrzweck-Gutscheine oder Dienstleistungen an. Ein anderer wollte wissen, ob ein Nachweis der Vorauszahlung einen Gutschein darstellen könne. Ein dritter Mitgliedstaat legte das Beispiel einer Reservierung mit Vorauszahlung vor, die bis zu einem Monat vor Beginn eines Aufenthalts geändert werden kann, und wollte wissen, ob dies einen Mehrzweck-Gutschein darstellen könnte. Schließlich wies ein Mitgliedstaat darauf hin, dass bei der Übertragung eines Einzweck-Gutscheins die Zahlung zu Unrecht als Vorauszahlung für die Lieferung behandelt werden könne.

- Die Einstufung von **Zahlungsinstrumenten** wurde von vier Mitgliedstaaten angesprochen. Wie bereits erwähnt, wurden nach zwei Arbeitsunterlagen[47] und Diskussionen im Mehrwertsteuerausschuss Leitlinien vereinbart, wonach ein Gutschein nicht als Zahlungsinstrument angesehen werden kann. In der Umfrage wiesen drei Mitgliedstaaten auf die schwierige Unterscheidung zwischen Gutscheinen und Zahlungsinstrumenten hin, während ein Mitgliedstaat das Beispiel für „Punkte innerhalb eines Tauschhandelssystems“ und die Frage, ob die Punkte als Zahlungsinstrumente oder Gutscheine betrachtet werden sollten, anführte.

- Drei Mitgliedstaaten erwähnten **Geschenkkarten, Rubbelkarten und Prepaid-Gutscheine**, insbesondere im Hinblick auf die Schwierigkeiten bei der Einstufung von Geschenkkarten (einschließlich solcher, die sich aus früheren Einkäufen ergeben), Prepaid-

[46] ICO steht für Initial Coin Offering.

[47] Arbeitsunterlage Nr. 983, Fragen im Anschluss an die Umsetzung der Gutscheinrichtlinie (taxud.c.1(2019)7743273) und Arbeitsunterlage Nr. 993, Fragen nach Umsetzung der Gutscheinrichtlinie – weitere Analyse (taxud.c.1(2020)1245810).

Karten, die von „Teleoperatoren“ ausgegeben wurden, Prepaid-Tankkarten, Rubbelkarten und Gutscheine, die zur kostenlosen Abholung von Waren berechtigen.

- Die Einstufung von **Fahrscheinen** wurde von zwei Mitgliedstaaten insbesondere im Zusammenhang mit Erwägungsgrund 5 der Gutscheinrichtlinie angesprochen, in dem klargestellt wird, dass die Bestimmungen über Gutscheine keine Änderung der mehrwertsteuerlichen Behandlung von Fahrkarten, Eintrittskarten in Kinos und Museen, Briefmarken oder Ähnliches zur Folge haben.

- Das Verhältnis zu **Sonderregelungen und Steuerbefreiungen** wurde von zwei Mitgliedstaaten angesprochen, insbesondere hinsichtlich der Frage, ob sich durch das Vorhandensein eines steuerbefreiten kleinen und mittleren Unternehmens (KMU) in der Lieferkette oder, im Gegensatz dazu, eines Steuerpflichtigen, der nicht über die persönliche Qualifikation für eine Mehrwertsteuerbefreiung verfügt (z. B. medizinische Dienstleistungen), die Art eines Gutscheins ändert; eine weitere Frage betraf die Einstufung eines Gutscheins als Einzweck-Gutschein, wenn eine mögliche Steuerbefreiung für Nicht-EU-Reisende gilt.

Mehrwertsteuervorschriften für die Besteuerung von Gutscheinen in der Vertriebskette:

Übertragung von Einzweck-Gutscheinen

- **Übertragung im eigenen Namen.** Drei Mitgliedstaaten wiesen auf Probleme bei der Feststellung hin, ob ein Steuerpflichtiger in einer Vertriebskette im eigenen Namen handelt.

- Die **Übertragung im Namen eines anderen Steuerpflichtigen** wurde von vier Mitgliedstaaten erwähnt, einschließlich der Schwierigkeiten im Zusammenhang mit den steuerlichen Verpflichtungen im Mitgliedstaat der Einlösung des Gutscheins, bei der Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage der erbrachten Dienstleistung (und wem die Gebühren in Rechnung zu stellen sind) sowie bei der Bestimmung des Zeitpunkts der Erbringung.

- **Das Verhältnis zu Sonderregelungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines Einzweck-Gutscheins** wurde von zwei Mitgliedstaaten im Zusammenhang mit der Frage erwähnt, ob die Lieferung eines Einzweck-Gutscheins besteuert werden muss, wenn der Aussteller und/oder der Einlöser im Rahmen der KMU-Regelung von der Steuer befreit ist; auch wurde das Problem des fehlenden Vorsteuerabzugs im Falle eines steuerbefreiten KMU in der Vertriebskette genannt.

- **Die Regelung des fiktiven Lieferers im Zusammenhang mit der Übertragung eines Einzweck-Gutscheins** wurde von zwei Mitgliedstaaten im Hinblick auf die Herausforderungen bei der Anwendung dieser Vorschrift und die unterschiedlichen Auslegungen der Steuerverwaltungen in Bezug auf die Steuerbemessungsgrundlage der vom fiktiven Lieferer bewirkten Lieferung und die sich daraus ergebenden Verpflichtungen zur Rechnungsstellung erwähnt.

Vertrieb von Mehrzweck-Gutscheinen

- **Die Steuerbemessungsgrundlage für Vertriebsdienstleistungen** wurde von sechs Mitgliedstaaten angesprochen, wobei sie insbesondere darauf hinwiesen, dass es schwierig

sei, die Steuerbemessungsgrundlage zu berechnen, wenn die Gegenleistung nicht getrennt in Rechnung gestellt wird oder wenn der Gutschein entlang der Lieferkette zu einem Preis unter seinem Nennwert vertrieben wird. Ferner wurde klargestellt, dass die Regel über die Differenz zwischen dem Nennwert und dem gezahlten Kaufpreis abzüglich des Betrags der auf die erbrachte Vertriebsdienstleistung entfallenden Mehrwertsteuer Anwendung findet, wenn für die Dienstleistung kein gesondertes Entgelt vereinbart wurde.

- **Die Unterscheidung zwischen verschiedenen Leistungen** wurde von drei Mitgliedstaaten zur Sprache gebracht, wobei sie insbesondere die Schwierigkeit ansprachen, zwischen der Lieferung eines Mehrzweck-Gutscheins an sich und der für Rechnung eines anderen Steuerpflichtigen erbrachten Vertriebsdienstleistung zu unterscheiden.

- Das **Handeln im Namen eines Anderen** war ein Thema, das von zwei Mitgliedstaaten insbesondere im Hinblick auf die Frage genannt wurde, für wen die Dienstleistungen in einer Vertriebskette mit mehreren Vermittlern erbracht werden.

- **Die Verpflichtungen zur Rechnungsstellung** wurden von zwei Mitgliedstaaten genannt.

