

## 3. Begriffsdefinition

### 3.1. Gutscheine

Erstmals wurde der Begriff „Gutschein“ in der Richtlinie (EU) 2016/1065 definiert. Diese Richtlinie und dessen Bestimmungen sind sachlich nur auf diese definierten Gutscheine anwendbar.<sup>30</sup> Daher sind Definition und Abgrenzung wichtig.

Der Art 30a MwStSystRL beschreibt einen Gutschein als

„ein Instrument, bei dem die Verpflichtung besteht, es als Gegenleistung oder Teil einer solchen für eine

- Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen anzunehmen und bei dem
- die zu liefernden Gegenstände oder zu erbringenden Dienstleistungen oder
- Identität der möglichen Lieferer oder Dienstleistungserbringer

entweder auf dem Instrument selbst oder in damit zusammenhängenden Unterlagen, einschließlich der Bedingungen für die Nutzung dieses Instruments, angegeben sind.“<sup>31</sup>

Bei der Auslegung der Gutschein-Richtlinie sind die Erwägungsgründe der Präambel zu berücksichtigen. Der sechste Erwägungsgrund besagt zB, dass die Definition nicht nur greifbare Objekte, wie Plastikkarten und Papierdokumente, umfasst, sondern auch elektronische Gutscheine.<sup>32</sup> Somit gibt es keine Vorgaben hinsichtlich der Form der Gutscheine.<sup>33</sup> Diese Information beinhaltet bereits der Wortlaut „*Instrument*“ in der Begriffsbeschreibung des Gutscheins.<sup>34</sup>

Die Definition auf Unionsebene entspricht grundsätzlich jener der nationalen Umsetzung in der Rz 4 UStR, welche auch auf Art 30a MwStSystRL verweist. Nur die Begrifflichkeiten „*Dienstleistung*“ auf Unionsebene und „*sonstige Leistung*“ auf nationaler Ebene unterscheiden sich. Zudem wird in den UStR unter „*Leistungen*“ eine Lieferung oder sonstige Leistung bzw Lieferung von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen verstanden.

30 Vgl *Epply/Plank/Rößler/Schwab/Weisinger*, ÖStZ 3/2019, 50.

31 Art 30a MwStSystRL.

32 Vgl *Englisch*, Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine, ifst-Schrift 515, 13; RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 2006/347, 1 idF RL 2016/1065/EU des Rates vom 27.6.2016 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG hinsichtlich der Behandlung von Gutscheinen, ABl L 2016/177, 9.

33 Vgl *Bendlinger/Bieber*, SWK 34/2019, 1492; *Martin* in *Sölch/Ringleb*, UStG<sup>86</sup>, § 3 Rz 794.

34 Vgl *Bendlinger/Bieber*, SWK 34/2019, 1492.

In der Legaldefinition des gültigen Art 30a MwStSystRL wird nur mehr die Verpflichtung auf Unternehmenseite genannt. Wesentlich charakteristisch für Gutscheine ist aber das Verleihen eines Rechts an den Gutscheininhaber, bestimmte Gegenstände oder Dienstleistungen künftig zu erhalten. Dies wurde vor allem im Vorschlag der Kommission hervorgehoben und befindet sich jetzt auch noch im Erwägungsgrund Nr 6 der Präambel zur Gutschein-Richtlinie.<sup>35</sup> Die Kernbestimmung eines Gutscheins hat sich also von einem Recht auf eine Leistung, das dem Gutscheininhaber gewährt wird, zu einer Verpflichtung für die Anbieter, den Gutschein als Zahlungsmittel anzunehmen, gewandelt.<sup>36</sup>

