

## **EuGH: Gutscheine über elektronische Leistungen in Vertriebsketten**

Kann es für die Einstufung eines Gutscheins über an Verbraucher zu erbringende, elektronische Leistungen als Einzweck-Gutschein auf die vorausgehenden, grenzüberschreitenden Gutscheinübertragungen im zwischenunternehmerischen Bereich ankommen?

### **Hintergrund**

Mit dem JStG 2018 wurde die in der Gutschein-Richtlinie vorgesehene Differenzierung zwischen Einzweck- und Mehrzweck-Gutschein in § 3 Abs. 13 bis 15 UStG zum 01.01.2019 umgesetzt (siehe hierzu [Deloitte Tax-News](#)). Bei Einzweck-Gutscheinen sind die Ausgabe und Übertragung steuerbar; auf die Ausführung der im Gutschein verbrieften Leistung kommt es nicht an. Ein Einzweck-Gutschein setzt voraus, dass der Ort der Leistung, auf die sich der Gutschein bezieht, und die geschuldete Umsatzsteuer zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins feststehen (§ 3 Abs. 14 Satz 1 UStG; Art. 30a Nr. 2 MwStSystRL). Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, liegt ein Mehrzweck-Gutschein vor (§ 3 Abs. 15 Satz 1 UStG; Art. 30a Nr. 3 MwStSystRL). Bei einem Mehrzweck-Gutschein unterliegt die Lieferung oder sonstige Leistung, für die der leistende Unternehmer den Gutschein annimmt, der Umsatzsteuer.

Die Frage, ob es bei Gutscheinen über digitale Inhalte für den feststehenden Leistungsort auf die Gutscheineinlösung durch Nichtunternehmer oder die vorausgehenden B2B-Gutscheinübertragungen in grenzüberschreitenden Vertriebsketten ankommt, war bislang höchstrichterlich ungeklärt (siehe [Deloitte Tax-News](#): BFH: EuGH-Vorlage zur Besteuerung von Gutscheinen über digitale Inhalte).

### **Sachverhalt**

Die Klägerin verkauft über ihren Onlineshop Guthabenkarten und Codes mit deutscher Länderkennung, die Endverbraucher zum Erwerb digitaler Inhalte berechtigen. Der Gutscheinherausgeber ist in Großbritannien ansässig. Die Klägerin bezog die Karten aus dem EU-Ausland. Sie ging von Mehrzweck-Gutscheinen aus. Auch im Ausland ansässige Nutzer können unter Verstoß gegen die Nutzungsbedingungen die Karten mit deutscher Kennung kaufen und verwenden. Entgegen der Ansicht der Klägerin gingen das Finanzamt und das FG von Einzweck-Gutscheinen aus, deren Übertragung eine sonstige Leistung darstellt und deren hinreichend bestimmbarer Leistungsort im Inland liegt.

### **Vorlagefragen**

Der BFH zweifelte daran, ob sich die vorausgehenden Übertragungen der Karten im zwischenunternehmerischen Bereich auf die Qualifizierung als Einzweck- oder Mehrzweck-Gutschein auswirken (vgl. [Deloitte Tax News](#)) und legte dem EuGH die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vor:

Liegt ein Einzweck-Gutschein vor, wenn der Ort der im Gutschein verbrieften Leistungen insoweit feststeht, als die Leistungen im Gebiet eines Mitgliedstaats an Verbraucher erbracht werden sollen, die Übertragung des Gutscheins zwischen Unternehmern jedoch zu einer Leistung im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats führt?

Kann sich eine Besteuerung der Übertragung trotz der Nichtsteuerbarkeit nach Art. 30b Abs. 2 Unterabs. 1 MwStSystRL aus anderen Rechtsgründen ergeben, wenn ein Mehrzweck-Gutschein vorliegt?

### **Entscheidung des EuGH**

Für die Einordnung eines Gutscheins als Einzweck-Gutschein kommt es ausschließlich auf die Voraussetzungen nach Art. 30a Nr. 2 MwStSystRL an. Der Ort der verbrieften Leistung muss zum Zeitpunkt der Gutscheinausstellung feststehen. Dies gilt unabhängig davon, ob der Gutschein zwischen Unternehmern übertragen wird und die Unternehmer in anderen Mitgliedstaaten als dem Mitgliedstaat der Endverbraucher ansässig sind.

Der Weiterverkauf von Mehrzweck-Gutscheinen durch einen Unternehmer kann nach Art.

30b Abs. 2 MwStSystRL der MwSt unterliegen, sofern er als Leistung an einen Unternehmer eingestuft wird, der als Gegenleistung die im Gutschein verkörperten Gegenstände dem Verbraucher übergibt oder die verbrieften Dienstleistungen tatsächlich an den Verbraucher erbringt.

### **Anmerkung**

Die Entscheidung verdeutlicht die Relevanz der zutreffenden Bestimmung des für das Vorliegen eines Einzweck- oder Mehrzweck-Gutscheins maßgeblichen Zeitpunkts in grenzüberschreitenden Vertriebsketten. Stehen der Ort der im Gutschein verbrieften Leistung und die Höhe der geschuldeten Umsatzsteuer im Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins fest, stehen die dem Gutscheinverkauf an den Endverbraucher vorausgehenden B2B-Gutscheinübertragungen in (grenzüberschreitenden) Vertriebsketten nicht entgegen. Auf die mögliche bestimmungswidrige Nutzung der Karten mit deutscher Länderkennung durch im Ausland ansässige Verbraucher kommt es für das Feststehen des Leistungsortes nicht an. Denn die zutreffende umsatzsteuerrechtliche Qualifikation darf nicht von missbräuchlichen Praktiken abhängig gemacht werden. In vergleichbaren Konstellationen wird unter Berücksichtigungen der Gutscheinbedingungen im Einzelfall zu prüfen sein, ob der Leistungsort und die Umsatzsteuer hinreichend bestimmt sind.

### **Betroffene Normen**

§ 3 Abs. 14 Sätze 1 und 2 UStG, Art. 30a Nr. 2 MwStSystRL, Art. 30b Abs. 1 Unterabs. 1 Satz 1, Abs. 2 Unterabs. 1 MwStSystRL

### **Fundstelle**

EuGH, Urteil vom 18.04.2024, [C 68/23](#), Finanzamt O

### **Vorinstanzen**

BFH, EuGH-Vorlage vom 03.11.2022, [XI R 21/21](#)

Finanzgericht Schleswig-Holstein, Urteil vom 10.03.2021, 4 K 62/19

---

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.