Die Steuerbemessungsgrundlage bei der Einlösung von Mehrzweck-Gutscheinen

Auf die Fragen mit Antwortmöglichkeiten in der Umfrage **stimmten die meisten Mitgliedstaaten der Aussage voll zu, dass die Bestimmungen über die Steuerbemessungsgrundlage für die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Mehrzweck-Gutschein klar und leicht anzuwenden sind** und den nationalen Behörden ermöglichen, Steuerpflichtigen in individuellen Situationen klare Leitlinien an die Hand zu geben. Beinahe die Hälfte der Mitgliedstaaten stimmte auch darin überein, dass diese Bestimmungen für Steuerpflichtige klar sind, sodass sie ihren Verpflichtungen nachkommen können, und dass diese Bestimmungen den nationalen Behörden ermöglichen, die geltenden Vorschriften durchzusetzen.

Im Zusammenhang mit den frei zu beantwortenden Fragen der Umfrage **äußerten sich elf Mitgliedstaaten zu diesem Thema** und wiesen auf die Schwierigkeiten bei der Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage hin, insbesondere bei City Cards oder Mehrzweck-Gutscheinen, die sich auf mehrere Gegenstände bzw. Dienstleistungen beziehen; ferner erwähnten sie auch die Schwierigkeit, bei jeder teilweisen Verwendung des Gutscheins einen Abzug von der Steuerbemessungsgrundlage vorzunehmen, und das Problem von Gutscheinen ohne Geldwert, wenn die gezahlte Gegenleistung unbekannt ist. Es wurden Zweifel geäußert, auf wen sich die „für den Gutschein gezahlte Gegenleistung“ bezieht (d. h. auf den Preis, den der Kunde an den letzten Vertreiber oder der Aussteller an den Lieferanten gezahlt hat). Schließlich wurde darauf hingewiesen, dass ein Widerspruch zur Grundregel der Besteuerungsgrundlage entstehen kann, wenn die Vorschriften für Mehrzweck-Gutscheine dazu führen, dass ein anderer Betrag besteuert wird als der Betrag, den der Lieferer tatsächlich vom Aussteller des Gutscheins erhalten hat.

Nicht eingelöste Gutscheine

Sechs Mitgliedstaaten wiesen auf Probleme im Zusammenhang mit nicht eingelösten Gutscheinen hin, insbesondere in Bezug auf die Frage, ob die einbehaltene und nicht erstattete Gegenleistung besteuert werden muss oder nicht, und ihre mögliche Einstufung als Gegenleistung für eine Vertriebs-/Absatzförderungsdienstleistung oder eine

„Verfügbarkeitsdienstleistung“ durch den Leistenden an den Inhaber des Mehrzweck-Gutscheins. Es wurde auch darauf hingewiesen, dass eine fehlende Regulierung die Ausstellung von Mehrzweck-Gutscheinen anstelle von Einzweck-Gutscheinen in der Absicht begünstigen könnte, die Entstehung des Mehrwertsteueranspruchs zu verzögern und die Zahlung im Falle einer nicht erfolgten Einlösung zu vermeiden.

5. SCHLUSSFOLGERUNGEN

Seit dem 1. Januar 2019 gelten in der EU gemeinsame Mehrwertsteuervorschriften für Gutscheine. In diesem Bericht wurden gemäß Artikel 410b der Mehrwertsteuerrichtlinie deren Leistung und Anwendung durch die Mitgliedstaaten in den vier Jahren seit der Einführung der Vorschriften (zwischen 2019 und 2022) bewertet.

Ursprünglich hatte die Kommission einen Vorschlag mit dem Ziel vorgelegt, die geltenden Mehrwertsteuervorschriften für Gutscheine zu präzisieren und zu harmonisieren, da die Mitgliedstaaten vor dieser Richtlinie unkoordinierte Lösungen entwickelt hatten, was das Risiko von Doppel- oder Nichtbesteuerung mit sich brachte. Einige der im ursprünglichen Vorschlag der Kommission vorgesehenen Bestimmungen wurden schließlich vom Rat nicht angenommen, sodass bestimmte spezifische Fragen (z. B. Zahlungsdienste) in den geltenden Vorschriften nicht behandelt wurden.[48] In den letzten Jahren hat der Mehrwertsteuerausschuss jedoch zu einer einheitlicheren Anwendung der neuen Bestimmungen beigetragen; er hat fünf Arbeitsunterlagen erörtert und mit der Mehrheit der Mitgliedstaaten zwei Leitlinienpakete zu Gutscheinen und ihr Verhältnis zu Zahlungsinstrumenten, Token, Mehrwertsteuer-Sonderregelungen und City Cards vereinbart, wodurch auch einige Aspekte abgedeckt wurden, die in den vom Rat angenommenen Vorschriften nicht berücksichtigt worden waren.[49]

Was die Umsetzung der Vorschriften durch die Mitgliedstaaten in den ersten vier Jahren betrifft, so wurden bei den Konformitätskontrollen im Hinblick auf die formale Umsetzung keine größeren Probleme festgestellt und es wurden keine Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet. Der EuGH hat bisher nur zwei Urteile zu den durch die Gutscheinrichtlinie eingeführten neuen Vorschriften (City Cards und den grenzüberschreitenden Vertrieb eines Gutscheins betreffend) erlassen.[50]

Die Ergebnisse der vom 27. März bis 9. Juni 2023 durchgeführten Umfrage zeigen, dass die **Mitgliedstaaten** angesichts des kurzen Zeitraums, in dem die Mehrwertsteuervorschriften für Gutscheine angewendet wurden, **nicht genügend Zeit hatten**, um Nachweise zu sammeln, Prüfungen durchzuführen und ein endgültiges Urteil über die allgemeine Leistung der Mehrwertsteuervorschriften für Gutscheine zu formulieren.

Soweit jedoch Informationen verfügbar waren, bestätigten die Mitgliedstaaten, dass **die gemeinsamen EU-Vorschriften über Gutscheine der Fragmentierung und Komplexität der Anwendung der Mehrwertsteuer auf verschiedene Geschäftsmodelle weitgehend entgegengewirkt haben, was zu einfacheren Vorschriften und einer einheitlicheren Anwendung in der gesamten EU geführt hat.** Insbesondere die Mehrwertsteuervorschriften für Gutscheine erreichen ihre Ziele, indem sie einheitlichere Anforderungen und eine

[48] Abschnitt 2.
[49] Abschnitt 3.
[50] Abschnitt 3.

einfachere Einhaltung gewährleisten. Sie werden auch als überwiegend relevant erachtet, sofern den Mitgliedstaaten Informationen zur Verfügung stehen, da die Vorschriften an verschiedene Geschäftsmodelle angepasst sind und für den Umgang mit neuen und künftigen Modellen sowie für grenzüberschreitende Situationen geeignet sind. Es wurde auch nachgewiesen, dass Vorschriften für Gutscheine, wie sie in diesem Bericht analysiert werden, ebenfalls im Einklang mit dem allgemeinen Mehrwertsteuersystem stehen. Schließlich gewährleisten diese Vorschriften einen EU-Mehrwert, indem sie Probleme der einheitlichen Anwendung und der Doppel- oder Nichtbesteuerung in der gesamten EU angehen.[51]

Was die Bewertung spezifischer Vorschriften betrifft, so **werden die Bestimmungen über die allgemeine Definition eines Gutscheins, über die Definition von Einzweck-Gutscheinen und deren Unterscheidung von Mehrzweck-Gutscheinen sowie über die Übertragung von Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen** für die nationalen Behörden **zumeist als klar und leicht anzuwenden angesehen**, da sie es ihnen ermöglichen, klare Leitlinien bereitzustellen und die geltenden Vorschriften durchzusetzen; auch werden sie als klar für Steuerpflichtige angesehen, sodass diese ihren Verpflichtungen nachkommen können.