Die Ausübung eines Rechts ist allerdings ein zentrales Abgrenzungsmerkmal zu reinen Zahlungsinstrumenten. Doch die Abgrenzung ist manchmal nicht eindeutig. Besonders bei Bezahlung von Gegenständen oder Dienstleistungen mit im Voraus gekauften Karten gestaltet sich diese Differenzierung nicht immer als einfach. Bei solchen Karten ist die Leistung zuvor noch nicht zu konkretisieren, und es ist daher unklar, ob der Kauf der Karte den Unternehmer zu einer Lieferung bzw Erbringung einer später ausgewählten Leistung verpflichtet.<sup>37</sup> Die Definition eines Gutscheins, wie sie in der Gutschein-Richtlinie enthalten ist, lässt nicht klar zwischen Zahlungsinstrumenten und Gutscheinen unterscheiden. Es bleibt Interpretationsspielraum bei der Auslegung durch die verschiedenen Mitgliedstaaten.<sup>38</sup> Aus Gründen der Vereinfachung empfiehlt *Prof. Dr. Joachim Englisch*, eine Guthabekarte und somit ein reines Zahlungsinstrument anzunehmen, wenn der einmal eingezahlte Betrag auf die Karte jederzeit und ohne Erfüllung von Voraussetzungen wieder in Geld umgetauscht werden kann, da idR davon ausgegangen wird, dass der gezahlte Betrag für einen Gutschein vom verpflichteten Unternehmer endgültig einbehalten wird. Weiters handelt es sich nur um ein Zahlungsinstrument, wenn weder die Art der Leistung, die mit dem Instrument beansprucht werden kann, noch die möglichen einlösenden Unternehmer bekannt bzw angegeben sind. Dies soll anhand eines Beispiels verdeutlicht werden.<sup>39</sup>

### Beispiel 1

#### Sachverhalt:

Unternehmer U betreibt einen Webshop. Er handelt dort mit seinen eigenen Waren, erlaubt aber auch Dritten den privaten und kommerziellen Handel von Waren. Auf der Internetplattform werden etwa 100 Millionen Artikel angeboten, deren Angebotszusammensetzung sowie Drittanbieter sich ständig verändern. Es können auch Nennwertgutscheine erworben werden, welche im gesamten Webshop eingelöst werden können.

35 Vgl Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Behandlung von Gutscheinen, COM (2012) final, 20.5.2012, 7.

36 Vgl *Terra/Terra*, World Journal of VAT/GST Law 2017, 6:1, 28.

37 Vgl *Englisch*, Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine, ifst-Schrift 515, 14.

38 Vgl *Terra/Terra*, World Journal of VAT/GST Law 2017, 6:1, 34.

39 Vgl *Englisch*, Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine, ifst-Schrift 515, 14 f.

### 3. Begriffsdefinition

---

#### Lösung:

Gem Art 30a MwStSystRL handelt es sich um keine Gutscheine, sondern um reine Zahlungsinstrumente. Denn bei Gutscheinausgabe sind weder der mögliche Kreis an leistenden Unternehmern bekannt noch die auswählbaren Warenarten. Die Regelungen der Gutschein-Richtlinie sind hier nicht anwendbar.

Des Weiteren erfahren laut fünftem Erwägungsgrund der Gutschein-Richtlinie Briefmarken, Fahrscheine, Eintrittskarten für Kinos und Museen oder Ähnliches keine umsatzsteuerlichen Änderungen.<sup>40</sup> Daraus lässt sich ableiten, dass bei Gutscheinen keine vollständige Konkretisierung aller Einzelheiten vorliegt. Wenn dies der Fall ist, handelt es sich nur um Zahlungsnachweise.<sup>41</sup>

Anders als im Richtlinienvorschlag der Kommission wurde von Regelungen für Rabatt- bzw Preisnachlassgutscheine in der vom Rat verabschiedeten Richtlinie abgesehen.<sup>42</sup> Im vierten Erwägungsgrund ist die Nichtanwendung der Gutschein-Richtlinie auf diese Instrumente zu finden.<sup>43</sup> Nach Art 87 MwStSystRL führen Rabatt- bzw Preisnachlassgutscheine bei späterer Lieferung zu einer Verringerung der steuerlichen Bemessungsgrundlage.<sup>44</sup> Hinsichtlich der Abgrenzung kommt es darauf an, ob der Gutschein bei Einlösung eine Bezahlung der Leistung nicht mehr notwendig macht oder aber nur die nötige Zahlung der Höhe nach vermindert. Im letzteren Fall handelt es sich um einen Rabattgutschein. Gutscheine, die für einen Erhalt eines prozentuellen Abschlags vom üblichen Kaufpreis der Leistung oder eines Naturalrabatts berechtigen, sind jedenfalls den Rabattgutscheinen zuzuordnen.<sup>45</sup>

