

Umsatzsteuerliche Behandlung von Gutscheinen

Wann wird die Umsatzsteuer fällig?

Bei der Ausgabe von Gutscheinen hängt die umsatzsteuerliche Behandlung von der Art des Gutscheins und dessen konkretem Inhalt ab. Je nach Gutscheintyp kann die Umsatzsteuer entweder gar nicht oder gleich bei der Ausgabe oder später bei der Einlösung anfallen.

Rechtslage für bis 31.12.2018 ausgestellte Gutscheine

In einem ersten Schritt gilt es zwischen Kaufgutscheinen und Gratisgutscheinen zu unterscheiden, welche in einem zweiten Schritt weiter untergliedert werden müssen.

Kaufgutscheine

Kaufgutscheine (entgeltliche Gutscheine) weisen einen bestimmten wertmäßigen Betrag aus, um den diverse Waren eines Unternehmens eingekauft werden können. Teilweise muss der Gutscheineinkäufer einen geringeren Betrag bezahlen, als die Gutscheine tatsächlich wert sind.

Leistung ist noch nicht konkret bestimmt

Ist die Leistung eines Kaufgutscheines noch nicht konkret bestimmt (z.B. Gutschein eines Reisbüros für eine noch auszusuchende Reise; Gutschein einer Handelskette zum späteren Bezug von Waren nach freier Wahl) liegt mit dem Verkauf des Gutscheines noch kein steuerbarer Umsatz vor.

Das Entgelt für die Veräußerung eines solchen Gutscheines unterliegt daher nicht der umsatzsteuerlichen Anzahlungsbesteuerung, sondern ist wie ein bloßes Zahlungsmittel zu behandeln. Umsatzsteuer muss in diesem Fall erst bei Einlösung des Gutscheines abgeführt werden. In der Rechnung für die Gutscheine darf daher keine Umsatzsteuer ausgewiesen werden. Erst bei Einlösung des Gutscheines wird dann vom gesamten Verkaufspreis die Umsatzsteuer fällig.

Achtung:

Wird bei Verkauf des Gutscheines fälschlicherweise die Umsatzsteuer in der Rechnung offen ausgewiesen, so schuldet der Unternehmer diese aufgrund der Rechnungslegung. Unabhängig davon entsteht die Umsatzsteuerschuld zum Zeitpunkt der Einlösung des Gutscheines (=Zeitpunkt der Lieferung) ein zweites Mal. Der Erwerber des Gutscheins ist nicht berechtigt, die in der Rechnung für den verkauften Gutschein fälschlicherweise ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen, weil an ihn keine Lieferung erbracht worden ist.

Beispiel:

Ein Buchhändler verkauft Gutscheine. Mit diesen Gutscheinen können beim Buchhändler Waren aus seinem gesamten Sortiment gekauft und bezahlt werden.

Mangels konkreter Gegenleistung ist die Ausgabe dieser Gutscheine nicht umsatzsteuerbar und der vereinnahmte Betrag ist, weil der Gutschein nicht für eine konkrete Ware hingegeben wird, nicht als Anzahlung zu versteuern. In der Rechnung für die Gutscheine darf daher keine Umsatzsteuer ausgewiesen werden. Erst bei Einlösung des Gutscheines wird dann vom gesamten Verkaufspreis Umsatzsteuer fällig.

Beispiel:

Eine Hotelkette verkauft Gutscheine, die zum Aufenthalt in einem beliebigen Hotel der Hotelkette inklusive genau umschriebenem Leistungspaket für ein beliebiges Wochenende für zwei Personen berechtigt.

Die Veräußerung dieser Hotelgutscheine unterliegt nicht der Umsatzsteuer, weil der Leistungsort (= das konkrete Hotel) noch nicht definiert ist.

Leistung ist bereits konkret bestimmt

Ist die Leistung bereits konkret bestimmt (Gutschein eines Theaters für eine am Gutschein genau bezeichnete Theatervorstellung; Gutschein für ein bestimmtes Hotel einer Hotelkette), unterliegt bereits der Gutscheinverkauf der umsatzsteuerlichen Anzahlungsbesteuerung.

Maßgeblich für die Abgrenzung zwischen nicht steuerbarer Gutscheinausgabe und steuerbarer Anzahlung ist der Grad der Konkretisierung der Leistung. Neben dem leistenden Unternehmer müssen jedenfalls Art, Inhalt und Umfang der künftigen Leistung exakt feststehen.