Nur eine Minderheit der Mitgliedstaaten nannte bei den frei zu beantwortenden Fragen der Umfrage **Probleme bei der Anwendung der Mehrwertsteuervorschriften für Gutscheine**. In Bezug auf die Definition von Gutscheinen, ihre Vertriebskette und nicht eingelöste Gutscheine, die im Mittelpunkt dieses Berichts standen, betrafen die am häufigsten genannten Fragestellungen die Unterscheidung zwischen Gutscheinen und anderen Arten von Instrumenten (z. B. Token) sowie zwischen Mehrzweck- und Einzweck-Gutscheinen, insbesondere im Zusammenhang mit grenzüberschreitendem Handel oder City Cards. Andere Fragestellungen betreffen die Quantifizierung der Steuerbemessungsgrundlage für Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Vertrieb von Mehrzweck-Gutscheinen und deren Einlösung sowie die Behandlung von nicht eingelösten Gutscheinen.[52] Diese Probleme **betrafen hauptsächlich Aspekte der Anwendung der derzeitigen Vorschriften** und nicht neue Gesetzgebungsaspekte, die behandelt werden müssen; diese Fragestellungen waren **größtenteils schon Gegenstand früherer/laufender Erörterungen** im Mehrwertsteuerausschuss (und eines kürzlich ergangenen Urteils des EuGH), das erheblich zu einer einheitlicheren Anwendung der Vorschriften beigetragen hat.

Der vorliegende Bericht zeigt daher, dass die Ziele der Gutscheinrichtlinie größtenteils erreicht wurden, während einige spezifische Fragen der Anwendung noch angegangen werden müssen. Vor allem aber wird in diesem Bericht hervorgehoben, dass **die meisten Mitgliedstaaten** angesichts der Tatsache, dass nur wenige Jahre vergangen sind, **noch nicht über genügend Informationen verfügen, um die Leistung der Mehrwertsteuervorschriften für Gutscheine angemessen bewerten zu können.** Insbesondere auf die Frage nach der Effizienz der derzeitigen Vorschriften in Bezug auf die Verringerung der Verwaltungskosten für Einzweck- oder Mehrzweck-Gutscheine ausstellende oder übertragende Unternehmen sowie für die Steuer- und Zollverwaltungen, die Vorteile für den Sektor, die Zunahme des inländischen und grenzüberschreitenden Handels mit Gutscheinen oder die

[51] Abschnitt 4.1.
[52] Abschnitt 4.2.

Betrugsproblematik war die überwiegende Mehrheit der Mitgliedstaaten aufgrund fehlender Informationen nicht in der Lage, Antworten zu geben.[53]

Angesichts der vorstehenden Ausführungen und angesichts des kurzen Zeitraums, in dem die Mehrwertsteuervorschriften für Gutscheine angewendet wurden, sowie in Anbetracht der begrenzten Daten, die für die Bewertung zur Verfügung stehen, ist die Kommission der Ansicht, dass **ein Vorschlag zur Änderung der geltenden Vorschriften verfrüht wäre.** Darüber hinaus **wäre** angesichts der vorläufigen Ansichten, die größtenteils die Verwirklichung der Hauptziele der Gutscheinrichtlinie bestätigen, **ein Vorschlag ebenfalls unangemessen**. Nur eine Minderheit der Mitgliedstaaten sprach Fragen an, die sich jedoch hauptsächlich auf die Anwendung der Vorschriften in ihrer jetzigen Form bezogen und bereits Gegenstand von Erörterungen im Mehrwertsteuerausschuss waren, während die wenigen Beiträge zu neuen Aspekten, die in den derzeitigen Rechtsvorschriften nicht behandelt wurden, nicht ausreichend eingehend analysiert wurden, um die Grundlage für einen neuen Legislativvorschlag zu bilden. Nach Ansicht der Kommission und laut der Antworten auf die Umfrage sollte der Schwerpunkt stattdessen auf der korrekten und einheitlichen Anwendung der geltenden Vorschriften liegen, und die Arbeit sollte in dem **am besten geeigneten Forum, dem Mehrwertsteuerausschuss,** fortgesetzt werden, dessen Aufgabe es ist, Fragen der Anwendung der Mehrwertsteuervorschriften zu prüfen; ferner wird die Ansicht vertreten, dass sich die Arbeit im Laufe der Jahre zwar nicht zu verbindlichen Entscheidungen für die Mitgliedstaaten geführt hat, aber im Laufe der Jahre einen bedeutenden Beitrag zu einer einheitlicheren Anwendung der Mehrwertsteuerrichtlinie geleistet hat.

[53] Anhang – Zusammenfassender Bericht.

ANHANG – ZUSAMMENFASSENDER BERICHT – FRAGEBOGEN ZUR UMSETZUNG DER GUTSCHEINRICHTLINIE (EU) 2016/1065

Die an die Mitgliedstaaten gerichtete Umfrage lief vom 27. März bis zum 9. Juni 2023. Alle Mitgliedstaaten beantworteten den Fragebogen.

Die Mehrheit der Mitgliedstaaten stimmte Folgendem zu bzw. stimmte voll und ganz zu:

- Die allgemeine Definition eines Gutscheins:
    - ist klar und leicht anzuwenden und ermöglicht es den nationalen Behörden, Steuerpflichtigen in individuellen Situationen klare Leitlinien an die Hand zu geben.

	Antworten	*Anteil*
Stimme voll und ganz zu	2	7,41 %
Stimme zu	17	62,96 %
Weder – noch	4	14,81 %
Stimme nicht zu	4	14,81 %
Stimme überhaupt nicht zu	0	0 %
Keine verfügbaren Informationen	0	0 %
Keine Antwort	0	0 %

    - ist für die Steuerpflichtigen klar, sodass sie ihren Verpflichtungen nachkommen können.

	Antworten	*Anteil*
Stimme voll und ganz zu	0	0 %
Stimme zu	16	59,26 %
Weder – noch	8	29,63 %
Stimme nicht zu	2	7,41 %
Stimme überhaupt nicht zu	0	0 %
Keine verfügbaren Informationen	1	3,7 %
Keine Antwort	0	0 %

- Die Definition von Einzweck-Gutschein:
    - ist klar und leicht anzuwenden und ermöglicht es den nationalen Behörden, Steuerpflichtigen in individuellen Situationen klare Leitlinien an die Hand zu geben.

	Antworten	*Anteil*
Stimme voll und ganz zu	2	7,41 %
Stimme zu	21	77,78 %
Weder – noch	2	7,41 %
Stimme nicht zu	1	3,7 %
Stimme überhaupt nicht zu	0	0 %
Keine verfügbaren Informationen	1	3,7 %
Keine Antwort	0	0 %

- und die Unterscheidung von einem Mehrzweck-Gutschein ist für die Steuerpflichtigen klar, sodass sie ihren Verpflichtungen nachkommen können.

	Antworten	Anteil
Stimme voll und ganz zu	0	0 %
Stimme zu	18	66,67 %
Weder – noch	4	14,81 %
Stimme nicht zu	1	3,7 %
Stimme überhaupt nicht zu	0	0 %
Keine verfügbaren Informationen	4	14,81 %
Keine Antwort	0	0 %

- Die kumulativen Voraussetzungen, dass der Ort der Lieferung und die geschuldete Mehrwertsteuer bekannt sein müssen, erlauben den nationalen Behörden, zu definieren, was ein Einzweck-Gutschein ist, und ihn von einem Mehrzweck-Gutschein zu unterscheiden.

