

## UMSATZSTEUER

## Alles Wichtige zur Umsatzsteuer bei Rabatten, Gutscheinen und Co.

von Dipl.-Finw. (FH) Thomas Meurer, Baesweiler

| Rabattaktionen, Prämienzusagen und Kundenbindungsprogramme werden immer beliebter. Dabei sollten jedoch stets – auch aus Sicht des teilnehmenden Unternehmers – die umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen beachtet werden, um bei einer Betriebsprüfung keine böse Überraschung zu erleben. |

### 1. Abgrenzung Ein- oder Mehrzweckgutschein

Bei der Ausgabe von Gutscheinen ist zunächst zu unterscheiden, ob es sich um einen Ein- oder Mehrzweckgutschein handelt:

- **Mehrzweckgutschein:** Werden Gutscheine ausgegeben, die nicht zum Bezug von hinreichend bezeichneten Leistungen berechtigen, dann handelt es sich nur um den Umtausch eines Zahlungsmittels (z.B. Bargeld) in ein anderes Zahlungsmittel (Gutschein). Die Hingabe des Gutscheins selbst stellt keinen Umsatz dar. Eine Anzahlung liegt auch nicht vor, da die künftige Leistung nicht hinreichend konkretisiert ist. Erst bei Einlösung des Gutscheins entsteht Umsatzsteuer, abhängig von der dann erbrachten Leistung.
- **Einzelzweckgutschein:** Werden dagegen Gutscheine über bestimmte, konkret bezeichnete Leistungen ausgestellt, unterliegt der gezahlte Betrag als Anzahlung der Umsatzbesteuerung, wenn der leistende Unternehmer bereits feststeht.

### 2. Rabattgutscheine und Preisnachlässe in Lieferketten

Bei Rabattgutscheinen und Preisnachlässen in Lieferketten ist zu unterscheiden, ob es sich um grenzüberschreitende Geschäfte handelt oder nicht.

#### 2.1 Inland

Erhält ein Endabnehmer einen Gutschein im Rahmen einer Werbemaßnahme und kann er mit dem Gutschein eine Leistung verbilligt erwerben, führt dies grundsätzlich zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage bei dem Unternehmer, der den Gutschein ausgegeben hat (A 17.2 Abs. 1 UStAE).

#### ■ Beispiel 1

Hersteller H verkauft Waren an den Zwischenhändler Z, der diese wiederum an den Einzelunternehmer E verkauft. H hat als Absatzfördermaßnahme Gutscheine für seine Produkte ausgegeben. Durch Einlösen der Gutscheine kann E die Waren bei Z verbilligt erwerben. Nach Weiterleitung des Gutscheins an H erstattet dieser Z den Nennwert des Gutscheins (Preisnachlassgutschein).

Umsatzsteuerliche Folgen entstehen erst bei Einlösung des Gutscheins

Die Besteuerung erfolgt bereits bei Ausstellung und Bezahlung

Preisnachlassgutschein in Lieferketten

Im Zeitpunkt der Erstattung an Z kann H seine Umsatzsteuer für die Lieferung der Ware nach § 17 UStG mindern. Z ist durch den Gutschein nicht begünstigt und kann aus den Rechnungen des H unverändert den Vorsteuerabzug geltend machen. Er muss jedoch die Zahlung des H als Entgelt von dritter Seite für seinen Verkauf an E versteuern. E kann nur aus dem tatsächlich aufgewendeten Betrag einen Vorsteuerabzug geltend machen, obwohl er von Z eine Rechnung über den vollen Kaufpreis erhält.

**Hinweis** | Diese Lösung gilt entsprechend, wenn E den Gutschein direkt bei H einlösen muss und von diesem eine nachträgliche Vergütung erhält (Preiserstattungsgutschein).

## 2.2 EU-Ausland

Hat der den Rabatt gewährende Unternehmer hingegen in der Lieferkette eine innergemeinschaftliche Lieferung in einem anderen Mitgliedstaat ausgeführt, kommt es nicht – auch nicht beim Endabnehmer – zu Korrekturen bei der Umsatzbesteuerung. Dies hat der BFH jüngst in zwei Entscheidungen klargelegt (BFH 4.12.14, V R 6/13; BFH 5.6.14, XI R 25/12).

### ■ Beispiel 2

Wie Beispiel 1, allerdings ist H in den Niederlanden ansässig und liefert seine Waren von dort aus an Z (steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung).

