

Gutscheine und Warengutscheine

Gutscheine und Warengutscheine auf einen Blick

1. Rechtsquellen

§ 3 Abs. 13 bis Abs. 15, § 10 und § 17 UStG
Abschn. 17.2 UStAE

2. Bedeutung

Die Ausgabe von Gutscheinen kann als Umtausch von Geld in ein anderes Zahlungsmittel aber auch als Anzahlung für eine konkret bestimmbare Leistung angesehen werden. Gibt der Hersteller einer Ware Warengutscheine aus, die der Endverbraucher entweder bei ihm oder beim Einzelhändler einlösen kann, ergibt sich eine Minderung der Bemessungsgrundlage bei dem ausgeben- den Unternehmer.

3. Weitere Stichworte

→ Änderung der Bemessungsgrundlage, → Bemessungsgrundlage

4. Besonderheiten

Der EuGH hat die Rückvergütung eines Vermittlers an den vermittelten Kunden nicht als eine Minderung der Bemessungsgrundlage angesehen; der BFH war hingegen von einer Minderung der Bemessungsgrundlage der Vermittlungsprovision beim Vermittler ausgegangen, die Änderungen werden seit März 2015 angewendet.

Für alle nach dem 31.12.2018 ausgeführten Umsätze muss eine neue EU-Richtlinie beachtet werden, die in die Behandlung von „Einzweck-Gutscheinen“ und „Mehrzweck-Gutscheinen“ unterscheidet. Die Regelungen sollen insbesondere § 3 Abs. 13 bis Abs. 15 UStG umgesetzt werden.

1. Allgemeines

Der Begriff des Gutscheins wird in der Wirtschaft für **verschiedene Sachverhalte** verwendet. Es kann sich insbesondere um die folgenden Möglichkeiten handeln:

- Ein Unternehmer gibt entgeltlich Gutscheine an Kunden heraus, die diese Gutscheine dann später gegen Waren oder Dienstleistungen einlösen können (z.B. Geschenkgutscheine).
- Im Rahmen einer mittelbaren Rückvergütung eines Kaufpreises werden Warengutscheine (Preiserstattungs- oder Preisnachlassgutscheine) an potenzielle Kunden ausgegeben.

2. Verkauf von Gutscheinen

2.1 Nationale Rechtslage bis 31.12.2018

Verkauft ein Unternehmer an Kunden gegen Entgelt Gutscheine, die später gegen Waren oder Dienstleistungen eingelöst werden können, kann es sich um einen Umtausch von Geld in ein anderes Zahlungsmittel handeln, es kann aber auch schon eine Anzahlung für eine konkrete Gegenleistung vorliegen.

Bei der Ausgabe von **Einkaufs- oder Dienstleistungsgutscheinen**, bei denen die Gegenleistung noch nicht eindeutig fest steht, handelt es sich um einen nicht steuerbaren Umtausch von Geld in ein anderes Zahlungsmittel¹. Eine Umsatzsteuer entsteht insoweit bei Anwendung der Regelbesteuerung (Sollbesteuerung) noch nicht. Erst bei Einlösung des Gutscheins entsteht für die dann konkret erbrachte Leistung eine Umsatzsteuer.

¹ OFD Karlsruhe, Verfügung v. 25.8.2011, S 7270 – Karte 3.

Beispiel 1: Kaufhaus K verkauft Geschenkgutscheine, die für das gesamte Warensortiment von K eingesetzt werden können.

Lösung: Die Ausgabe der Geschenkgutscheine ist nicht steuerbar, da sich noch keine hinreichend genaue Gegenleistung ergibt. Löst der Kunde den Gutschein ein, entsteht in diesem Zeitpunkt Umsatzsteuer anhand der ausgeführten Leistung. Wird z.B. ein Buch für den Gutschein abgegeben, entsteht nur eine Umsatzsteuer i.H.v. 7 %. Die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung richtet sich nach den steuerlichen Verhältnissen im Zeitpunkt der Ausführung der Leistung.