Bei Vorliegen eines Nennwertgutscheins ist zu beachten, ob der Gutschein aufgrund der Vertragsbedingungen nur mit zwingender Zuzahlung eingelöst werden kann. Dies liegt bei einem Mindestbestellwert, der größer ist als der Nennwert des Gutscheins, vor.<sup>46</sup> Anderenfalls erfüllt ein Gutschein aber die Definition des Art 30a MwStSystRL, wenn eine Zuzahlung notwendig ist. Der Grund für diese Gegebenheit ist, dass der Gutscheinnennwert nicht zur gänzlichen Begleichung ausreicht und somit nur für einen Teil der Gegenleistung verwendet werden

---

40 Vgl RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABL L 2006/347, 1 idF RL 2016/1065/EU des Rates vom 27.6.2016 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG hinsichtlich der Behandlung von Gutscheinen, ABL L 2016/177, 9.

41 Vgl *Englisch*, Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine, ifst-Schrift 515, 15; *Terra/Terra*, World Journal of VAT/GST Law 2017, 6:1, 30; *Thiele/König*, UR 24/2018, 936.

42 Vgl Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Behandlung von Gutscheinen, COM (2012) final, 20.5.2012, 4 ff.

43 Vgl RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABL L 2006/347, 1 idF RL 2016/1065/EU des Rates vom 27.6.2016 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG hinsichtlich der Behandlung von Gutscheinen, ABL L 2016/177, 9.

44 Vgl Art 87 MwStSystRL; *Tumpel*, SWK 10/2019, 497.

45 Vgl *Englisch*, Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine, ifst-Schrift 515, 17.

46 Vgl *Berger/Menheere/Tschiederer/Wakounig*, Praxiskommentar zum UStG, § 4 Rz 26; *Englisch*, Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine, ifst-Schrift 515, 17; *Prätzler*, StuB 8/2019, 318.

kann.<sup>47</sup> Weiters fällt ein Gutschein in die Definition der neuen Gutschein-Richtlinie, wenn dieser öfter als einmal für den Leistungserwerb eingesetzt werden kann. Dies lässt sich durch den Nennwert erklären, welcher größer als die geschuldete Vergütung ist.<sup>48</sup>

Die erstmalige Definition des Begriffs „Gutschein“ ist zu begrüßen. Allerdings wird deutlich, dass die Abgrenzung nicht immer eindeutig ist. Zusammenfassend lässt sich sagen, dass die Definition dessen, was ein Gutschein ist, nicht klar genug ist und zu unterschiedlichen Interpretationen in den verschiedenen Mitgliedstaaten führen könnte.<sup>49</sup> Auf nationaler Ebene wurde in der Rz 4 UStR festgehalten, dass Preiserstattungsgutscheine, welche zur nachträglichen Vergütung berechtigen, und Preisnachlassgutscheine, welche zu einem verbilligten Erwerb berechtigen, keine Einzweck- oder Mehrzweck-Gutscheine sind.

Die Gutschein-Richtlinie weicht von der bisherigen Anzahlungsbesteuerungstechnik und dem Konkretisierungsgrad ab. Sie unterscheidet zwischen Einzweck-Gutscheinen und Mehrzweck-Gutscheinen. Diese werden im folgenden Abschnitt erklärt.