	Antworten	Anteil
Stimme voll und ganz zu	2	7,41 %
Stimme zu	22	81,48 %
Weder – noch	2	7,41 %
Stimme nicht zu	1	3,7 %
Stimme überhaupt nicht zu	0	0 %
Keine verfügbaren Informationen	0	0 %
Keine Antwort	0	0 %

- Die Bestimmung über die Übertragung eines Einzweck-Gutscheins durch Steuerpflichtige, die im eigenen Namen handeln:

    - ist klar und leicht anzuwenden und ermöglicht den nationalen Behörden, den Steuerpflichtigen klare Leitlinien zu den verschiedenen Steuertatbeständen im Einzelfall an die Hand zu geben.

	Antworten	Anteil
Stimme voll und ganz zu	2	7,41 %
Stimme zu	21	77,78 %
Weder – noch	3	11,11 %
Stimme nicht zu	1	3,7 %
Stimme überhaupt nicht zu	0	0 %
Keine verfügbaren Informationen	0	0 %
Keine Antwort	0	0 %

- versetzt die nationalen Behörden in die Lage, die geltenden Vorschriften für die verschiedenen Steuertatbestände in Einzelfällen durchzusetzen.

	Antworten	Anteil
Stimme voll und ganz zu	3	11,11 %
Stimme zu	17	62,96 %
Weder – noch	5	18,52 %
Stimme nicht zu	0	0 %
Stimme überhaupt nicht zu	0	0 %
Keine verfügbaren Informationen	2	7,41 %
Keine Antwort	0	0 %

- sind für im eigenen Namen handelnde Steuerpflichtige klar, sodass sie ihren Verpflichtungen in Bezug auf verschiedene Steuertatbestände nachkommen können.

	Antworten	Anteil
Stimme voll und ganz zu	1	3,7 %
Stimme zu	18	66,67 %
Weder – noch	4	14,81 %
Stimme nicht zu	2	7,41 %
Stimme überhaupt nicht zu	0	0 %
Keine verfügbaren Informationen	2	7,41 %
Keine Antwort	0	0 %

- Die Bestimmung über die Übertragung eines Einzweck-Gutscheins in Fällen, in denen der Lieferer/Dienstleistungserbringer nicht der Steuerpflichtige ist, der den Einzweck-Gutschein im eigenen Namen ausgestellt hat:

  - ist klar und leicht anzuwenden und ermöglicht es den nationalen Behörden, den Steuerpflichtigen klare Leitlinien für die Anwendung der Regel des „fiktiven Lieferers“ in individuellen Situationen an die Hand zu geben.

	Antworten	Anteil
Stimme voll und ganz zu	3	11,11 %
Stimme zu	17	62,96 %
Weder – noch	6	22,22 %
Stimme nicht zu	0	0 %
Stimme überhaupt nicht zu	0	0 %
Keine verfügbaren Informationen	1	3,7 %
Keine Antwort	0	0 %

- ermöglicht es den nationalen Behörden, die Regel des „fiktiven Lieferers“ in individuellen Situationen durchzusetzen.

		Antworten	*Anteil*
Stimme voll und ganz zu		3	11,11 %
Stimme zu		13	48,15 %
Weder – noch		8	29,63 %
Stimme nicht zu		0	0 %
Stimme überhaupt nicht zu		0	0 %
Keine verfügbaren Informationen		3	11,11 %
Keine Antwort		0	0 %

- Die Bestimmung über die Übertragung eines Einzweck-Gutscheins durch einen Steuerpflichtigen, der im Namen eines anderen Steuerpflichtigen handelt:

  - ist klar und leicht anzuwenden und ermöglicht den nationalen Behörden, den Steuerpflichtigen klare Leitlinien zu den verschiedenen Steuertatbeständen im Einzelfall an die Hand zu geben.

		Antworten	*Anteil*
Stimme voll und ganz zu		5	18,52 %
Stimme zu		16	59,26 %
Weder – noch		3	11,11 %
Stimme nicht zu		1	3,7 %
Stimme überhaupt nicht zu		0	0 %
Keine verfügbaren Informationen		2	7,41 %
Keine Antwort		0	0 %

  - versetzt die nationalen Behörden in die Lage, die geltenden Vorschriften für die verschiedenen Steuertatbestände in Einzelfällen durchzusetzen.

		Antworten	*Anteil*
Stimme voll und ganz zu		3	11,11 %
Stimme zu		16	59,26 %
Weder – noch		5	18,52 %
Stimme nicht zu		0	0 %
Stimme überhaupt nicht zu		0	0 %
Keine verfügbaren Informationen		3	11,11 %
Keine Antwort		0	0 %

- sind für Steuerpflichtige, die im Namen eines anderen Steuerpflichtigen handeln, klar, sodass sie ihren Verpflichtungen nachkommen können.

	Antworten	*Anteil*
Stimme voll und ganz zu	1	3,7 %
Stimme zu	16	59,26 %
Weder – noch	6	22,22 %
Stimme nicht zu	1	3,7 %
Stimme überhaupt nicht zu	0	0 %
Keine verfügbaren Informationen	3	11,11 %
Keine Antwort	0	0 %

- Die Bestimmung über die Übertragung eines Mehrzweck-Gutscheins durch Steuerpflichtige, die die Gegenstände tatsächlich übergeben bzw. die Dienstleistungen erbringen, ist klar und leicht anzuwenden und ermöglicht es den nationalen Behörden, diesen Steuerpflichtigen klare Leitlinien an die Hand zu geben, wonach jede Übertragung eines Mehrzweck-Gutscheins vor der tatsächlichen Lieferung der Gegenstände oder Erbringung der Dienstleistungen nicht in den Anwendungsbereich fällt und nur deren Einlösung gegen die tatsächliche Lieferung von Gegenständen/Erbringung von Dienstleistungen der Mehrwertsteuer unterliegt.

	Antworten	*Anteil*
Stimme voll und ganz zu	3	11,11 %
Stimme zu	19	70,37 %
Weder – noch	4	14,81 %
Stimme nicht zu	0	0 %
Stimme überhaupt nicht zu	0	0 %
Keine verfügbaren Informationen	1	3,7 %
Keine Antwort	0	0 %

- Die Bestimmung über die Übertragung eines Mehrzweck-Gutscheins durch andere Steuerpflichtige als den Steuerpflichtigen, der die Gegenstände tatsächlich übergibt bzw. die Dienstleistungen erbringt, ist klar und leicht anzuwenden und ermöglicht es den nationalen Behörden, diesen Steuerpflichtigen klare Leitlinien für das Vorliegen von Dienstleistungen wie Vertriebs- oder Verkaufsförderungsdienstleistungen an die Hand zu geben.

	Antworten	*Anteil*
Stimme voll und ganz zu	2	7,41 %
Stimme zu	16	59,26 %
Weder – noch	6	22,22 %
Stimme nicht zu	2	7,41 %
Stimme überhaupt nicht zu	0	0 %
Keine verfügbaren Informationen	1	3,7 %
Keine Antwort	0	0 %

- Die Bestimmung über die Übertragung eines Mehrzweck-Gutscheins:

- ermöglicht es den nationalen Behörden, die geltenden Vorschriften in individuellen Situationen durchzusetzen.