Werden Gutscheine verkauft, die nur für eine **bestimmte Leistung** eingelöst werden können, handelt es sich um eine Anzahlung (Vorauszahlung) für diese konkrete Leistung, sodass die Umsatzsteuer schon bei Bezahlung (Anzahlungsbesteuerung) entsteht, § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG.

Beispiel 2: Kinobetreiber K verkauft Kinogutscheine zum Verschenken, die nur für Kinokarten eingesetzt werden können. Im Mai 2018 verkauft er für 1.070 € Gutscheine, die teilweise noch im Mai, teilweise aber erst im Juni 2018 eingelöst werden.

Lösung: Es handelt sich um Vorauszahlungen für konkret zu erbringende Leistungen des K. Die Umsatzsteuer entsteht deshalb unabhängig von der Einlösung der Gutscheine schon mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Mai 2018, § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG.

Wichtig! Haben sich zwischen Anzahlung (Vorauszahlung) und der Ausführung der Leistung umsatzsteuerrechtliche Änderungen ergeben (z.B. Änderung des Steuersatzes, Einführung oder Wegfall einer Steuerbefreiung), muss im Moment der Leistungserbringung eine Anpassung vorgenommen werden. Die umsatzsteuerrechtlichen Regelungen im Moment des Zuflusses der Zahlung werden nicht konserviert. Werden Gutscheine nicht eingelöst und auch später der Einzahlungsbetrag nicht an den Kunden herausgegeben (z.B. Verfall der Gutscheine nach Ablauf der Gültigkeit), ändert sich nichts an der Besteuerung. Obwohl der Unternehmer keine Leistung ausgeführt hat, kann sich an der Art der versprochenen und bezahlten Leistung nichts ändern².

Achtung! Der EuGH³ hat die Ausgabe von Wareneinkaufsgutscheinen (als Lohnersatz) an Arbeitnehmer als eine steuerbare sonstige Leistung gegenüber den Arbeitnehmern eingestuft. Die Finanzverwaltung wendet dieses Urteil offensichtlich nicht an.

2.2 Unionseinheitliche Rechtslage ab 1.1.2019

Schon unionsrechtlich verabschiedet sind mit Richtlinie (EU) 2016/1065⁴ Neuregelungen für Gutscheine innerhalb der Europäischen Union. Es war unionsrechtlich festgestellt worden, dass nicht hinreichend klare oder umfassende Regelungen vorhanden sind, um eine einheitliche steuerliche Behandlung von Gutscheine betreffenden Umsätzen zu gewährleisten.

Wichtig! Die Regelungen sind in Art. 30a, Art. 30b und Art. 73a MwStSystRL aufgenommen worden.

Wegen der seit 2015 anwendbaren neuen Vorschriften über den Ort der Dienstleistung für elektronische Dienstleistungen ist eine unionsrechtliche Lösung für Gutscheine notwendig, um sicherzustellen, dass keine Diskrepanzen in Bezug auf zwischen den Mitgliedstaaten gelieferte Gutscheine entstehen. Dazu werden einheitliche Regelungen zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen festgelegt.

² EuGH, Urteil v. 23.12.2015, C-250/14 – Air France/KLM, MwStR 2016, 197.

³ EuGH, Urteil v. 29.7.2010, C-40/09 – Astra Zeneca, BFH/NV 2010, 1762.

⁴ Richtlinie (EU) 2016/1065 v. 27.6.2016, ABl EU L 177/9.

Achtung! Die neuen Regelungen für die Gutscheine müssen in der Europäischen Union für alle Umsätze, die nach dem 31.12.2018 ausgeführt werden, angewendet werden.
In Deutschland soll dies durch eine Gesetzesergänzung⁵ in § 3 Abs. 13 bis Abs. 15 UStG und einer Ergänzung in § 10 Abs. 1 UStG erfolgen.

Die Vorschriften sollen nur Gutscheine betreffen, die zur Einlösung gegen Gegenstände oder sonstige Leistungen (Dienstleistungen) verwendet werden können. Sie sollen dagegen nicht gelten, wenn sie den Inhaber zu einem Preisnachlass beim Erwerb von Gegenständen oder sonstigen Leistungen berechtigen, aber nicht das Recht enthalten, solche Gegenstände oder sonstigen Leistungen zu erhalten.