### 3.2. Einzweck-Gutscheine

Ein Einzweck-Gutschein ist ein Gutschein gem Art 30a MwStSystRL,

„bei dem

- der Ort der Lieferung der Gegenstände oder der Erbringung der Dienstleistungen, auf die sich der Gutschein bezieht, und
- die für diese Gegenstände oder Dienstleistungen geschuldete Mehrwertsteuer zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins feststehen.“<sup>50</sup>

Die Definitionen auf nationaler und Unionsebene entsprechen einander. Somit wurde in den UStR Unionskonformität erreicht.<sup>51</sup> Der Lieferort iSd des Art 31 ff MwStSystRL ist teleologisch nicht zu eng auszulegen und steht bereits fest, wenn der Mitgliedstaat bekannt ist.<sup>52</sup> Das heißt, innerhalb eines Mitgliedstaats ist keine genauere Leistungsortbestimmung, wie zB die Angabe einer oberösterreichischen Filiale einer in Österreich operierenden Handelskette nötig, um die erste Voraussetzung eines Einzweck-Gutscheins zu erfüllen. Durch das Feststehen des Mitgliedstaats lässt sich schon bei Gutscheinausstellung feststellen, ob in diesem Fall

47 Vgl *Englisch*, Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine, ifst-Schrift 515, 17; *Prätzler*, StuB 8/2019, 318.

48 Vgl *Englisch*, Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine, ifst-Schrift 515, 17.

49 Vgl *Terra/Terra*, World Journal of VAT/GST Law 2017, 6:1, 30.

50 Art 30a Nr 1 MwStSystRL.

51 Vgl Rz 4 UStR.

52 Vgl *Englisch*, Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine, ifst-Schrift 515, 20; *Hofer/Rattinger*, SWK 13/2019, 636; *Janzen* in *Lippross/Seibel*, Basiskommentar Steuerrecht, 115. Lieferung (Stand September 2019), Rz 322.

### 3. Begriffsdefinition

---

ein österreichischer Steuersatz zur Anwendung kommt. Zusammengefasst kann festgehalten werden, dass es zur Bestimmung der geschuldeten Umsatzsteuer keine genauere Ortsbestimmung innerhalb des jeweiligen Mitgliedstaats benötigt. Dies beeinflusst den anzuwendenden Steuersatz nicht.<sup>53</sup>

Dienstleistungsgutscheine stellen für Einzweck-Gutscheine nur einen kleinen Anwendungsbereich dar, denn die Leistung kann sowohl von privaten als auch von unternehmerischen Kunden bezogen werden. Dabei sind meist verschiedene Regelungen zur Ortsbestimmung anzuwenden. Besonders im E-Commerce-Handel mit Gutscheinen über Dienstleistungen in elektronischer Form ist der Leistungsart kaum vorherzubestimmen, selbst wenn die Gutscheine nur an Endverbraucher veräußert werden. Gem der Ortsbestimmungsregel in Art 58 MwStSystRL bzw § 3a Abs 13 UStG ist der Ansässigkeitsstaat des einlösenden Gutscheininhabers der Ort der Leistung und dieser steht idR bei Gutscheinausstellung noch nicht fest.<sup>54</sup>

Die zweite Voraussetzung ist, dass die geschuldete Umsatzsteuer für die jeweiligen Gegenstände oder Dienstleistungen, welche durch die Einlösung des Gutscheins erworben werden können, feststeht. Ein bekannter Steuersatz ist ausreichend.<sup>55</sup> Die Leistung muss nicht konkret bezeichnet werden. Der Gutschein kann sogar für das gesamte Sortiment eingelöst werden, wenn dieses nur einem einheitlichen Regelsteuersatz unterliegt.<sup>56</sup> Wenn daher ein Gutschein für nicht festgelegte Waren oder Dienstleistungen mit verschiedenen Steuersätzen oder mit nur teilweisen Steuerbefreiungen eingelöst werden kann, ist das zweite Erfordernis nicht erfüllt. Nur bei erfüllter Voraussetzung kann bereits im Zeitpunkt der Gutscheinausstellung die Umsatzsteuerbelastung einer alternativen regulären Begleichung der jeweiligen Gegenstände oder Dienstleistungen berechnet werden.<sup>57</sup>

Ein Randphänomen, das vom Richtliniengeber nicht betrachtet wurde, ist ein per Gutschein erwerbender Unternehmer, welcher die Ware anschließend in das Ausland versendet oder befördert.<sup>58</sup> Für die Kategorisierung als Einzweck- oder Mehrzweckgutschein ist grundsätzlich aber nur die Auswahlmöglichkeit durch den

---

53 Vgl *Englisch*, Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine, ifst-Schrift 515, 20; *Hofer/Rattinger*, SWK 13/2019, 636; *Janzen* in *Lippross/Seibel*, Basiskommentar Steuerrecht, 115. Lieferung (Stand September 2019), Rz 322; *Thiele/König*, UR 24/2018, 938.