	Antworten	Anteil
Stimme voll und ganz zu	2	7,41 %
Stimme zu	14	51,85 %
Weder – noch	9	33,33 %
Stimme nicht zu	0	0 %
Stimme überhaupt nicht zu	0	0 %
Keine verfügbaren Informationen	2	7,41 %
Keine Antwort	0	0 %

- sind für Steuerpflichtige klar, sodass sie ihren Verpflichtungen nachkommen können.

	Antworten	Anteil
Stimme voll und ganz zu	1	3,7 %
Stimme zu	17	62,96 %
Weder – noch	4	14,81 %
Stimme nicht zu	2	7,41 %
Stimme überhaupt nicht zu	0	0 %
Keine verfügbaren Informationen	3	11,11 %
Keine Antwort	0	0 %

- Die Primärregel, wonach die Steuerbemessungsgrundlage für die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen in Bezug auf einen Mehrzweck-Gutschein der für den Gutschein gezahlten Gegenleistung entspricht, ist klar und leicht anzuwenden und ermöglicht der Steuerverwaltung, Steuerpflichtigen in Einzelfällen klare Leitlinien an die Hand zu geben.

	Antworten	Anteil
Stimme voll und ganz zu	2	7,41 %
Stimme zu	16	59,26 %
Weder – noch	4	14,81 %
Stimme nicht zu	4	14,81 %
Stimme überhaupt nicht zu	0	0 %
Keine verfügbaren Informationen	1	3,7 %
Keine Antwort	0	0 %

- Die Sekundärregel, wonach die Steuerbemessungsgrundlage für die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen in Bezug auf einen Mehrzweck-Gutschein dem Geldwert entspricht, der auf dem Mehrzweck-Gutschein selbst oder in den zugehörigen Unterlagen angegeben ist, ist klar und leicht anzuwenden

und ermöglicht es der Steuerverwaltung, Steuerpflichtigen in Einzelfällen klare Leitlinien an die Hand zu geben.

	Antworten	Anteil
Stimme voll und ganz zu	2	7,41 %
Stimme zu	14	51,85 %
Weder – noch	7	25,93 %
Stimme nicht zu	2	7,41 %
Stimme überhaupt nicht zu	0	0 %
Keine verfügbaren Informationen	2	7,41 %
Keine Antwort	0	0 %

- Der Vertrieb von Mehrzweck-Gutscheinen durch einen Steuerpflichtigen, der nicht der Aussteller des Gutscheins ist, ist für die Zwecke der Mehrwertsteuerrichtlinie eine Dienstleistung.

	Antworten	Anteil
Ja	23	85,19 %
Nein	2	7,41 %
Keine verfügbaren Informationen	2	7,41 %
Keine Antwort	0	0 %

- Die Besteuerungsgrundlage der Vertriebsdienstleistung für einen Mehrzweck-Gutschein entspricht der Differenz zwischen dem Nennwert des Gutscheins und dem gezahlten Kaufpreis abzüglich des Betrags der auf die erbrachte Vertriebsdienstleistung entfallenden Mehrwertsteuer.

	Antworten	Anteil
Ja	19	70,37 %
Nein	4	14,81 %
Keine verfügbaren Informationen	4	14,81 %
Keine Antwort	0	0 %

17 Mitgliedstaaten stellten spezifische Leitlinien zur Vertriebskette von Mehrzweck-Gutscheinen bereit, meist in Form von Verwaltungsleitlinien.

	Antworten	Anteil
Ja	17	62,96 %
Nein	10	37,04 %
Keine Antwort	0	0 %

	Antworten	Anteil
Rechtsvorschriften	2	7,41 %
Verwaltungsleitlinien	12	44,44 %
Einzelentscheidung	2	7,41 %
Sonstiges	1	3,7 %
Keine Antwort	10	37,04 %

Fast die Hälfte der Mitgliedstaaten stimmte Folgendem zu bzw. stimmte dem voll und ganz zu:

- Die Bestimmungen über den „fiktiven Lieferer“ im Zusammenhang mit der Übertragung eines Einzweck-Gutscheins ist für Steuerpflichtige klar, die Lieferer von Gegenständen bzw. Erbringer von Dienstleistungen, aber nicht die Steuerpflichtigen sind, die den Einzweck-Gutschein im eigenen Namen ausgestellt haben, sodass sie ihren Verpflichtungen nachkommen können.

	Antworten	*Anteil*
Stimme voll und ganz zu	2	7,41 %
Stimme zu	11	40,74 %
Weder – noch	7	25,93 %
Stimme nicht zu	0	0 %
Stimme überhaupt nicht zu	0	0 %
Keine verfügbaren Informationen	7	25,93 %
Keine Antwort	0	0 %

- Die Bestimmung zur Steuerbemessungsgrundlage für die in Bezug auf einen Mehrzweck-Gutschein geleistete Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen ermöglicht den nationalen Behörden, die geltenden Vorschriften in Einzelfällen durchzusetzen.

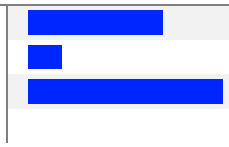
	Antworten	*Anteil*
Stimme voll und ganz zu	2	7,41 %
Stimme zu	10	37,04 %
Weder – noch	10	37,04 %
Stimme nicht zu	2	7,41 %
Stimme überhaupt nicht zu	0	0 %
Keine verfügbaren Informationen	3	11,11 %
Keine Antwort	0	0 %

- Die Bestimmungen über die Steuerbemessungsgrundlage für die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Mehrzweck-Gutschein sind für Steuerpflichtige klar, sodass sie ihren Verpflichtungen in Bezug auf unterschiedliche Steuertatbestände nachkommen können.

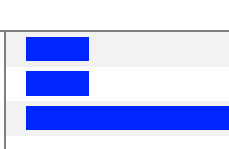
	Antworten	*Anteil*
Stimme voll und ganz zu	0	0 %
Stimme zu	13	48,15 %
Weder – noch	4	14,81 %
Stimme nicht zu	2	7,41 %
Stimme überhaupt nicht zu	0	0 %
Keine verfügbaren Informationen	8	29,63 %
Keine Antwort	0	0 %

Die Hälfte/die Mehrheit der Mitgliedstaaten verfügte nicht über genügend Informationen darüber,

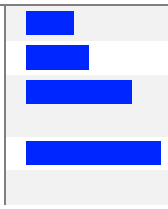
- ob der Vertrieb von kostenlosen Rabattgutscheinen durch einen anderen Steuerpflichtigen als den Aussteller des Gutscheins eine Einlösungsdienstleistung im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellt, wenn der Steuerpflichtige, der die Gegenstände liefert oder Dienstleistungen erbringt, auf die sich der Gutschein bezieht, eine Gegenleistung vom Aussteller erhält.

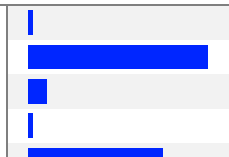
		*Antworten*	*Anteil*
Ja		10	37,04 %
Nein		3	11,11 %
Keine verfügbaren Informationen		14	51,85 %
Keine Antwort		0	0 %

- ob die Steuerbemessungsgrundlage der Vertriebsdienstleistung von kostenlosen Rabattgutscheinen, wie vorstehend beschrieben, dem Preisnachlass entspricht, der dem Kunden gewährt und vom Aussteller erstattet wird, abzüglich der Mehrwertsteuer für die erbrachte Einlösungsdienstleistung.

