



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

nachrichtlich:

Vertretungen der Länder
beim Bund

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 18 88 6 82-0

FAX +49 (0) 18 88 6 82-47 39

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

TELEX 88 66 45

DATUM 19. Dezember 2003

- Verteiler U 1 und U 2 -

BETREFF **Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei der Ausgabe von Gutscheinen;
Umsetzung der Urteile des Europäischen Gerichtshofes vom 24. Oktober 1996 - Rs. C-317/94,
Elida Gibbs -, vom 15. Oktober 2002 - Rs. C-427/98, Europäische Kommission gegen
Deutschland - und vom 16. Januar 2003 - Rs. C-398/99, Yorkshire Co-operatives Ltd. -**

BEZUG BMF-Schreiben vom 25. Mai 1998
- IV C 3 - S 7200 - 29/98 - (BStBl I 1998 S. 627)

GZ **IV B 7 - S 7200 - 101/03** (bei Antwort bitte angeben)

Unter Bezugnahme auf die Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei der Ausgabe von Gutscheinen Folgendes:

I. Vorbemerkung

- 1 Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hatte mit Urteil vom 24. Oktober 1996 - Rs. C-317/94, Elida Gibbs, BStBl II 2003 S. ... ⁻¹ zur Auslegung von Artikel 11 der 6. EG-Richtlinie bei der Ausgabe von Warengutscheinen entschieden, dass der Hersteller einer Ware die Bemessungsgrundlage für eine Lieferung an einen Groß- oder Einzelhändler um den Nennwert von dem Hersteller ausgegebener Warengutscheine, die von einem Endverbraucher beim Erwerb der Ware von einem anderen Unternehmer als dem Hersteller (z.B. einem Einzelhändler) eingelöst werden, vermindern kann. Die Finanzverwaltung war dieser Entscheidung unter Hinweis auf die Grundsätze der (Allphasen-)Umsatzsteuer, also der Beurteilung nach der jeweiligen Leistungsbeziehung, nur für den Fall gefolgt, dass die dem Warengutschein entsprechende Vergütung in jeder Stufe der Lieferkette (Hersteller - Händler - Endverbraucher) gewährt wird (vgl. BMF-Schreiben vom 25. Mai 1998 - IV C 3 - S 7200 - 29/98, BStBl I 1998 S. 627).
- 2 Bezug nehmend auf seine Entscheidung vom 24. Oktober 1996 - Rs. C-317/94, a.a.O. - stellte der EuGH mit Urteil vom 15. Oktober 2002 - Rs. C-427/98, Europäische Kommission gegen

¹ Anm.: Das EuGH-Urteil wird zeitgleich mit diesem BMF-Schreiben im BStBl Teil II veröffentlicht.

Deutschland, BStBl II 2003 S. ...² einen Verstoß der Bundesrepublik Deutschland gegen die Verpflichtung aus Artikel 11 der 6. EG-Richtlinie fest, weil eine Berichtigung der Besteuerungsgrundlage der Lieferung eines Herstellers an seinen Abnehmer nicht in Betracht komme, wenn der Hersteller einen Preisnachlassgutschein ausgibt, dessen Nennwert er nicht seinem direkten Abnehmer, sondern einem anderen an der Lieferkette beteiligten Abnehmer erstattet hat.

- 3 Ergänzend stellte der EuGH in seinem Urteil vom 16. Januar 2003 - Rs. C-398/99, Yorkshire Co-operatives Ltd., BStBl II S. ...³ fest, dass sich die Gegenleistung bei dem Umsatz des Einzelhändlers an den Endverbraucher aus dem vom Endverbraucher aufgewendeten Barbetrag und dem vom Hersteller an den Einzelhändler geleisteten Erstattungsbetrag zusammensetzt.

II. Auswirkungen der EuGH-Rechtsprechung

- 4 Wie sich die o.g. EuGH-Entscheidungen dem Grunde nach auswirken, zeigt das folgende Beispiel:

Hersteller A verkauft an den Zwischenhändler B ein Möbelstück für 1.000 € zuzüglich 160 € gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer. B verkauft dieses Möbelstück an den Einzelhändler C für 1.500 € zuzüglich 240 € gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer. C verkauft dieses Möbelstück an den Endverbraucher D für 2.000 € zuzüglich 320 € gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer.

Variante a)

D zahlt C einen Barbetrag in Höhe von 2.175 € und übergibt C einen von A ausgegebenen Warengutschein mit einem Nennwert von 145 € an Zahlungsstatt. C legt den Warengutschein A vor und erhält von diesem eine Vergütung in Höhe von 145 € (Preisnachlassgutschein).