Tipp! Die Neuregelungen zu den Gutscheinen sollen nach Auffassung des Unionsrechtsgebers keine Änderung der umsatzsteuerlichen Behandlung von Fahrscheinen, Eintrittskarten für Kinos und Museen, Briefmarken und Ähnlichem zur Folge haben.

Im Zuge der Umsetzung der Regelungen für die Gutscheine wird es zwei Arten von Gutscheinen geben:

- **Einzweck-Gutschein:** Gutschein, bei dem der Ort der Lieferung oder der sonstigen Leistung, auf die sich der Gutschein bezieht, und die für diese Umsätze geschuldete Steuer zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins feststehen.
- **Mehrzweck-Gutschein:** Gutschein, bei dem es sich nicht um einen Einzweck-Gutschein handelt.

Konsequenzen wird die Einordnung, ob ein Einzweck- oder ein Mehrzweck-Gutschein vorliegt für die Frage haben, wer an wen welche Art von Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne ausführt. Dabei ergeben sich insbesondere die folgenden Rechtsfolgen:

- Bei einem **Einzweck-Gutschein**⁶: Die Übertragung des Gutscheins in eigenem Namen gilt als Erbringung der Leistung, auf die sich der Gutschein bezieht. Überträgt ein Unternehmer einen Einzweck-Gutschein im eigenen Namen, gilt die Übertragung des Gutscheins als die Lieferung des Gegenstands oder die Erbringung der sonstigen Leistung, auf die sich der Gutschein bezieht. Überträgt ein Unternehmer einen Einzweck-Gutschein im Namen eines anderen Unternehmers, gilt diese Übertragung als Lieferung des Gegenstands oder Erbringung der sonstigen Leistung, auf die sich der Gutschein bezieht, durch den Unternehmer, in dessen Namen die Übertragung des Gutscheins erfolgt. Wird die im Einzweck-Gutschein bezeichnete Leistung von einem anderen Unternehmer erbracht als dem, der den Gutschein im eigenen Namen ausgestellt hat, wird der leistende Unternehmer so behandelt, als habe er die im Gutschein bezeichnete Leistung an den Aussteller erbracht. Die Übergabe der Liefergegenstände oder die Erbringung der sonstigen Leistungen, für die ein Einzweck-Gutschein als Gegenleistung angenommen wird, gilt nicht als unabhängiger Umsatz.
- Bei einem **Mehrzweck-Gutschein**⁷: Die Übergabe der Liefergegenstände oder die Erbringung der sonstigen Leistungen, für die der leistende Unternehmer einen Mehrzweck-Gutschein als Gegenleistung annimmt, unterliegt der Umsatzsteuer nach § 1 Abs. 1 UStG. Jede vorangegangene Übertragung dieses Mehrzweck-Gutscheins unterliegt nicht der Umsatzsteuer.

Tipp! Die Neuregelungen werden in Deutschland voraussichtlich nicht zu wesentlichen Veränderungen im Vergleich zur bisherigen Abwicklung führen. Auch bisher war schon dahingehend unterschieden worden, ob mit dem Erwerb des Gutscheins bereits eine konkrete Leistung verbunden war (in diesem Fall wird der Vorgang als Anzahlung für eine konkret auszuführende Leistung erfasst) oder mit einem erworbenen Gutschein verschiedene Leistungen gegebenenfalls bei verschiedenen Unternehmern erworben werden konnten (in diesem Fall liegt ein Umtausch von Geld in eine andere Art

⁵ Gemäß Entwurf des Jahressteuergesetzes 2018.

⁶ § 3 Abs. 14 UStG.

⁷ § 3 Abs. 15 UStG.

Zahlungsmittel vor – im Ergebnis nicht steuerbar, sodass erst mit der tatsächlichen Ausführung der Leistung eine Entstehung einer Umsatzsteuer erfolgen konnte).

