

VAT- Newsletter

Die umsatzsteuerliche Behandlung von Wertgutscheinen

Das EuGH Urteil „Astra Zeneca“ und wie es weitergeht

Mit seinem Urteil C-40/09, „Astra Zeneca“, hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) eine unerwartete Entscheidung zu der umsatzsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen gefällt. Während der EuGH konkret nur über die Ausgabe von Gutscheinen entschied, führt sein Urteil aber vor allem bei der Einlösung von Gutscheinen zu erheblichen Auswirkungen. Im Folgenden zeigen wir Ihnen nicht nur die wesentlichen Aussagen des Urteils und die sich daraus ergebenden Problematiken auf, sondern auch Handlungsalternativen und wie die Finanzverwaltung derzeit mit der Entscheidung umzugehen gedenkt.

- 2 Das EuGH-Urteil „Astra Zeneca“
- 2 (Bisherige) Rechtsauffassung in Deutschland
- 3 Die Auswirkungen des EuGH-Urteils „Astra Zeneca“
- 4 Wie wird die deutsche Finanzverwaltung auf das EuGH Urteil reagieren?
- 4 Welche Handlungsmöglichkeiten bestehen?



Das EuGH-Urteil „Astra Zeneca“



Ein in Großbritannien ansässiger Unternehmer „Astra Zeneca“ erwarb gegen Zahlung Gutscheine von einem externen Dritten. Diese Gutscheine konnten bei verschiedenen Anbietern für den Erwerb der dort angebotenen Produkte eingelöst werden. Der Dritte berechnete auf die Ausgabe der Gutscheine an den Unternehmer Umsatzsteuer. Der Unternehmer wiederum bot die Gutscheine seinen Arbeitnehmern an. Die Arbeitnehmer mussten dafür auf einen Teil ihres Arbeitslohnes verzichten, wobei der Gutschein jedoch einen Nennwert verkörperte, der höher war als der Betrag des Lohnverzichts. Der Unternehmer begehrte einerseits den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der Gutscheine. Andererseits aber

berechnete er auf die Abgabe der Gutscheine an seine Arbeitnehmer keine Umsatzsteuer, da er diese nicht gegen Entgelt erbracht, damit nicht für umsatzsteuerbar hielt.

Der EuGH urteilte, dass der Unternehmer seinen Arbeitnehmern durch den Gutschein ein zukünftiges und unbestimmtes Recht an Gegenleistungen oder Dienstleistungen einräume. Der Unternehmer erbringe daher selbst eine Dienstleistung an seine Arbeitnehmer. Da der Unternehmer hierfür ein Teil des Arbeitslohns von dem Arbeitnehmer erhalte, sei diese Dienstleistung auch entgeltlich erbracht. Folglich sei die Ausgabe der Gutscheine umsatzsteuerbar.

(Bisherige) Rechtsauffassung in Deutschland

Nach (bisheriger) Rechtsauffassung ist die Ausgabe von Wertgutscheinen nicht umsatzsteuerbar.

Die Ausreichung von Gutscheinen, die keinen Anspruch auf eine bestimmte Lieferung oder Leistung enthalten, sondern von dessen Inhaber für ein von ihm ausgewähltes Produkt eingelöst werden können (sog. Wertgutschein), stellt nach (bisheriger) wohl weitgehend einhelliger Rechtsauffassung – sowohl seitens der Rechtsprechung als auch der Finanzverwaltung – weder eine Lieferung noch eine Leistung dar. Denn ein solcher Gutschein ist lediglich ein Zahlungsmittel. Es wird damit lediglich ein Zahlungsmittel (Bargeld) gegen ein anderes (Wertgutschein) ausgereicht. Der Vorgang enthält

somit keine Leistung im wirtschaftlichen Sinn, keine zu besteuernende Wertschöpfung und wird umsatzsteuerlich daher nicht erfasst.

Die Einlösung des Gutscheins gegen eine Ware oder eine Dienstleistung wird dann – wie bei der Bezahlung mit Bargeld – als reguläres Entgelt für den Erwerb des Produkts angesehen. Im Ergebnis fällt Umsatzsteuer daher nur und erst an, wenn mit dem Wertgutschein eine Ware oder Dienstleistung erworben wird, so als zahlte der Verbraucher regulär mit Bargeld. ►

Die Auswirkungen des EuGH-Urteils „Astra Zeneca“



EuGH Urteil führt zu „vorgelagerter“ Besteuerung im Gegensatz zur „nachgelagerter“ Besteuerung nach (bisheriger) Rechtsauffassung.