Variante b)

D zahlt C den gesamten Kaufpreis in Höhe von 2.320 € und legt den Warengutschein A vor. D erhält von A eine Erstattung in Höhe von 145 € (Preiserstattungsgutschein).

Hersteller A kann in den Varianten a) und b) die Bemessungsgrundlage seiner Lieferung um 125 € mindern (145 €: 1,16). Die geschuldete Umsatzsteuer des A vermindert sich um 20 €. Einer Rechnungsberichtigung bedarf es nicht.

Zwischenhändler B hat in Höhe des in der Rechnung des A ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrages - unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG - einen Vorsteuerabzug in Höhe von 160 €

Die Bemessungsgrundlage für die Lieferung des C an D setzt sich in der Variante a) aus der Barzahlung des D in Höhe von 2.175 € und dem von A gezahlten Erstattungsbetrag in Höhe von

² Anm.: Das EuGH-Urteil wird zeitgleich mit diesem BMF-Schreiben im BStBl Teil II veröffentlicht.

³ Anm.: Das EuGH-Urteil wird zeitgleich mit diesem BMF-Schreiben im BStBl Teil II veröffentlicht.

145 € abzüglich der in diesen Beträgen enthaltenen Umsatzsteuer (2.175 €+ 145 €= 2.320 € : 1,16), und in der Variante b) aus der Barzahlung des D abzüglich der darin enthaltenen Umsatzsteuer, zusammen.

Dem Fiskus fließen in beiden Fällen demnach insgesamt 300 €Umsatzsteuer zu (Abführung von 320 €durch C abzüglich der Minderung in Höhe von 20 €bei A); dies entspricht dem Umsatzsteuerbetrag, der in dem vom Endverbraucher D tatsächlich aufgewendeten Betrag enthalten ist, mit dem D also tatsächlich wirtschaftlich belastet ist (2.175 €: 1,16 x 16 %).

- 5 Nach der Rechtsprechung des EuGH ist das Umsatzsteuersystem darauf angelegt, dass nur der Endverbraucher wirtschaftlich mit der Umsatzsteuer belastet wird. Für Unternehmer, die auf den Produktions- und Vertriebsstufen vor der Endverbrauchsstufe tätig sind, muss die Umsatzbesteuerung neutral sein. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze darf dem Fiskus aus allen Umsatzgeschäften von der Produktion bis zum Endverbrauch insgesamt nur der Umsatzsteuerbetrag zufließen, den der Endverbraucher wirtschaftlich aufwendet.
- 6 Wird im Rahmen einer Werbemaßnahme ein Gutschein ausgegeben, der einen Endverbraucher in die Lage versetzt, eine Leistung (Lieferung oder sonstige Leistung) um den Nennwert des Gutscheins verbilligt zu erwerben, führt dies grundsätzlich zu einer Minderung der dem Fiskus zufließenden Umsatzsteuer in Höhe der in dem Nennwert des Gutscheins enthaltenen Umsatzsteuer. Dies gilt unabhängig davon, ob die mit dem Gutschein verbundene Erstattung auf allen Stufen der Leistungskette erfolgt. Deshalb ist § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG richtlinienkonform dahin auszulegen, dass sich die Bemessungsgrundlage bei dem Unternehmer, der den Umsatz ausführt und den finanziellen Aufwand für die Erstattung des Gutscheins trägt, mindert, während bei dem Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, der Vorsteuerabzug unverändert bleibt.
- 7 Eine solche Minderung der Bemessungsgrundlage setzt voraus, dass der Gutschein von einem Unternehmer ausgegeben wird, der mit einem eigenen Umsatz an der Fördermaßnahme beteiligt ist.

Beispiel:

Hersteller A verkauft Ware an Zwischenhändler B. A ist an einer Ausweitung des Absatzes seiner Waren interessiert und gibt Gutscheine aus, die Endverbraucher in die Lage versetzen, die Ware verbilligt zu erwerben.

Da A mit eigenen Umsätzen an der Fördermaßnahme beteiligt ist, kann A die Bemessungsgrundlage seiner Lieferung an B mindern.

- 8 Eine Minderung der Bemessungsgrundlage kommt nicht in Betracht, wenn der mit dem eingelösten Gutschein verbundene finanzielle Aufwand von dem Unternehmer aus allgemeinem Werbeinteresse getragen wird und nicht einem nachfolgenden Umsatz in der Leistungskette (Hersteller - Endverbraucher) zugeordnet werden kann.

