

Mehrwertsteuer: Praxisanpassung der ESTV betreffend Gutscheine

Autor 1 christoph.drexl@primetax.ch
Autor 2 linda.graff@primetax.ch
Autor 3 zsuzsanna.serra@primetax.ch

Die ESTV hat aufgrund der Beurteilung neuer Sachverhalte sowie infolge, des Entscheids des Bundesverwaltungsgerichts vom 10. August 2021 (A 2587/2020) eine erstmalige Praxisfestlegung zu Gutscheinen veröffentlicht. Noch handelt es sich bei der Praxisfestlegung und den daraus folgenden Anpassungen in den MWST-Infos 04, Steuerobjekt, 07, Steuerbemessung und Steuersätze sowie MWST-Branchen Info 06, Detailhandel und 10, Transportunternehmen des öffentlichen und des touristischen Verkehrs um einen Entwurf. Allerdings ist die Frist zur Stellungnahme abgeschlossen, sodass keine grossen Änderungen mehr zu erwarten sind. Im Wesentlichen führt die Praxisfestlegung eine Unterscheidung zwischen Leistungs- und Wertgutscheinen ein, die jeweils eine andere MWST-liche Behandlung erfahren. Neben der Bekanntgabe einer Definition der Gutscheinkategorien hat die ESTV bei der Überarbeitung insbesondere der MWST-Info 04, Steuerobjekt, diverse Beispiele eingefügt, die dem Steuerpflichtigen helfen sollen, zwischen Leistungs- und Wertgutschein zu unterscheiden.

URTEIL DES BUNDESVERWALTUNGSGERICHTES VOM 10. AUGUST 2023 (A-2587/2020)

Im zu beurteilenden Fall hatte die Steuerpflichtige Gutscheine für Outdoor-Events verkauft. Bezüglich der MWST war die Steuerpflichtige der bis dahin geltenden Praxis der ESTV gefolgt, wonach der Verkauf eines Gutscheines, weitgehend unabhängig von dessen konkreter Ausgestaltung, mehrwertsteuerlich irrelevant war. Erst die Einlösung desselben führte grundsätzlich zu einem mehrwertsteuerlich relevanten Leistungsaustausch, der entsprechend den üblichen Regeln zu versteuern ist. Neu machte die ESTV geltend, je nach Ausgestaltung der Gutscheine seien die MWST-Konsequenzen unterschiedlich und es sei zwischen Leistungs- und Wertgutscheinen zu unterscheiden. Tatsächlich standen dem Kunden die Folgenden Gutscheinarten zur Auswahl:

- In der ersten Variante erhielt der Kunde nach Bezahlung einen Gutschein, mit dem er zu einem späteren Zeitpunkt im Umfang des auf dem Gutschein genannten Geldbetrages eine beliebige Leistung bei der Beschwerdeführerin beziehen konnte. Diese Art des Gutscheins sei als sog. „Wertgutschein“ im Einklang mit der bekannten Praxis als Zahlungsmittel zu sehen, dessen Ausgabe für die MWST irrelevant sei und der erst bei seiner Einlösung zu einem MWST-relevanten Umsatz führe.
- In der zweiten Variante erhielt der Kunde einen Gutschein, mit dem er gegen Einlösung desselben zu einem späteren Zeitpunkt die auf dem Gutschein an der genannten Aktivität an einem bereits bestimmten Ort teilnehmen konnte. Diese Art des Gutscheines qualifiziere als sog. „Leistungsgutschein“, bei dem bereits die Ausgaben zu einem MWST-relevanten Umsatz führe. Da die Leistung bereits bestimmt (oder zumindest bestimmbar) sei, handle

es sich bei der Bezahlung um eine Vorauszahlung, die gestützt auf das MWSTG bereits anlässlich der Vereinnahmung zu versteuern sei.

Das Bundesverwaltungsgericht folgte diesbezüglich der Argumentation der ESTV mit der Folge, dass neu für die korrekte Handhabung der MWST zwischen den beiden Gutscheinenten zu unterscheiden ist. Ein Unterscheidungsmerkmal sei insbesondere auch darin zu sehen, welche der Parteien, der Leistungsempfänger oder -erbringer, das Preisrisiko trägt. Wird es vom Leistungserbringer getragen, liegt ein Leistungsgutschein vor. Wird das Preisrisiko hingegen vom Leistungsempfänger getragen, spricht dies für das Vorliegen eines Wertgutscheins.