3. Gutscheine zur Preisminderung

Schon in 1996 hatte der EuGH⁸ festgestellt, dass bei der **Ausgabe von Warengutscheinen** die Bemessungsgrundlage des Herstellers für die Lieferung an den Großhändler sich um diesen Nachlass mindert, selbst wenn die Gutscheine nicht in der Leistungskette über alle Stationen durchgereicht werden. Erst nach wiederholter Entscheidung durch den EuGH⁹ wurde mit Wirkung zum 16.12.2004 die Regelung des § 17 UStG dieser Rechtsprechung angepasst. Ein ausgegebener Warengutschein mindert danach im Ergebnis die Bemessungsgrundlage beim Hersteller.

Nach Auffassung des BFH¹⁰ sollte es sich dabei um ein Grundprinzip des Steuerrechts handeln, wenn der leistende Unternehmer im Zusammenhang mit der von ihm ausgeführten Leistung einem Anderen eine Rückvergütung gewährt, sodass dann die Bemessungsgrundlage gemindert wurde. Der EuGH¹¹ hat sich dieser weiten Sicht nicht angeschlossen, sondern festgestellt, dass sich die Bemessungsgrundlage dann nicht mindert, wenn ein Vermittler dem Endverbraucher aus eigenem Antrieb und auf eigene Kosten einen Nachlass auf den Preis der vermittelten Leistung gewährt, die von einem anderen erbracht wird.

Beispiel 3:

- a) Der Inhaber des Reisebüros R erhält von Reiseveranstaltern Vermittlungsprovisionen. Von diesen Vermittlungsprovisionen gewährt er seinen Reisekunden anteilig Rückvergütungen.
- b) Der Vermittler von Handyverträgen gewährt seinen Kunden Teile der von ihm verdienten Vermittlungsprovision zurück.

Lösung: Während der BFH noch davon ausgegangen war, dass die dem Kunden gewährte Rückvergütung die Vermittlungsprovision des Reisebüros oder des Handyvertragsvermittlers mindert, geht der EuGH nicht mehr von einer Minderung der Bemessungsgrundlage aus.

Wichtig! Der BFH¹² und die Finanzverwaltung¹³ haben sich dieser Sichtweise anschließen müssen, sodass die Rückvergütung eines Vermittlers an den vermittelten Kunden nicht mehr die Bemessungsgrundlage des Vermittlers mindert. Diese neue Sichtweise kann in allen noch offenen Fällen angewendet werden, ist aber zwingend ab der Veröffentlichung des BFH-Urteils im BStBl anzuwenden¹⁴. Diese Grundsätze gelten auch bei der Einschaltung von Zentralregulierern, vgl. ausführlich Stichwort Änderung der Bemessungsgrundlage.

3.1 Preisnachlassgutschein

Bei einem **Preisnachlassgutschein** kann der Endverbraucher einen Gutschein bei dem Einzelhändler einlösen und damit einen geringeren Barbetrag aufwenden. Der Einzelhändler reicht den Preisnachlassgutschein direkt bei dem Hersteller ein. Der Einlösungsbetrag mindert die Bemessungsgrundlage bei dem Hersteller.

⁸ EuGH, Urteil v. 24.10.1996, C-317/94 – Elida Gibbs, BStBl II 2004, 324.

⁹ EuGH, Urteil v. 15.10.2002, C-427/98 – Bundesrepublik Deutschland, BStBl II 2004, 328.

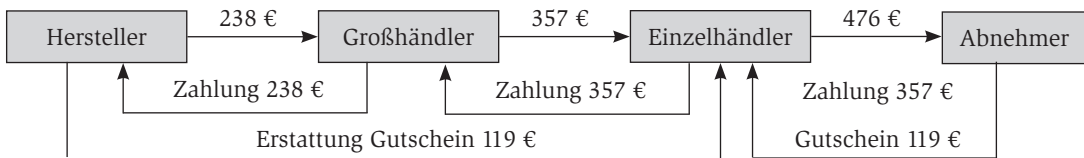
¹⁰ BFH, Urteil v. 12.1.2006, V R 3/04, BStBl II 2006, 479, BFH, Urteil v. 13.7.2006, V R 46/05, BStBl II 2007, 176.

¹¹ EuGH, Urteil v. 16.1.2014, C-300/12 – Ibero Tours, BStBl II 2015, 317.

¹² BFH, Urteil v. 27.2.2014, V R 18/11, BStBl II 2015, 306.