54 Vgl *Englisch*, Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine, ifst-Schrift 515, 20; *Feldgen*, StuB 12/2019, 463; *Janzen* in *Lippross/Seibel*, Basiskommentar Steuerrecht, 115. Lieferung (Stand September 2019), Rz 322; *Luther*, Der UStB 9/2016, 276; *Sterzinger*, UR 1/2019, 3.

55 Vgl *Koss*, Gutscheine und ihre rechtliche Beurteilung, DB 47/2019, *Englisch*, Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine, ifst-Schrift 515, 20; *Huschens*, DB 9/2019, 2; *Tumpel*, SWK 10/2019, 496 f.

56 Vgl *Englisch*, Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine, ifst-Schrift 515, 20; *Huschens*, DB 9/2019, 2.

57 Vgl *Englisch*, Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine, ifst-Schrift 515, 20; *Tumpel*, SWK 10/2019, 496 f.

58 Vgl *Englisch*, Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine, ifst-Schrift 515, 22; *Huschens*, DB 9/2019, 11; *Mayr*, SWK 2/2019, 71; *Prätzler*, StuB 8/2019, 316.

endgültigen Gutscheinerwerber, welche sich auf mögliche Steuerermäßigungen oder Steuerbefreiungen auswirken kann, zu beachten. Darauf lässt die Formulierung in Art 30a Nr 2 MwStSystRL schließen. Danach muss im Zeitpunkt der Gutscheinausstellung die Umsatzsteuerschuld für „diese Gegenstände oder Dienstleistungen“ für welche der Gutschein eingelöst werden kann, feststehen. Somit sollen Steuerbefreiungen oder Sonderregeln, die abhängig vom künftigen Verhalten des Leistungsempfängers sind, keinen Einfluss auf die Qualifizierung haben. Dies ist auch aus Vereinfachungsgründen zu rechtfertigen. Die hier behandelte Fallkonstellation wird eine Ausnahmeerscheinung darstellen, die nicht grundsätzlich die liquiditätsnahe Besteuerung durch die Kategorisierung als Einzweck-Gutscheins in Frage stellen soll.<sup>59</sup> Da die tatsächliche Ausfolgung der Ware gegen Entgegennahme eines Einzweck-Gutscheins gem Art 30b Abs 1 UAbs 1 MwStSystRL bzw Rz 4 UStR kein steuerbarer Vorgang ist, finden daher die Steuerbefreiungsregeln für innergemeinschaftliche Lieferungen und Ausfuhrlieferungen keine Anwendung. Das betrifft auch die steuerbaren vorgelagerten Geschäftsvorgänge des Gutscheinhandels, da eine reale Warenbewegung über die Landesgrenze noch fehlt, und somit Art 138 MwStSystRL bzw Art 7 Abs 1 UStG nicht zur Anwendung kommt.<sup>60</sup> Ein Unternehmer, der den Gutschein gegen Ware einlöst und diese Ware dann in das Ausland befördert oder versendet, hat gem Art 2 Abs 1 Buchstabe b und Art 20 MwStSystRL bzw Art 1 UStG in seinem Inland einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern. Zudem wird er aber auch mit der Umsatzsteuer belastet, welche im Preis des Gutscheins enthalten ist. Allerdings kann er wieder einen Vorsteuerabzug vornehmen.<sup>61</sup>