Werden die in dem EuGH-Urteil aufgezeigten Urteilsgründe auf die Ausgabe eines Wertgutscheins angewendet, bedeutet dies nicht nur einen „Systemwechsel“. Vielmehr birgt das Urteil in der Konsequenz Schwierigkeiten in der umsatzsteuerlichen Behandlung bei der nachfolgenden Einlösung des Gutscheins gegen eine Ware oder Dienstleistung. Denn auf diese Lieferung bzw. sonstige Leistung entfällt regulär Umsatzsteuer. Mithin läge eine Doppelbesteuerung vor – zum einen auf die Ausgabe des Gutscheins, zum anderen auf den Erwerb eines Produkts mit dem Gutschein. Auch der EuGH geht in seinem Urteil „Astra Zeneca“ wohl davon aus, dass dies nicht das richtige Endergebnis ist. Denn er führt aus, dass die Umsatzsteuer auf die – zukünftig – eingelösten Waren oder Dienstleistungen zu dem Zeitpunkt des Erwerbs des Gutscheins (mit-)bezahlt worden ist. Der EuGH stimmt also jedenfalls insoweit mit der bisherigen Rechtslage überein, als insgesamt nur einmal Umsatzsteuer anfällt. Zusammengefasst kann festgehalten werden, dass nach der Entscheidung des EuGH die Umsatzsteuer bereits auf die entgeltliche Ausgabe und nicht erst bei der Einlösung des Wertgutscheins gegen die Ware oder Dienstleistung anfällt. Nach (bisherigem) Rechtsverständnis in Deutschland ist dies genau anders herum zu sehen.

Die „vorgelagerte“ Umsatzbesteuerung nach der Lösung des EuGH erweist sich jedoch in der Handhabung und im Detail als komplizierter als die „nachgelagerte“ Besteuerung nach bisheriger deutscher Rechtsauffassung:

Nach der Lösung des EuGH hat der Ausgebende zunächst die Umsatzsteuer auf die Ausgabe des Gutscheins als sonstige Leistung abzuführen. Sie ist grundsätzlich mit dem Regelsteuersatz in Höhe von 19 % zu

besteuern. Löst der Inhaber des Gutscheins diesen nunmehr ein und erhält dafür z. B. eine Ware, besteht eine denkbare Lösung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung darin, die Umsatzsteuer auf die Ausgabe des Gutscheins nunmehr gemäß § 17 UStG zu korrigieren. Die Sichtweise ist dabei die, dass die Dienstleistung der Gutscheinausgabe gegen Rückgewähr des Entgelts rückabgewickelt wird. Die auf diesen rückabgewickelten Umsatz entfallende Umsatzsteuer ist auf Null zu reduzieren und von dem Finanzamt zu erstatten. Gleichzeitig gibt der den Gutschein Einlösende das zurückerhaltene Geld sogleich wieder für die eingelöste Ware oder Dienstleistung als Entgelt hin. Dieser Umsatz wird dann – wie bei einer Bargeldzahlung – regulär besteuert.

Da im Regelfall ein anderer den Gutschein erwirbt als derjenige, der ihn einlöst, besteht für den oder die Mittelglieder einer dann entstehenden Kette bereits das Problem, von der Einlösung des Gutscheins überhaupt Kenntnis zu erlangen.

Dies zeigt eine der hauptsächlichen Problematiken der „vorgelagerten“ Besteuerung des EuGH gegenüber der „nachgelagerten“ Umsatzbesteuerung auf: Nämlich die Verknüpfung der beteiligten Unternehmer in der Kette bei Einlösung des Gutscheins. Eine weitere Problematik besteht dann, wenn mit dem Gutschein, der als sonstige Leistung dem Regelsteuersatz von 19 % unterliegt, Waren oder Dienstleistungen eingelöst werden, die der ermäßigten Umsatzsteuer in Höhe von 7 % unterliegen – wie beispielsweise bestimmte Lebensmittel oder Bücher – oder gar umsatzsteuerbefreit sind – wie beispielsweise die Eintrittsberechtigung für bestimmte kulturelle Veranstaltungen. ►

Wie wird die deutsche Finanzverwaltung auf das EuGH Urteil reagieren?