Beispiel:

Das Kaufhaus K verteilt Gutscheine an Kunden zum Besuch eines in dem Kaufhaus von einem fremden Unternehmer F betriebenen Frisiersalons. K will mit der Maßnahme erreichen, dass Kunden aus Anlass der Gutscheineinlösung bei F das Kaufhaus aufsuchen und dort Waren erwerben.

K kann keine Minderung der Bemessungsgrundlage seiner Umsätze vornehmen.

Beispiel:

Der Automobilhersteller A erwirbt bei einem Mineralölkonzern M Gutscheine, die zum Bezug sämtlicher Waren und Dienstleistungen berechtigen, die in den Tankstellen des M angeboten werden. Diese Gutscheine gibt der A über Vertragshändler an seine Kunden beim Erwerb eines neuen Autos als Zugabe weiter.

A kann keine Minderung der Bemessungsgrundlage seiner Umsätze vornehmen. Der Kunde erhält das Auto nicht billiger, sondern lediglich die Möglichkeit, bei einem dritten Unternehmer - hier der M - Leistungen zu beziehen, deren Entgelt bereits von dritter Seite entrichtet wurde.

III. Umsetzung der EuGH-Rechtsprechung

1. Begriffsbestimmungen

- 9 Aus Gründen der anschaulicheren Darstellung wird in den nachfolgenden Ausführungen von Lieferungen ausgegangen, bei der der Unternehmer, der den Gutschein ausgegeben und erstattet hat, als Hersteller und der Unternehmer, der den letzten Umsatz in der Lieferkette ausgeführt hat, als Einzelhändler bezeichnet wird. Der letzte Abnehmer wird als Endverbraucher bezeichnet.
- 10 Als Gutscheine gelten allgemein schriftlich zugesicherte Rabatt- oder Vergütungsansprüche, z.B. in Form von Kupons, die ein Hersteller zur Förderung seiner Umsätze ausgibt und die auf der gleichen oder nachfolgenden Umsatzstufe den Leistungsempfänger berechtigen, die Leistung im Ergebnis verbilligt um den Nennwert des Gutscheins in Anspruch zu nehmen. Der Nennwert des Gutscheins entspricht einem Bruttobetrag, d.h. er schließt die Umsatzsteuer ein.
- 11 Das Einlösen des Gutscheins kann in der Weise erfolgen, dass der Endverbraucher den Gutschein beim Erwerb der Leistung an Zahlungsstatt einsetzt und der Einzelhändler sich den Nennwert des Gutscheins vom Hersteller oder in dessen Auftrag von einem anderen vergüten lässt (Preisnachlassgutschein) oder dass der Endverbraucher direkt vom Hersteller oder in dessen Auftrag von einem anderen eine nachträgliche Erstattung erhält (Preiserstattungsgutschein).

2. Minderung der Bemessungsgrundlage beim Hersteller

- 12 Die Bemessungsgrundlage der Lieferung des Herstellers mindert sich nach richtlinienkonformer Auslegung des § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

- Der Hersteller hat eine im Inland steuerpflichtige Lieferung erbracht.

- Der Hersteller hat einem Abnehmer, der nicht unmittelbar in der Lieferkette nachfolgen muss, den Nennwert eines ausgegebenen Gutscheins vergütet.
- Die Lieferung an den Abnehmer, der den Gutschein einlöst, ist im Inland steuerpflichtig.
- Der Hersteller hat das Vorliegen der vorstehenden Voraussetzungen nachgewiesen.