DEFINITIONEN, MEHRWERTSTEUERLICHE FOLGEN UND BEISPIELE

Vor diesem Hintergrund hat die ESTV am 31. August 2023 ihre diesbezügliche Praxis im Entwurf publiziert. Danach gelten folgende Definitionen und mehrwertsteuerlichen Folgen:

Der Definition der ESTV folgend berechtigen Gutscheine im Allgemeinen zum Bezug von Dienstleistungen und Lieferungen. Dabei können sie in physischer oder elektronischer Form herausgegeben werden. Dabei ist zu beachten, dass die ESTV Rabattgutscheine oder Fahrkarten für den öffentlichen Verkehr, Eintrittskarten oder Briefmarken explizit nicht als Gutscheine im vorgenannten Sinne verstanden wissen möchte.

Im Einklang mit dem oben genannten Urteil des Bundesverwaltungsgerichtes ist neu zwischen Wert- und Leistungsgutscheinen zu unterscheiden, wobei die ESTV das vom Bundesverwaltungsgericht angeführte Unterscheidungsmerkmal zur Frage, wer das Preisrisiko trägt, nicht weiter aufgreift. Vielmehr gilt dass ein Wertgutschein vorliegt, wenn auf dem Gutschein lediglich ein Wert angegeben oder elektronisch hinterlegt ist und mit dem eine beliebige Leistung in Höhe des Geldbetrages bezogen werden kann. Wertgutscheine sind als Zahlungsmittel zu behandeln, da beim Verkauf keine Leistung erbracht und (technisch) kein Entgelt vereinnahmt wird, es liegen lediglich Mittelflüsse vor. Somit fliessen Zahlungen für Wertgutscheine nicht in die Bemessungsgrundlage für die MWST. Bedingung ist allerdings, dass auf dem Gutschein kein Steuersatz ausgewiesen wird (ansonsten gilt der Grundsatz „Fakturierte Steuer ist geschuldete Steuer“).

Interessant ist an dieser Stelle, dass im Falle des gewerbsmässigen Handels mit Wertgutscheinen dennoch ein Leistungsaustausch angenommen wird: diesfalls liegt ausgenommener Umsatz im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs vor. Eine Begründung für diese Umqualifizierung der MWST-Folgen je nachdem, ob gewerbsmässig damit gehandelt wird oder nicht, bleibt die ESTV schuldig genauso wie die Antwort auf die Frage, welcher Handel mit Wertgutscheinen durch Unternehmen allenfalls als nicht gewerbsmässig qualifizieren könnte. Fest steht: liegt keine Entgeltlichkeit vor, haben entsprechende Mittelflüsse keinen Einfluss auf die Berechtigung zum Vorsteuerabzug. Liegen hingegen ausgenommene Umsätze vor, muss der Vorsteuerabzug entsprechend korrigiert werden. Die Frage ist im Einzelfall demnach durchaus relevant und es ist nicht auszuschliessen, dass Gerichte sie werden klären müssen.

Ein Leistungsgutschein liegt hingegen vor, wenn auf dem Gutschein eine bestimmte oder bestimmbare Leistung angegeben ist. Der Kunde hat die Wahl, wann der Gutschein eingelöst werden kann, nicht aber für welche Leistung. Das Vorhandensein einer Wertangabe auf dem Gutschein ändert an dieser Qualifikation nichts.

Eine Leistung gilt als bestimmt oder bestimmbar, wenn der Leistungserbringer bereits beim Verkauf des Gutscheins aufgrund der Art der Leistung feststellen kann, wo und in welcher Höhe die Steuer geschuldet und abgerechnet wird. In diesem Fall gilt die Vereinnahmung des Kaufpreises als Vorauszahlung und die Steuer wird zum Zeitpunkt der Vereinnahmung fällig. Wird der Gutschein nicht eingelöst oder verfällt er, ist eine Korrektur als Entgeltminderung möglich, wenn das

Entgelt erstattet wird oder der Leistungsempfänger auf die Rückerstattung des Entgelts verzichtet.