Auch die Finanzverwaltung wurde von dem Urteil des EuGH überrascht.

Nicht nur die Unternehmer, auch die Finanzverwaltung wurden von dem Urteil des EuGH überrascht. Das zeigt sich nicht zuletzt an dem Umstand, dass sich die Bundesrepublik an dem Verfahren „Astra Zeneca“ vor dem EuGH überhaupt nicht beteiligt und auch gar keine Stellungnahme abgegeben hat.

Nach dem derzeitigen Stand der Erkenntnis ist davon auszugehen, dass weder das Bundesministerium der Finanzen, noch die Finanzbehörden der Länder das EuGH-Urteil „Astra Zeneca“ als durch die Finanzämter unmittelbar und auf alle offenen Fälle

allgemein umzusetzen erklären. Vielmehr befindet sich die Finanzverwaltung zurzeit noch in der Entscheidungsfindung. Auch auf EU-Ebene finden Überlegungen statt, welche Folgerungen aus dem EuGH-Urteil „Astra Zeneca“ zu ziehen sind. Aussagen hierzu werden nicht vor dem Frühjahr 2011 erwartet.

Im Hinblick auf die Entscheidungsfindung auf EU-Ebene ist derzeit davon auszugehen, dass die deutsche Finanzverwaltung zunächst einmal die dortigen Ergebnisse abwartet.

Welche Handlungsmöglichkeiten bestehen?

Der Umstand, dass sich die deutsche Finanzverwaltung noch in – möglicherweise längerfristigen – Überlegungen befindet, eröffnen die Möglichkeit, die Sachverhalte weiterhin zunächst unverändert nach der (bisherigen) deutschen Rechtsauffassung, der „nachgelagerten“ Umsatzbesteuerung, zu beurteilen. Denn wenngleich der EuGH auch darüber entscheidet, wie die Mehrwertsteuersystemrichtlinie bzw. deren Vorgängerin auszulegen sind, so bindet seine Entscheidung formell nur das vorlegende nationale – in dem Fall „Astra Zeneca“ britische – Gericht, dessen nachfolgendes Urteil wiederum nur die Parteien in dem zu entscheidenden Fall bindet. Es ist daher vertretbar, die bisher in verschiedenen Verfügungen der Finanzverwaltung (z.B. OFD Karlsruhe vom 29.2.2008, OFD Magdeburg vom 2.5.2006 und der OFD Frankfurt am Main vom 18.2.2004) niedergelegte, in Deutschland wohl (bisher) einhellig vertretene Auffassung der „nachgelagerten“ Umsatzbesteuerung fortzusetzen.

Dies ist jedoch nicht ohne Risiko. Denn ein Gericht – auch der EuGH – legt Vorschriften „nur“ aus, anstatt selbst Recht zu setzen. Das heißt, der EuGH und nationale Gerichte interpretieren, wie die Vorschrift immer schon (seit ihrem Bestehen) zu verstehen war. Änderungen und Neuerungen in der Rechtsprechung – wie das EuGH-Urteil „Astra Zeneca“ – sind daher grundsätzlich zeitlich nicht auf zukünftige Umsätze begrenzt. Vielmehr gilt ihre Gesetzesauslegung für alle der Veranlagung noch zugänglichen Zeiträume und Umsätze in der Vergangenheit.

Es bleibt daher abzuwarten und zu hoffen, dass die deutsche Finanzverwaltung sich zu einer Nichtbeanstandungsregelung für Altfälle entschließt, wenn sie das EuGH-Urteil „Astra Zeneca“ doch als durch die Finanzämter allgemein anzuwenden einstufen und sich für den Wechsel von der „nachgelagerten“ zu der „vorgelagerten“ Besteuerung entschließen sollte.

Sollte sie dagegen an der bisherigen umsatzsteuerlichen Behandlung festhalten, der Bundesfinanzhof sich aber dem EuGH anschließen, kommt für den Steuerpflichtigen dann gegebenenfalls die Inanspruchnahme der Vertrauensschutzregelung gemäß § 176 AO in Betracht.