		*Antworten*	*Anteil*
Ja		5	18,52 %
Nein		5	18,52 %
Keine verfügbaren Informationen		17	62,96 %
Keine Antwort		0	0 %

Geteilte Meinungen wurden dazu geäußert, ob die Mitgliedstaaten spezifische Leitlinien für die mehrwertsteuerliche Behandlung nicht eingelöster Einzweck- oder Mehrzweck-Gutscheine bereitstellten. Wenn ja, wurden Leitlinien meist als Verwaltungsleitlinien bereitgestellt.

		*Antworten*	*Anteil*
Ja, aber nur für Einzweck-Gutscheine		4	14,81 %
Ja, aber nur für Mehrzweck-Gutscheine		5	18,52 %
Ja, sowohl für Einzweck- als auch für Mehrzweck-Gutscheine		8	29,63 %
Nein		10	37,04 %
Keine Antwort		0	0 %

		*Antworten*	*Anteil*
Rechtsvorschriften		1	3,7 %
Verwaltungsleitlinien		13	48,15 %
Einzelentscheidung		2	7,41 %
Sonstiges		1	3,7 %
Keine Antwort		10	37,04 %

BEWERTUNG DER AUSWIRKUNGEN DER UMSETZUNG DER GUTSCHEINRICHTLINIE

Die Mehrheit der Mitgliedstaaten war sich darin einig, dass die Umsetzung der Gutscheinrichtlinie in den ersten vier Jahren *zumindest bis zu einem gewissen Grad zu Folgendem geführt hat:*

- einfachere Einhaltung

	Antworten	*Anteil*
Überhaupt nicht	1	3,7 %
Geringfügig	3	11,11 %
Mittel	11	40,74 %
In hohem Maße	2	7,41 %
Keine verfügbaren Informationen	10	37,04 %
Keine Antwort	0	0 %

- einheitlichere Anforderungen

	Antworten	*Anteil*
Überhaupt nicht	1	3,7 %
Geringfügig	4	14,81 %
Mittel	9	33,33 %
In hohem Maße	7	25,93 %
Keine verfügbaren Informationen	6	22,22 %
Keine Antwort	0	0 %

- Anpassung der Mehrwertsteuervorschriften an verschiedene Geschäftsmodelle

	Antworten	*Anteil*
Überhaupt nicht	1	3,7 %
Geringfügig	4	14,81 %
Mittel	9	33,33 %
In hohem Maße	4	14,81 %
Keine verfügbaren Informationen	9	33,33 %
Keine Antwort	0	0 %

Fast die Hälfte der Mitgliedstaaten stimmte bis zu einem gewissen Grad zu, die andere Hälfte bzw. fast die Hälfte verfügte jedoch nicht über genügend Informationen darüber, ob die Mehrwertsteuervorschriften

- Vorteile für die Steuer-/Zollverwaltung erbrachten,

	Antworten	*Anteil*
Überhaupt nicht	3	11,11 %
Geringfügig	2	7,41 %
Mittel	6	22,22 %
In hohem Maße	3	11,11 %
Keine verfügbaren Informationen	13	48,15 %
Keine Antwort	0	0 %

- für den Umgang mit neuen und künftigen Geschäftsmodellen geeignet sind,

	Antworten	*Anteil*
Überhaupt nicht	1	3,7 %
Geringfügig	5	18,52 %
Mittel	5	18,52 %
In hohem Maße	3	11,11 %
Keine verfügbaren Informationen	13	48,15 %
Keine Antwort	0	0 %

- für den Umgang mit grenzüberschreitenden Situationen geeignet sind.

	Antworten	*Anteil*
Überhaupt nicht	2	7,41 %
Geringfügig	3	11,11 %
Mittel	6	22,22 %
In hohem Maße	2	7,41 %
Keine verfügbaren Informationen	14	51,85 %
Keine Antwort	0	0 %

Die Mehrheit der Mitgliedstaaten verfügte nicht über genügend Informationen darüber, ob die Mehrwertsteuervorschriften

- zu einer Verringerung der Verwaltungskosten führte für
    - Unternehmen, die Einzweck-Gutscheine ausgeben,

	Antworten	*Anteil*
Überhaupt nicht	1	3,7 %
Geringfügig	0	0 %
Mittel	2	7,41 %
In hohem Maße	1	3,7 %
Keine verfügbaren Informationen	23	85,19 %
Keine Antwort	0	0 %

    - Unternehmen, die Mehrzweck-Gutscheine ausgeben,

	Antworten	*Anteil*
Überhaupt nicht	2	7,41 %
Geringfügig	0	0 %
Mittel	1	3,7 %
In hohem Maße	1	3,7 %
Keine verfügbaren Informationen	23	85,19 %
Keine Antwort	0	0 %

    - Unternehmen, die Einzweck-Gutscheine übertragen,

	Antworten	*Anteil*
Überhaupt nicht	1	3,7 %
Geringfügig	0	0 %
Mittel	0	0 %
In hohem Maße	1	3,7 %
Keine verfügbaren Informationen	25	92,59 %
Keine Antwort	0	0 %

    - Unternehmen, die Mehrzweck-Gutscheine übertragen,

	Antworten	*Anteil*
Überhaupt nicht	1	3,7 %
Geringfügig	0	0 %
Mittel	0	0 %
In hohem Maße	1	3,7 %
Keine verfügbaren Informationen	25	92,59 %
Keine Antwort	0	0 %

- Steuer-/Zollverwaltungen,

	Antworten	Anteil
Überhaupt nicht	4	14,81 %
Geringfügig	1	3,7 %
Mittel	1	3,7 %
In hohem Maße	2	7,41 %
Keine verfügbaren Informationen	19	70,37 %
Keine Antwort	0	0 %

- zu einem Anstieg des

  - inländischen Handels mit Gutscheinen führte,

	Antworten	Anteil
Überhaupt nicht	0	0 %
Geringfügig	1	3,7 %
Mittel	1	3,7 %
In hohem Maße	1	3,7 %
Keine verfügbaren Informationen	24	88,89 %
Keine Antwort	0	0 %

  - des grenzüberschreitenden Handels mit Gutscheinen führte,

	Antworten	Anteil
Überhaupt nicht	0	0 %
Geringfügig	0	0 %
Mittel	1	3,7 %
In hohem Maße	1	3,7 %
Keine verfügbaren Informationen	25	92,59 %
Keine Antwort	0	0 %