Im Zeitpunkt der Erstattung des Nennwerts des Gutscheins an Z scheidet für H eine Minderung mangels steuerpflichtiger Lieferungen aus. Z ist durch den Gutschein wirtschaftlich nicht begünstigt und hat weder seine Erwerbsteuer noch seinen entsprechenden Vorsteuerabzug zu korrigieren. E muss seinen Vorsteuerabzug aus der Lieferung des Z nicht korrigieren, obwohl er nicht den vollen Betrag aufgewendet hat.

## 3. Kundenbindungsprogramme

Bei den vielfältigen Kundenbindungsprogrammen kommt es für die umsatzsteuerrechtliche Würdigung auf die vertraglichen Konstellationen des Einzelfalls an. Dennoch folgen zahlreiche Programme den gleichen Grundsätzen: Der Kunde sammelt beim Erwerb von Waren eine bestimmte Anzahl von Punkten (bzw. Aufkleber in Form von Treuepunkten etc.). Diese Punkte kann er bei einer erreichten Mindestgrenze wie folgt verwenden:

- a) Er kann sich die Punkte entweder in Geld auszahlen/anrechnen lassen bzw. hierdurch Sachprämien (ggf. mit Zuzahlung) erwerben oder
- b) mit den Punkten nur Sachprämien (ggf. mit Zuzahlung) erhalten.

### ■ Beispiel 3 (zu Variante a)

Unternehmer U betankt seinen Firmenwagen regelmäßig an der Tankstelle A und macht aus den Rechnungen den vollen Vorsteuerabzug geltend. U legt bei jedem Tankvorgang seine Teilnahmekarte am Bonusprogramm vor und sammelt

Gleiche Lösung bei Preiserstattungsgutscheinen

Auch der letzte Unternehmer muss den Vorsteuerabzug nicht korrigieren

Unterschiedlichste Programme mit oftmals gleichen Grundsätzen

Punkte (1 Liter Benzin = 1 Punkt). Nachdem U 1.000 Punkte (Wert: 1 Cent pro Punkt) gesammelt hat, löst er diese ein – und zwar

- a) als Anrechnung i.H. von 10 EUR auf einen Tankvorgang.
- b) für eine Kühltasche.

Sieht das Bonusprogramm eine Barauszahlungsverpflichtung über den Punktewert vor, ist von einer Entgeltminderung auszugehen, wenn nachvollziehbar ist, für welche Ursprungsumsätze die Punkte entstanden sind (OFD Magdeburg 29.9.11, S 7200-168-St 244). Die Entgeltminderung erfolgt jedoch erst dann, wenn die gesammelten Punkte eingelöst werden. Die Gewährung von Bonuspunkten stellt noch keine Entgeltminderung dar, weil zu diesem Zeitpunkt nicht absehbar ist, ob und ggf. zu welchem Zeitpunkt die Punkte eingelöst werden.

Unabhängig davon, ob die Punkte in bar ausgezahlt bzw. angerechnet oder gegen eine Sachprämie eingetauscht werden, ist zunächst von einer Auszahlung in bar auszugehen. Bei Sachprämien ist im Anschluss ein entgeltlicher Erwerb dieser Prämie anzunehmen.

Im Zeitpunkt der Einlösung muss U seinen bisherigen Vorsteuerabzug aus den Tankrechnungen mindern. Ferner ergeben sich (je nach Variante) folgende Konsequenzen:

- a) A kann im Zeitpunkt der Einlösung die Umsatzsteuer für die bisherigen Tankvorgänge mindern. Für den neuen Tankvorgang gelten die 10 EUR und die Baraufgabe als Gegenleistung.
- b) Die Umsatzsteuer für die bisherigen Tankumsätze mindert sich im Zeitpunkt der Einlösung. Anschließend wird die Kühltasche für 10 EUR geliefert.

Entgeltminderung  
erst bei Einlösung  
der Punkte

Vorsteuerabzug aus  
den Tankrechnungen  
ist zu korrigieren

#### ■ Beispiel 4 (zu Variante b)

Wie Beispiel 3; U kann die Punkte jedoch nur für Sachprämien eintauschen, eine Barauszahlung bzw. Anrechnung ist nicht möglich.