¹³ BMF, Schreiben v. 27.2.2015, BStBl I 2015, 232.

¹⁴ Das Urteil des BFH wurde im BStBl am 27.3.2015 veröffentlicht.



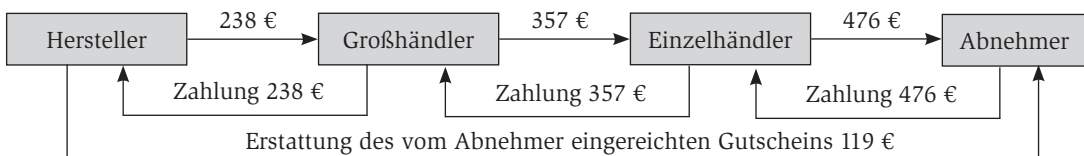
Beispiel 4: Hersteller H gibt an seine Abnehmer Preisnachlassgutscheine aus, die vom Abnehmer neben einem Barkaufpreis beim Einzelhändler in Zahlung gegeben werden. Der Einzelhändler rechnet den Einkaufsgutschein direkt (unter Umgehung des Großhändlers) mit dem Hersteller ab.

Lösung: Für den Einzelhändler ergibt sich ein Bruttoentgelt i.H.v. 476 € (19 % Umsatzsteuer), da er von seinem Kunden 357 € und die Erstattung i.H.v. 119 € aufgrund des Preisnachlassgutscheins vom Hersteller erhält. Damit muss der Einzelhändler 76 € Umsatzsteuer abführen. Bei dem Hersteller hat sich im Voranmeldungszeitraum der Erstattung an den Einzelhändler die Bemessungsgrundlage um (brutto) die an den Einzelhändler erstatteten 119 € gemindert. Damit entsteht bei dem Hersteller insgesamt eine Umsatzsteuer i.H.v. 19 €. Der Großhändler hat dennoch einen Vorsteuerabzugsanspruch aus der Rechnung des Herstellers i.H.v. 38 €, da er von der Änderung der Bemessungsgrundlage nicht wirtschaftlich begünstigt ist; § 17 Abs. 1 UStG. Eine Notwendigkeit zur Rechnungsberichtigung ergibt sich nicht.

Wichtig! Handelt es sich bei dem Abnehmer um einen Unternehmer, der aus der an ihn ausgeführten Lieferung den Vorsteuerabzug geltend machen kann, muss er seinen Vorsteuerabzug entsprechend der ihm gewährten Rückvergütung berichtigen; § 17 Abs. 1 UStG¹⁵.

3.2. Preiserstattungsgutschein

Bei einem **Preiserstattungsgutschein** erhält der Endverbraucher einen Gutschein mit der Ware, den der Verbraucher direkt bei dem Hersteller einlösen kann (sog. „Cash-Back-Prämie“). Auch in diesem Fall ergibt sich eine Minderung der Bemessungsgrundlage beim Hersteller.



Beispiel 5: Hersteller H erstattet außerhalb der Leistungskette an seine Abnehmer, die ihm eine Einkaufsrechnung von einem Einzelhändler vorlegen jeweils 119 € (Preiserstattungsgutschein).

Lösung: Für den Einzelhändler ergibt sich ein Bruttoentgelt i.H.v. 476 €, da er von seinem Kunden 476 € erhält. Damit muss er 76 € Umsatzsteuer abführen. Bei dem Hersteller hat sich im Voranmeldungszeitraum der Erstattung aufgrund des Preiserstattungsgutscheins an den Abnehmer die Bemessungsgrundlage um (brutto) die erstatteten 119 € gemindert. Damit entsteht bei dem Hersteller insgesamt eine Umsatzsteuer i.H.v. $(38 € - 19 € =) 19 €$. Der Großhändler hat dennoch einen Vorsteuerabzugsanspruch aus der Rechnung des Herstellers i.H.v. 38 €, da er von der Änderung der Bemessungsgrundlage nicht wirtschaftlich begünstigt ist; § 17 Abs. 1 UStG. Eine Notwendigkeit zur Rechnungsberichtigung ergibt sich nicht. Handelt es sich bei dem Abnehmer um einen vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer, muss dieser seinen Vorsteuerabzug entsprechend um 19 € kürzen.