Es kommt nicht darauf an, wer die Leistung in Anspruch nehmen kann, weil der Gutschein möglicherweise noch weitergegeben wird, oder ob ein genauer Zeitpunkt zur Gutscheineinlösung definiert ist.

Beispiel:

Ein Elektrohändler verkauft Gutscheine zum Bezug der Kaffeemaschine "Primakaffee". Der Gutschein berechtigt zum Kauf genau dieser Kaffeemaschine.

Die Ausgabe dieser Gutscheine ist wegen konkreter Gegenleistung umsatzsteuerbar und der vereinnahmte Betrag ist, weil der Gutschein für eine konkrete Ware hingegeben wird, als Anzahlung zu versteuern. In der Rechnung für den Gutschein muss daher Umsatzsteuer ausgewiesen werden. Bei Einlösung des Gutscheines wird dann zusätzlich vom allenfalls restlichen Verkaufspreis Umsatzsteuer fällig.

Beispiel:

Eine Hotelkette verkauft Gutscheine, die zu einem Hotelaufenthalt mit genau umschriebenem Leistungspaket für ein beliebiges Wochenende für zwei Personen berechtigen. Das Wochenende darf nur im Hotel "Seeblick" der Hotelkette verbracht werden.

Die Veräußerung dieser Hotelgutscheine unterliegt der Umsatzsteuer, weil auch der Leistungsort (= Hotel "Seeblick") definiert ist.

Ist der Wert eines Gutscheines höher als der Preis, den der Käufer dafür gezahlt hat, wird als umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage nicht der Nennwert des Gutscheins, sondern der Betrag, den der Abnehmer für den Gutschein tatsächlich bezahlt hat, herangezogen. Die Minderung der Bemessungsgrundlage entspricht einem nachweisungsrechtlichen Rabatt.

Gratisgutscheine

Gratisgutscheine (unentgeltliche Gutscheine) dienen Werbezwecken. Man unterscheidet:

- Gratisgutscheine mit Rabattversprechen, bei denen der Gutschein an eine bestimmte Umsatzhöhe gebunden ist. Der Gutschein kann nur eingelöst werden, wenn diese überschritten wird. Diese Gutscheinart lässt sich mit einem zukünftigen Rabatt vergleichen. Ziel dieses Gutscheines ist ein Geschäftsabschluss.
- Gratisgutscheine ohne Rabattversprechen stellen dem Kunden ein Gratisgeschenk in Aussicht. Häufig werden diese mit einer Einschränkung wie etwa "Solange der Vorrat reicht" ausgegeben. Diese Gutscheinart soll einen potentiellen Kunden in das Geschäft locken, ohne eine Umsatzverpflichtung im Zusammenhang mit der Gutscheineinlösung zu bewirken.
- Bei Gratisgutscheinen mit Rabattversprechen wird Umsatzsteuer erst dann fällig, wenn ein Geschäft abgeschlossen wird, also z.B. ein Produkt gekauft wird. Bemessungsgrundlage ist der tatsächliche Preis des Geschäftes vermindert um den Gutschein. Der Käufer, der den Gutschein einlöst, hat – wenn er ein Unternehmer ist – den Vorsteuerabzug aus dem insgesamt bezahlten Kaufpreis (daher unter Berücksichtigung des Gutscheinrabatts).

Die Minderung der Bemessungsgrundlage kommt für den Verkäufer nur dann in Betracht, wenn der eingelöste Gutschein dem nachfolgenden Umsatz zugeordnet werden kann und der dadurch dem Verkäufer entstandene finanzielle Aufwand nicht bloß aus allgemeinem Werbeinteresse getragen wird.

Beispiel:

Ein Kaufhaus verteilt Gutscheine eines Friseursalons, der sich im Kaufhaus befindet. Ziel dieser Gutscheinausgabe ist, dass Kunden aus Anlass der Gutscheinausgabe ins Kaufhaus kommen und dort weitere Waren erwerben.

Das Kaufhaus kann keine Minderung der Bemessungsgrundlage seiner Umsätze vornehmen.

Speziell bei Vorliegen von Lieferketten können Preiserstattungsgutscheine (Gutscheine, die zu einer nachträglichen Vergütung berechtigen) und Preisnachlassgutscheine (Gutscheine, die zum verbilligten Erwerb einer Leistung berechtigen) zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage führen.