Enthält das Bonusprogramm keine Barauszahlungsverpflichtung, liegen keine Entgeltminderungen vor (EuGH 27.4.99, C-48/97). Bei Einlösung der Punkte handelt es sich nicht um die Zahlung eines Entgelts, sodass die Sachprämien unentgeltlich abgegeben werden. A kann die Umsatzsteuer für die Tankvorgänge nicht mindern.

**Hinweis** | Zum Vorsteuerabzug bei Eingangsleistungen im Zusammenhang mit unentgeltlichen Leistungen vgl. A 15.15 UStAE.

## 4. Provisionen

Bei der umsatzsteuerlichen Behandlung von Provisionen ist zwischen zusätzlichen Vermittlungsprovisionen und Werbepremien zu unterscheiden.

### 4.1 Zusätzliche Vermittlungsprovisionen

Erwirbt ein Vermittler (z.B. Handelsvertreter) ab einer bestimmten Umsatzgrenze einen Anspruch auf eine (zusätzliche) Sachprämie, handelt es sich um ein zusätzliches Entgelt für die Vermittlungsleistung (BFH 27.1.11, V R 7/09).

Zusätzliches Entgelt  
für die Vermittlungs-  
leistung

Es liegt ein tauschähnlicher Umsatz vor, sodass die Abgabe der Prämie ebenfalls entgeltlich erfolgt. Bei ordnungsgemäßer Rechnungserteilung ist bei den Beteiligten ein Vorsteuerabzug möglich.

#### ■ Beispiel 5

V vermittelt für den T Haushaltsgeräte gegen eine Provision von 1 % des vermittelten Umsatzes. Erreicht V einen Umsatz von 100.000 EUR (Bonusgrenze), hat er zusätzlich Anspruch auf eine Reise im Wert von 1.000 EUR.

Erreicht V die Bonusgrenze, muss er neben der Provision von 1 % ein zusätzliches Entgelt von 1.000 EUR für seine Vermittlungsleistungen versteuern und T hierüber eine Rechnung erteilen. Bei T liegt eine entgeltliche Reiseleistung i.H. von 1.000 EUR vor (ggf. „Margenbesteuerung“ nach § 25 UStG).

#### 4.2 Werbepremien

Eine Vermittlungsleistung und keine Minderung der Bemessungsgrundlage liegt auch dann vor, wenn ein Bestandskunde (z.B. bei einem Zeitschriften-Abonnement) einen Neukunden wirbt und hierfür eine Prämie (Geld oder Sachprämie) erhält. Verrechnet der Unternehmer diese Prämie mit einer weiteren Bestellung des Altkunden, dann stellt dies keine Entgeltminderung dar, sondern lediglich eine Verrechnung gegenseitiger Forderungen (A 10.3 Abs. 2 S. 5 UStAE).

Keine Minderung der Bemessungsgrundlage bei „Kunden werben Kunden“

#### ■ Beispiel 6

Kunde K erhält vom Verlag V Fachliteratur im Abonnement. Für die Werbung eines neuen Kunden hat K Anspruch

- a) auf 100 EUR in bar. Die 100 EUR werden K bei der Verlängerung seines Abonnements angerechnet.
- b) auf einen Tablet-PC im Wert von 100 EUR.

In Variante a) erbringt K eine Vermittlungsleistung an V im Wert von 100 EUR. In Variante b) liegt ein tauschähnlicher Umsatz vor. Ob die Leistung des K steuerbar ist, hängt davon ab, ob K als Unternehmer handelt. Sollte K unternehmerisch agieren, könnte V aus der Rechnung des K einen Vorsteuerabzug geltend machen.

Eine Entgeltminderung bei V liegt nicht vor. Vielmehr schuldet er die Gegenleistung für die Vermittlungsleistung des K. In Variante b) liefert V zudem den Tablet-PC entgeltlich an K (Gegenleistung 100 EUR).

**Beachten Sie |** Ein berücksichtigungsfähiger Rabatt (Entgeltminderung) liegt hingegen vor, wenn ein Bestandskunde für die Verlängerung seines Abonnements eine Prämie erhält (A 10.3 Abs. 2 S. 7 UStAE).

Prämie für die Abo-Verlängerung als Entgeltminderung

#### ▾ WEITERFÜHRENDER HINWEIS

- Preisnachlässe bei Vermittlungsleistungen: Die neue Rechtslage im Überblick (Fuß, MBP 15, 133)