Im Falle des Leistungsgutscheines weist die ESTV darauf hin, dass die Steuer in jener Periode abzurechnen und zu entrichten ist, in welcher die Vereinnahmung des Kaufpreises erfolgt. Bezüglich des anzuwendenden Steuersatzes ist vor dem Hintergrund der zum 1. Januar 2024 in Kraft tretenden Steuersatzänderungen zu beachten, dass derjenige Steuersatz massgebend ist, der im Zeitpunkt der Leistungserbringung gilt (vgl. hierzu auch unseren Blogbeitrag vom 09.08.2023). Im Falle von Leistungsgutscheinen erfolgt die Leistungserbringung erst anlässlich der Einlösung. Da der Kunde gerade bei Gutscheinen mit längerer Gültigkeitsdauer alleine darüber entscheidet, wann die Einlösung erfolgt, kann der Leistungserbringer im Falle einer jahresübergreifenden Gültigkeitsdauer nicht wissen, wann er die Leistung letztendlich erbringen wird. In solchen Fällen dürfte ausnahmsweise der Steuersatz im Zeitpunkt des Verkaufs massgebend sein, eine allfällige nachträgliche Korrektur erübrigt sich.

Im Weiteren führt die ESTV verschiedene Beispiele auf. Hervorzuheben ist dabei, dass die ESTV auch dann von einem Leistungsgutschein ausgeht, sofern der Kunde den Gutschein gemäss den AGB des Leistungserbringers (und ohne weiteren Hinweis auf dem Gutschein) auch für eine andere als die auf dem Gutschein genannte Leistung einlösen kann. Von einem Wertgutschein ist hingegen auszugehen, wenn auf dem Gutschein selbst optional die Einlösung für eine andere Leistung ermöglicht wird. Damit will die ESTV mutmasslich verhindern, dass Leistungserbringer aufgrund von Klauseln in den AGB unkompliziert aus allen von ihnen vertriebenen Gutscheinen Leistungsgutscheine machen können, um so gegebenenfalls die Vorsteuerkorrektur zu umgehen, die notwendig ist, sofern gewerblich Wertgutscheine vertrieben werden (dazu siehe die Ausführungen weiter oben).

PARALELLEN ZUR REGELUNG IN DER EU

In der EU wird zwischen Einzweck- und Mehrzweckgutschein unterschieden. Ein Einzweck-Gutschein liegt vor, wenn der anwendbare Steuersatz im Zeitpunkt der Ausgabe bestimmt werden kann, weil die bei der Einlösung zu erbringende Leistung bereits bestimmt oder bestimmbar ist. Die Steuerschuld entsteht bei Einzweck-Gutscheinen im Zeitpunkt der Ausgabe. Mehrzweckgutscheine hingegen sind Gutscheine, bei denen die Gegenleistung noch nicht eindeutig festgelegt ist und darum der letztlich anzuwendende Steuersatz im Zeitpunkt der Ausgabe noch nicht feststeht. Folgerichtig entsteht die Steuerschuld erst anlässlich der Einlösung.

Die Begriffe und Definitionen sind zwar nicht deckungsgleich, dennoch sind die Parallelen zu erkennen. So entspricht der Wertgutschein wohl weitgehend dem Mehrzweck-Gutschein, der Leistungsgutschein dem Einzweck-Gutschein. Inwieweit hier aber in der Praxis bzw. anlässlich der Beurteilung von einzelnen Fällen tatsächlich Deckungsgleichheit besteht, wird sich noch erweisen müssen.

FAZIT

Es ist erfreulich, dass die ESTV im Nachgang zum Urteil des Bundesverwaltungsgerichts nun ihre Neubeurteilung der Praxis zu Gutscheinen publiziert hat und dabei mit Beispielen arbeitet. Dennoch bleiben die ein oder anderen Fragen offen und es bleibt abzuwarten, wie sich die von der ESTV ausgearbeiteten Regeln in der Praxis bewähren werden. Anbietern von Gutscheinen wird empfohlen, sich mit ihnen vertraut zu machen um deren Einhaltung sicherzustellen. Im Einzelfall kann es angezeigt sein, den Rat eines Experten beizuziehen.