Bei Nennwertgutscheinen kann es vorkommen, dass der Nennwert nicht für den Erwerb der Leistung ausreicht und eine Zuzahlung nötig wird. Die Voraussetzung für einen Einzweck-Gutschein ist hier aber dennoch erfüllt, wenn die geschuldete Umsatzsteuer, die auf den Nennwert entfällt, feststellbar ist. Die gesamte Umsatzsteuer für den Erwerb der später bei Einlösung ausgewählten Leistungen muss noch nicht feststehen.<sup>62</sup>

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass entgegen der möglicherweise irreführenden Begrifflichkeit des Einzweck-Gutscheins die Klassifikation nicht davon abhängt, ob der Gutschein nur für eine bestimmte Art von Gegenstand oder Dienstleistung eingelöst werden kann. Ausschlaggebend ist, dass der vorgesehene umsatzsteuerliche Ort der Leistung und die Steuerbelastung der Leistung des Gutscheins mit der tatsächlich eingelösten Leistung übereinstimmt und somit

59 Vgl *Englisch*, Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine, ifst-Schrift 515, 22; *Huschens*, DB 9/2019, 11; *Prätzler*, StuB 8/2019, 316.

60 Vgl *Englisch*, Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine, ifst-Schrift 515, 22; *Nieskens in Rau/Dürnwächter*, UStG, 183. Lieferung (Stand Juli 2019), § 3 UStG; *Sterzinger*, UR 1/2019, 4.

61 Vgl *Englisch*, Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine, ifst-Schrift 515, 22.

62 Vgl *Englisch*, Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine, ifst-Schrift 515, 21; *Hofer/Rattinger*, SWK 13/2019, 639; *Huschens*, DB 9/2019, 9.

### 3. Begriffsdefinition

---

zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins vorherbestimmbar ist.<sup>63</sup> Daher kann auch ein Gutschein, der zu einer genau festgelegten Kombination von Gegenständen bzw. Dienstleistungen mit verschiedenen Steuersätzen und nur teilweisen Steuerbefreiungen berechtigt, als Einzweck-Gutschein klassifiziert werden. Dies rührt hier aus der Möglichkeit, die Umsatzsteuerbelastung zum Zeitpunkt der Gutscheinausstellung berechnen zu können.<sup>64</sup>

#### Beispiel 2

##### Sachverhalt:

Eine Therme T in Österreich bietet einen Wellness- und Gourmet-Gutschein zum Nennwert von 100 € an. Dieser Gutschein beinhaltet einen Tagesaufenthalt in der Thermen- und Saunawelt im Wert von 45 €, sowie ein 4-Gänge-Abendessen (exklusive Getränke) im Wert von 55 €. Ein Nichtunternehmer N erwirbt solch einen Gutschein um 100 €.

##### Lösung:

Bei diesem Wellness- und Gourmet-Gutschein handelt es sich um einen Einzweck-Gutschein. Der Ort der Leistung, nämlich Österreich, steht fest. Weiters ist unerheblich, dass dieser Gutschein zu verschiedenen Einzelleistungen berechtigt, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen. Die Umsatzsteuer kann dennoch schon bei Ausstellung des Gutscheins berechnet werden. T hat die erhaltene Gegenleistung iHv 100 € aufzuteilen. 45 € von 100 € entfallen auf den Thermeneintritt mit dem begünstigten Steuersatz von 13 %. 55 € von 100 € unterliegen dem 20%igen Normalsteuersatz, welcher für das 4-Gänge-Menü anzuwenden ist.

### 3.3. Mehrzweck-Gutscheine

Sowohl die MwStSystRL als auch die UStR definieren einen Mehrzweck-Gutschein als Restgröße und somit als Gutschein, der mindestens eine der Voraussetzungen (Leistungsort oder geschuldete Umsatzsteuer) eines Einzweck-Gutscheins nicht erfüllt.<sup>65</sup> Wenn der konkrete Leistungsort innerhalb eines EU-Mitgliedstaats noch nicht feststeht, ist das kein Hindernis für die Qualifizierung als Einzweck-Gutschein. Kann der Gutschein allerdings im grenzüberschreitenden Binnenmarkt eingelöst werden, lassen sich weder die Steuerhoheit noch das anzuwendende nationale Recht und damit der Steuersatz eruieren. Es handelt sich dann um einen Mehrzweck-Gutschein. Ein Beispiel wäre ein Gutschein einer Damenmodenkette, der zur Einlösung sowohl in deutschen als auch in österreichischen Filialen berechtigt. Weiters kann der Steuersatz noch nicht festgestellt werden, wenn der Gutscheininhaber die freie Wahl hinsichtlich seines einlösenden Leistungsbündels mit unterschiedlichen Steuersätzen oder Steuerbefreiungen hat.<sup>66</sup> Als Exempel gilt hierfür ein Wertgutschein einer Tankstelle für das