- 13 Die Minderung der Bemessungsgrundlage beim Hersteller hängt nicht davon ab, ob der Hersteller seine Lieferung unmittelbar an den Einzelhändler oder an einen Großhändler oder Zwischenhändler bewirkt.
- 14 Die Minderung der Bemessungsgrundlage beim Hersteller kommt auch in Betracht, wenn die Lieferung an einen voll oder teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer als Endverbraucher bewirkt wird, der den Gutschein einlöst. In diesem Fall mindert sich nach richtlinienkonformer Auslegung des § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG bei diesem Endverbraucher der Vorsteuerabzug aus der Lieferung um den im Nennwert des Gutscheins enthaltenen Umsatzsteuerbetrag, ohne dass es bei dem Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, zu einer Berichtigung seiner Bemessungsgrundlage kommt. Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage beim Einzelhändler in den Fällen des Preisnachlassgutscheins vgl. Rz. 21.
- 15 Die Bemessungsgrundlage beim Hersteller wird um den Erstattungsbetrag abzüglich der Umsatzsteuer gemindert, die sich nach dem Umsatzsteuersatz berechnet, der auf die Lieferung Anwendung findet, für die der Gutschein eingelöst wird. Der Hersteller kann frühestens für den Besteuerungszeitraum entsprechend § 17 Abs. 1 Satz 3 UStG die Minderung der Bemessungsgrundlage vornehmen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist, d.h. für den Besteuerungszeitraum, in dem der Hersteller den Gutschein erstattet hat.
- 16 Aus der Minderung der Bemessungsgrundlage folgt nicht, dass die Rechnung des Herstellers an seinen Abnehmer und ein etwaiger Vorsteuerabzug dieses Abnehmers zu berichtigen wäre. § 14c Abs. 1 UStG i.d.F. ab 01.01.2004 bzw. § 14 Abs. 2 UStG i.d.F. bis 31.12.2003 findet keine Anwendung.

3. Nachweispflichten des Herstellers bei Preisnachlassgutscheinen

- 17 In den Fällen des Preisnachlassgutscheins soll der Hersteller den Nachweis regelmäßig wie folgt führen:
- durch einen Beleg über die ihn belastende Erstattung des Nennwerts des Gutscheins gegenüber dem Einzelhändler; der Beleg soll außerdem folgende Angaben enthalten:
 - a) Bezeichnung (z.B. Registriernummer) des Gutscheins,
 - b) Name und Anschrift des Endverbrauchers,
 - c) Angaben zur Vorsteuerabzugsberechtigung des Endverbrauchers und
 - durch Vorlage eines Beleges des Einzelhändlers, aus dem sich ergibt, dass die Lieferung an den Endverbraucher im Inland steuerpflichtig ist; aus dem Beleg muss sich der maßgebliche

Steuersatz und der Preis, aufgliedert nach dem vom Endverbraucher aufgewendeten Betrag und Nennwert des Gutscheins, den der Endverbraucher an Zahlungsstatt hingibt, ergeben.

- 18 Die Nachweise können sich auch aus der Gesamtheit anderer beim Hersteller vorliegender Unterlagen ergeben, wenn sich aus ihnen leicht und eindeutig nachprüfen lässt, dass die Voraussetzungen für eine Minderung der Bemessungsgrundlage vorgelegen haben.

4. Nachweispflichten des Herstellers bei Preiserstattungsgutscheinen

- 19 In den Fällen des Preiserstattungsgutscheins soll der Hersteller den Nachweis regelmäßig wie folgt führen:

- durch eine Kopie der Rechnung des Einzelhändlers, aus der sich eindeutig der steuerpflichtige Umsatz ergibt, für den die Erstattung geleistet wurde, und
- durch einen Beleg über die ihn belastende Erstattung (z.B. Überweisung oder Barzahlung) des Nennwerts des Gutscheins gegenüber dem Endverbraucher; der Beleg soll außerdem folgende Angaben enthalten:

- a) Bezeichnung (z.B. Registriernummer) des Gutscheins,
- b) Name und Anschrift des Endverbrauchers,
- c) Angaben zur Vorsteuerabzugsberechtigung des Endverbrauchers.

- 20 Die Nachweise können sich auch aus der Gesamtheit anderer beim Hersteller vorliegender Unterlagen ergeben, wenn sich aus ihnen leicht und eindeutig nachprüfen lässt, dass die Voraussetzungen für eine Minderung der Bemessungsgrundlage vorgelegen haben.

5. Ermittlung der Bemessungsgrundlage beim Einzelhändler

- 21 In den Fällen des Preisnachlassgutscheins ist der Nennwert des Gutscheins Teil der Gegenleistung für die Lieferung des Einzelhändlers an den Endverbraucher (wirkt wie Entgelt von dritter Seite durch den Hersteller). Deshalb ändert sich die Bemessungsgrundlage beim Einzelhändler nicht (vgl. Rz. 3 und 4).

Abschnitt 151 Abs. 2 Sätze 2 bis 4 einschließlich der im Absatz 2 aufgeführten Beispiele der Umsatzsteuer-Richtlinien 2000 finden keine Anwendung mehr. Dieses Schreiben ersetzt das BMF-Schreiben vom 25. Mai 1998 - IV C 3 - S 7200 - 29/98, a.a.O. - und wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag
Müller-Gatermann