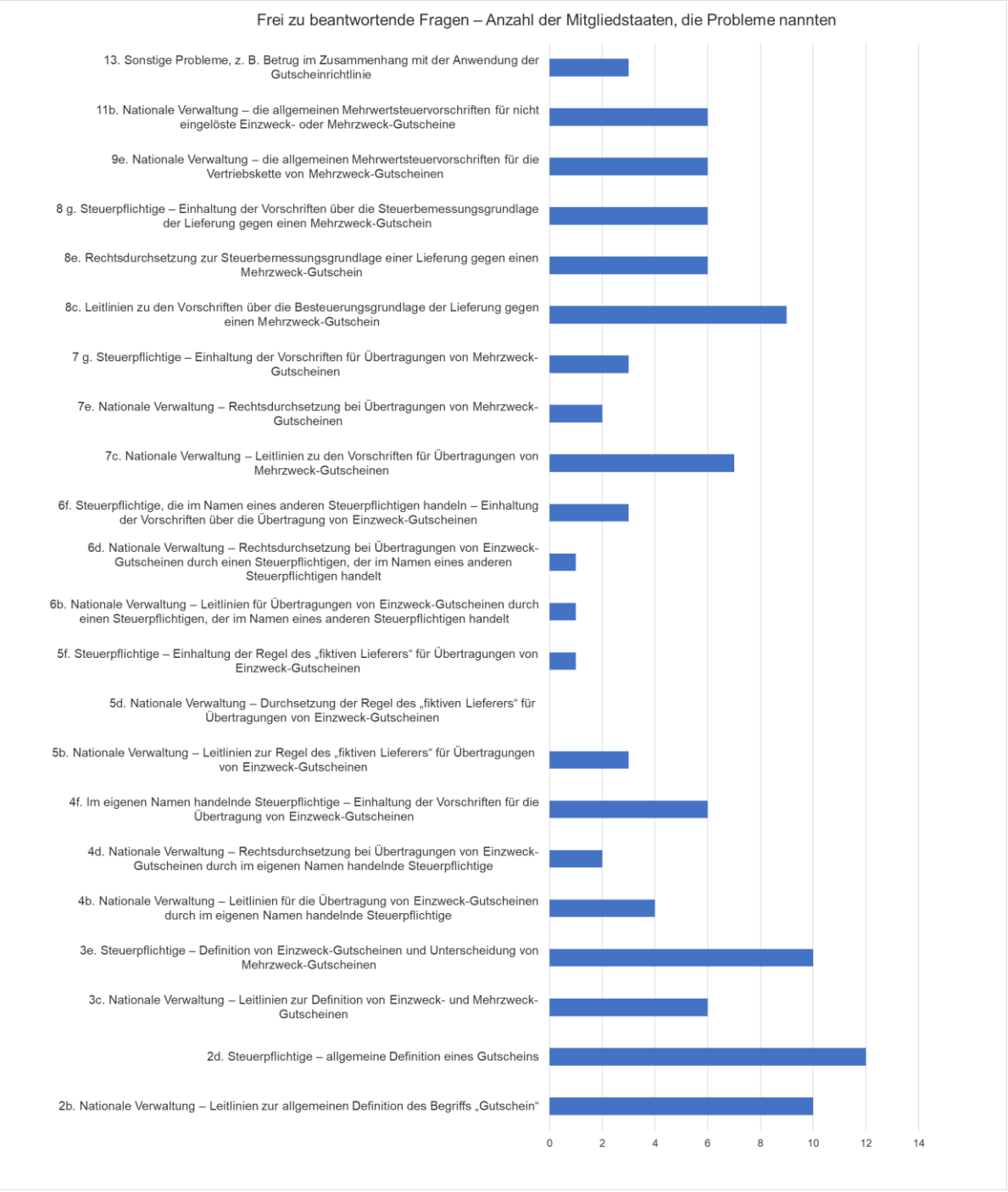
- Vorteile für den Sektor erbrachte,

	Antworten	Anteil
Überhaupt nicht	0	0 %
Geringfügig	1	3,7 %
Mittel	4	14,81 %
In hohem Maße	2	7,41 %
Keine verfügbaren Informationen	20	74,07 %
Keine Antwort	0	0 %

- der Betrugsproblematik entgegenwirkte.

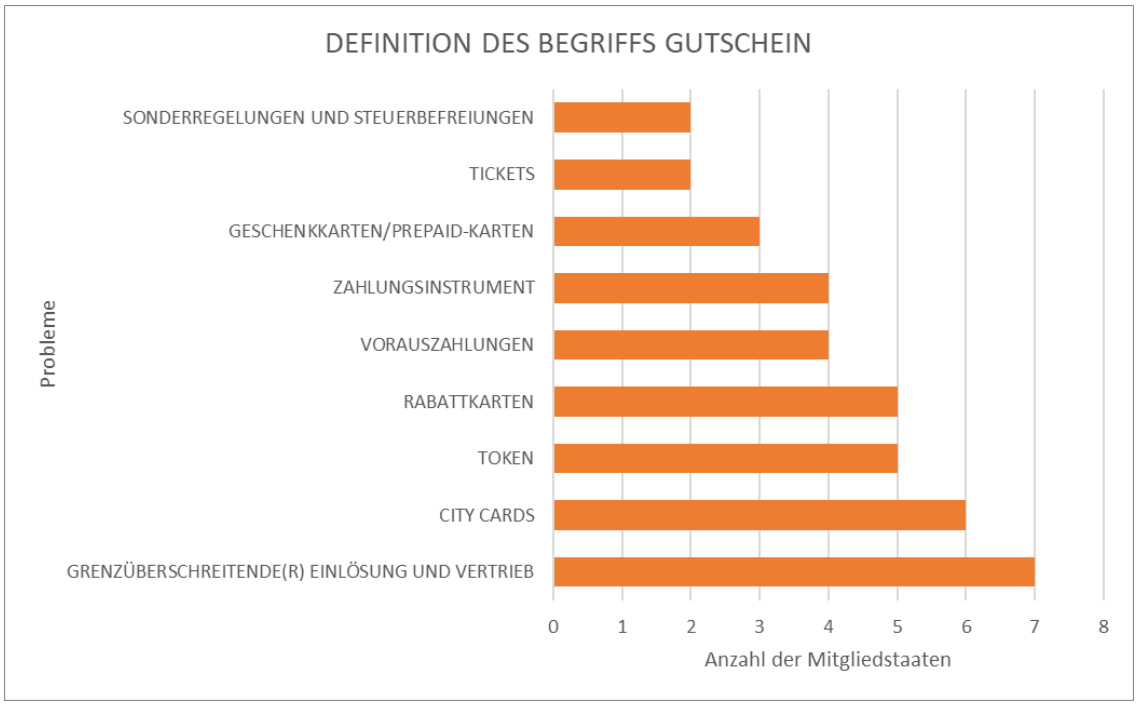
	Antworten	Anteil
Überhaupt nicht	2	7,41 %
Geringfügig	1	3,7 %
Mittel	2	7,41 %
In hohem Maße	1	3,7 %
Keine verfügbaren Informationen	21	77,78 %
Keine Antwort	0	0 %

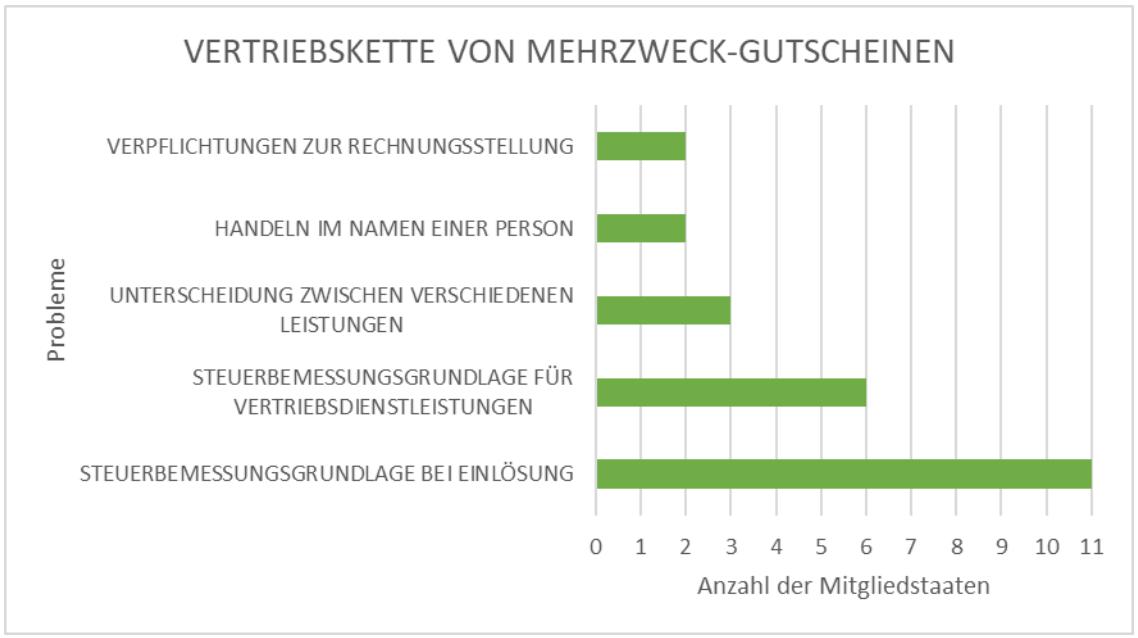
In ihren Antworten auf die frei zu beantwortenden Fragen der Umfrage **nannte eine Minderheit der Mitgliedstaaten spezifische Probleme** bei der Anwendung der geltenden Vorschriften. Es folgt eine Grafik, aus der die Anzahl der Mitgliedstaaten hervorgeht, die bei der Beantwortung der einzelnen frei zu beantwortenden Fragen Probleme angesprochen haben.