Abschließend sollte anhand des Sie betreffenden Einzelfalles konkret überprüft werden, ob die Möglichkeit, weitere Reaktionen der Finanzverwaltung und Gerichtsbarkeit abzuwarten, eine gangbare Lösung ist oder (zu) hohe Risiken birgt. In diesem Fall ist eine individuelle Strategie und Lösung zu entwickeln. Beispielsweise besteht die Möglichkeit, Rechtssicherheit für zukünftige Sachverhalte zu erlangen, indem eine verbindliche Auskunft gemäß § 89 AO oder im Anschluss an eine Betriebsprüfung eine verbindliche Zusage gemäß § 204 AO eingeholt wird. Hierfür steht Ihnen Ernst & Young mit Ihrem Ansprechpartner oder einem der im Anhang aufgeführten Mitarbeiter der Indirect Tax gerne zur Verfügung. ■

Ihre Ansprechpartner

Stuttgart

Christa Breucha

Telefon +49 711 9881 15244

Bettina Hoffmann

Telefon +49 711 9881 14617

Dr. Matthias Hiller

Telefon +49 711 9881 12844

Matthias Groschupp

Telefon +49 711 9881 15362

Yvonne Ihle

Telefon +49 711 9881 14434

Michael Roth

Telefon +49 711 9881 11773

Alexandra Klein

Telefon +49 711 9881 17196

Anja Bauch

Telefon +49 711 9881 25314

Christian Merkel

Telefon +49 711 9881 18890

Eschborn/ Frankfurt am Main

Robert Prätzler

Telefon +49 6196 996 19016

Peter Schilling

Telefon +49 6196 996 21262

Dr. Bernd Ripka

Telefon +49 6196 996 23369

Frank-Peter Ziegler

Telefon +49 6196 996 14649

Michaela Paulin

Telefon +49 6196 996 25258

Köln

Sibylle Schilling

Telefon +49 221 2779 25664

Birgit Wimmer

Telefon +49 221 2779 25694

Maren Janke-Matuszewski

Telefon +49 221 2779 12921

Martin Klein

Telefon +49 221 2779 20951

Berlin

Andreas Funke

Telefon +49 30 25471 21215

Carmen Hessenius

Telefon +49 30 25471 21228

René Gütschow

Telefon +49 30 25471 21437

Hans-Hinrich von Cöln

Telefon +49 30 25471 21745

Düsseldorf

Alexander Thoma

Telefon +49 211 9352 10501

Robert Böhm

Telefon +49 211 9352 10529

Bertrand Monfort

Telefon +49 211 9352 14322

Ellen Kirchhainer

Telefon +49 211 9352 10219

Mathias Ruhland

Telefon +49 211 9352 10435

München

Dr. Martin Robisch

Telefon +49 89 14331 15306

Brigitte Dankl

Telefon +49 89 14331 13071

Dr. Helge Jacobs

Telefon +49 89 14331 11351

Michael Tomuscheit

Telefon +49 89 14331 29854

Hamburg

Jan Petersen

Telefon +49 40 36132 16200

Carsten Nemetz

Telefon +49 40 36132 11237

Eva Sareiter

Telefon +49 40 36132 23979

Ruhrgebiet

Marius Kiczan

Telefon +49 201 2421 25053

Ernst & Young

Assurance | Tax | Transactions | Advisory

Die internationale Ernst & Young-Organisation im Überblick

Die internationale Ernst & Young-Organisation ist einer der Marktführer in der Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung und Transaktionsberatung sowie in den Advisory Services. Ihr Ziel ist es, das Potenzial ihrer Mitarbeiter und Mandanten zu erkennen und zu entfalten. Die 141.000 Mitarbeiter sind durch gemeinsame Werte und einen hohen Qualitätsanspruch verbunden.

Die internationale Ernst & Young-Organisation besteht aus den Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig und haftet nicht für das Handeln und Unterlassen der jeweils anderen Mitgliedsunternehmen. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach britischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Weitere Informationen finden Sie unter www.de.ey.com

In Deutschland ist Ernst & Young mit über 6.900 Mitarbeitern an 22 Standorten präsent. „Ernst & Young“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited.

© 2010

Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
All Rights Reserved.

SRE 1210

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Obwohl sie mit größtmöglicher Sorgfalt erstellt wurde, besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität; insbesondere kann diese Publikation nicht den besonderen Umständen des Einzelfalls Rechnung tragen. Eine Verwendung liegt damit in der eigenen Verantwortung des Lesers. Jegliche Haftung seitens der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der internationalen Ernst & Young-Organisation wird ausgeschlossen. Bei jedem spezifischen Anliegen sollte ein geeigneter Berater zurate gezogen werden.