---

63 Vgl. *Englisch*, Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine, ifst-Schrift 515, 23; *Luther*, Der UStB 9/2016, 276.

64 Vgl. *Englisch*, Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine, ifst-Schrift 515, 23; *Huschens*, DB 9/2019, 8; *Martin in Sölch/Ringleb*, UStG<sup>86</sup>, § 3 Rz 799; *Sterzinger*, UR 1/2019, 3.

65 Vgl. Art 30a Nr 3 MwStSystRL; Rz 4 UStR.

gesamte Produktangebot, welches zB auch Speisen mit ermäßigtem Steuersatz beinhaltet.<sup>67</sup>

Demnach ist es einfach, einen Einzweck-Gutschein in einen Mehrzweck-Gutschein zu verwandeln, indem der Umsatzsteuerbehandlung der zu liefernden Waren oder Dienstleistungen ein Element der Unsicherheit hinzugefügt wird. Beispielsweise wäre es möglich, den Gutschein für mindestens eine zuvor außerhalb des Geltungsbereichs gelegene potenzielle Leistung einzulösen, die einem anderen Umsatzsteuersatz unterliegt.<sup>68</sup> Gründe, warum dies vorteilhaft für Unternehmen sein könnte, werden in den folgenden Kapiteln erläutert.

Nur die Verhältnisse zur Zeit der Gutscheinausstellung sind maßgeblich für die Klassifikation. Ein späterer Wechsel des Gutscheincharakters, welcher sich durch Änderungen der Steuersätze, der Steuerbefreiungen oder des Sortiments ergeben könnte, ist nicht vorgesehen.<sup>69</sup> Dies lässt sich aus dem Wortlaut „zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins feststehen“ gem Art 30a Nr 2 MwStSystRL bzw „bei der Ausstellung des Gutscheins feststehen“ gem Rz 4 UStR entnehmen.<sup>70</sup> Zudem würde eine andere Auslegung und somit die Berücksichtigung von Folgeentwicklungen einen enormen Verwaltungsaufwand und Rechtsunsicherheit hervorrufen, besonders beim mehrstufigen Gutscheinhandel.<sup>71</sup> Dennoch soll angemerkt werden, dass *Ferdinand Huschens* hingegen anderer Ansicht ist, dass sich die Besteuerung nach dem tatsächlichen Umsatz des Warenverkaufs richten solle, was wiederum eine Berichtigung nach sich ziehen würde.<sup>72</sup>

66 Vgl *Englisch*, Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine, ifst-Schrift 515, 32.

67 Vgl *Tumpel*, SWK 10/2019, 496 f.

68 Vgl *Terra/Terra*, World Journal of VAT/GST Law 2017, 6:1, 29.

69 Vgl *Englisch*, Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine, ifst-Schrift 515, 23; *Prätzler*, StuB 8/2019, 317; *Martin* in *Sölch/Ringleb*, UStG<sup>86</sup>, § 3 Rz 808; *Terra/Terra*, World Journal of VAT/GST Law 2017, 6:1, 29.

70 Vgl *Englisch*, Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine, ifst-Schrift 515, 23; *Terra/Terra*, World Journal of VAT/GST Law 2017, 6:1, 29.

71 Vgl *Englisch*, Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine, ifst-Schrift 515, 23 f; *Thiele/König*, UR 24/2018, 936.

72 Vgl *Huschens*, DB 9/2019, 9.