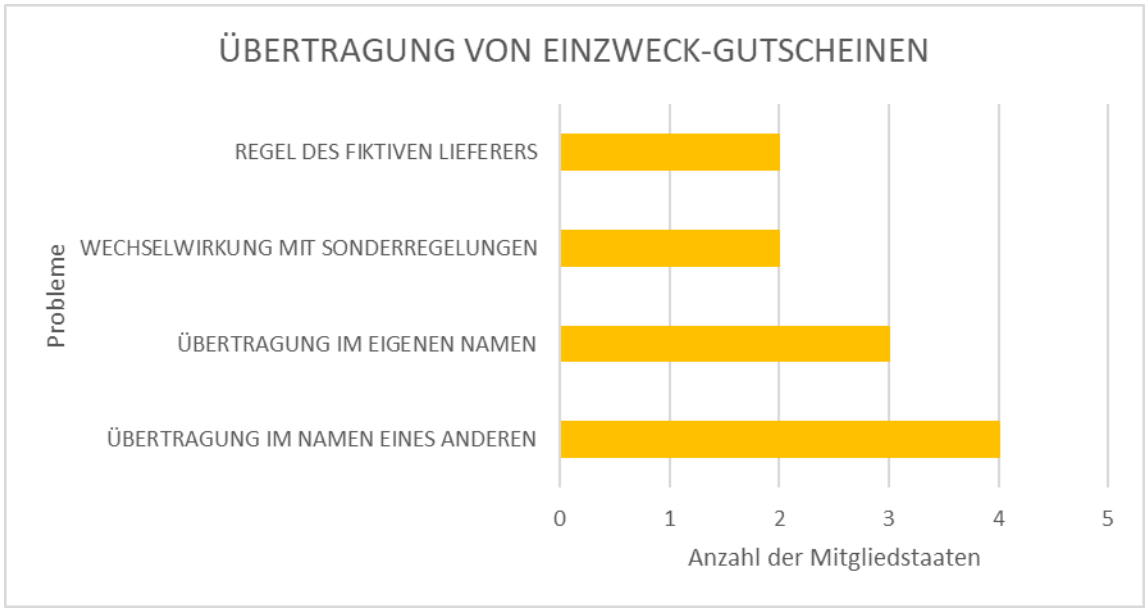


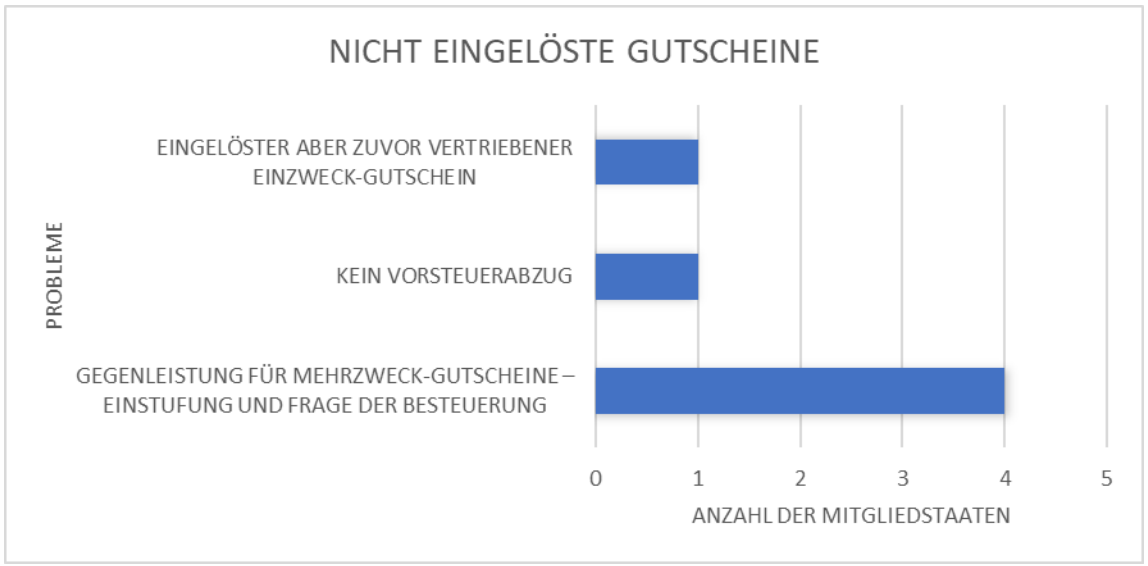
Im Folgenden finden sich vier Grafiken mit einer Zusammenfassung der wichtigsten Fragen im Zusammenhang mit der Definition/Einstufung von Gutscheinen, Vertriebsketten und nicht eingelösten Gutscheinen sowie der Zahl der Mitgliedstaaten, die die Probleme zur Sprache brachten. Bei dieser Analyse werden alle Antworten auf die verschiedenen Fragen im

Fragebogen berücksichtigt, um einen möglichst vollständigen Überblick über die aufgeworfenen Fragen zu geben (z. B. enthält die erste Grafik Fragen zur Einstufung, auch wenn sie von einem Mitgliedstaat im Zusammenhang mit einer Frage erwähnt wurden, die nicht unmittelbar mit der Definition von Gutscheinen zusammenhängt).






ÜBERTRAGUNG VON EINZWECK-GUTSCHEINEN
Probleme
REGEL DES FIKTIVEN LIEFERERS
WECHSELWIRKUNG MIT SONDERREGELUNGEN
ÜBERTRAGUNG IM EIGENEN NAMEN
ÜBERTRAGUNG IM NAMEN EINES ANDEREN
0
1
2
3
4
5
Anzahl der Mitgliedstaaten


NICHT EINGELÖSTE GUTSCHEINE
PROBLEME
EINGELÖSTER ABER ZUVOR VERTRIEBENER EINZWECK-GUTSCHEIN
KEIN VORSTEUERABZUG
GEGENLEISTUNG FÜR MEHRZWECK-GUTSCHEINE – EINSTUFUNG UND FRAGE DER BESTEUERUNG
0
1
2
3
4
5
ANZAHL DER MITGLIEDSTAATEN