Die Ausgabe von Gutscheinen ohne Rabattversprechen stellt aus Sicht der Umsatzsteuer zunächst keinen steuerlich relevanten Sachverhalt dar. Bei Einlösung dieses Gutscheines kann es jedoch zur Eigenverbrauchsbesteuerung kommen, wenn es sich nicht bloß um Geschenke von geringem Wert oder Warenmuster handelt und für die jeweilige Ware ein Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde.

Beispiel:

Eine Parfümerie verteilt Gutscheine, bei deren Vorlage alle Kunden, die an einem bestimmten Tag ins Geschäft kommen, ein Gratisexemplar des Duftes "Flower" erhalten – solange der Vorrat reicht.

Da es sich bei dem Gratisduft um ein Geschenk handelt, fällt dafür keine Umsatzsteuer an. Es kann jedoch unter Umständen die Eigenverbrauchsbesteuerung greifen.

Gutscheine für Mitarbeiter

Grundsätzlich unterliegen Geschenke an Mitarbeiter in Form von Gutscheinen (z.B. Weihnachtsgeschenke) der Umsatzsteuer. Davon ausgenommen sind bloße Aufmerksamkeiten. Außerhalb dieses Bereichs stellt die Ausgabe von Gutscheinen an die Mitarbeiter einen umsatzsteuerlichen Eigenverbrauch dar, wenn der Unternehmer für den Erwerb der Gutscheine einen Vorsteuerabzug geltend gemacht hat.

Änderung der Rechtslage für seit 1.1.2019 ausgestellte Gutscheine

Durch eine Novelle der EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie kommt es seit dem 1.1.2019 auch zu einer Änderung der österreichischen Verwaltungspraxis zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen.

Seit 1.1.2019 ist zu prüfen, ob ein so genannter „Einzweck-Gutschein“ oder ein „Mehrzweck-Gutschein“ vorliegt. Von einem Einzweck-Gutschein wird dann gesprochen, wenn der Ort der Leistungen, auf die er sich bezieht, und die dafür geschuldete Umsatzsteuer zum Zeitpunkt der Ausstellung feststehen. Ist dies nicht der Fall, wird von einem Mehrzweck-Gutschein ausgegangen.

Beispiele Einzweck-Gutscheine

- Gutschein eines Theaters für den Besuch einer Theatervorstellung.
- Gutschein für ein bestimmtes Küchengerät, der in allen Filialen und bei Franchisenehmern in ganz Österreich eingelöst werden kann.

Beispiele Mehrzweck-Gutscheine

- Gutschein einer Restaurantkette über 100 EUR.
- Gutschein für Schreibwaren im Wert von 25 EUR, der sowohl in Österreich als auch in Deutschland in den Filialen des Gutscheinausstellers eingelöst werden kann.

Die umsatzsteuerlichen Folgen von Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen unterscheiden sich grundlegend: Während bei einem Einzweck-Gutschein bereits zum Zeitpunkt der Ausstellung von der Erbringung der Leistung ausgegangen (fingiert) und sofort Umsatzsteuer ausgelöst wird, ist dies beim Mehrzweck-Gutschein nicht der Fall (Entstehen der Umsatzsteuerschuld erst mit der späteren tatsächlichen Erbringung der Leistung).

Obwohl das bis 31.12.2018 maßgebliche Unterscheidungsmerkmal (Grad der „Konkretisierung“ der Leistung) dem seit 1.1.2019 gültigen Konzept (Einzweck- versus Mehrzweck-Gutscheine) systematisch zumindest ähnlich ist, kann es im Einzelfall seit 1.1.2019 durchaus zu einer anderen umsatzsteuerlichen Behandlung kommen. Eine Einzelfallprüfung ist daher jedenfalls zu empfehlen.

Nicht von der Änderung und der neuen Gutschein-Definition der Mehrwertsteuersystemrichtlinie betroffen sind Instrumente, die zu einem Preisnachlass berechtigen, aber nicht das Recht verleihen, Gegenstände oder Dienstleistungen zu erhalten. Es bleiben daher insbesondere für Preiserstattungs- und Preisnachlassgutscheine (zur Unterscheidung siehe die Ausführungen oben), welche per Definition weder Einzweck- noch Mehrzweck-Gutscheine darstellen, die bisherigen Bestimmungen grundsätzlich bestehen.

Stand: 01.02.2022