¹⁵ Im Ergebnis hat der Abnehmer dann einen Vorsteuerabzug i.H.v. 57 €.

Achtung! Die Grundsätze der Rechtsprechung des EuGH zur Minderung der Bemessungsgrundlage sind allerdings dann nicht anzuwenden, wenn der mit dem eingelösten Gutschein verbundenen finanziellen Aufwand von dem Unternehmer aus allgemeinem Werbeinteresse getragen wird und nicht einem nachfolgenden Umsatz in der Leistungskette zugeordnet werden kann¹⁶.

Beispiel 6: Einkaufscenter E verteilt an seine Kunden Gutscheine zum Besuch eines im Einkaufscenter von einem fremden Unternehmer betriebenen Eissalons.

Lösung: Die ausgegebenen Gutscheine führen nicht zur Minderung der Bemessungsgrundlage bei E, da hier keine in der Leistungskette weitergegebene Leistung vorliegt – der Abnehmer wendet durch den erhaltenen Gutschein im Ergebnis nicht weniger für eine von E erbrachte Leistung auf.

Die **Anerkennung der Minderung der Bemessungsgrundlage** beim Hersteller setzt jedoch bestimmte Tatbestandsmerkmale voraus:

- Der Hersteller hat tatsächlich einem in der Leistungskette nachfolgenden Abnehmer den Nennwert des ausgestellten Gutscheins vergütet.
- Die Lieferung an den Abnehmer, der den Gutschein eingelöst hat, ist im Inland steuerpflichtig.
- Die Voraussetzungen müssen darüber hinaus im Regelfall wie folgt **nachgewiesen** werden¹⁷:
 - Durch einen Beleg über die Erstattung; dieser Beleg soll auch eine Bezeichnung des Gutscheins (z.B. Registriernummer), den Namen und die Anschrift des Endverbrauchers und Angaben über die Vorsteuerabzugsberechtigung des Endverbrauchers enthalten.
 - Einen Beleg des Einzelhändlers, aus dem sich ergibt, dass die Lieferung an den Endabnehmer im Inland steuerpflichtig war, bei einem Preisnachlassgutschein soll darüber hinaus der maßgebliche Steuersatz und Preis – aufgliedert in Wert des Gutscheins und Barzahlung des Kunden – ersichtlich sein.

Die Voraussetzungen können sich auch jeweils aus anderen Unterlagen des Unternehmers ergeben, wenn sich die Angaben leicht und eindeutig nachprüfen lassen.

¹⁶ Vgl. auch BFH, Urteil v. 11.5.2006, V R 33/03, BStBl II 2006, 699. Dies gilt aber nicht, wenn die Preiserstattung von einem ausländischen Unternehmer (Hersteller) vorgenommen wird. BFH, Urteil v. 5.6.2014, XI R 25/12, BFH/NV 2014, 1692 sowie BFH, Urteil v. 4.12.2014, V R 6/13, BFH/NV 2014, 459.

¹⁷ Vgl. dazu ausführlich Abschn. 17.2 UStAE.

Gutschrift

Gutschrift auf einen Blick

1. Rechtsquellen

§ 14 Abs. 2 Satz 2 und § 14 Abs. 4 Nr. 10 UStG
Abschn. 14.3 UStAE

2. Bedeutung

Eine Gutschrift liegt vor, wenn nicht der leistende Unternehmer sondern der Leistungsempfänger das Abrechnungspapier für eine an ihn ausgeführte Lieferung oder sonstige Leistung ausstellt („umgekehrte Rechnung“).

3. Weitere Stichworte

→ Elektronische Rechnung, → Kommissionsgeschäft, → Rechnung, → Vermittlungsleistung

4. Besonderheiten

Seit dem 1.1.2013 müsste nach dem Unionsrecht in einer Gutschrift auch verbal darauf hingewiesen werden, dass es sich um eine Gutschrift handelt. In Deutschland ist dies erst zeitverzögert zum 30.6.2013 umgesetzt worden. Die Finanzverwaltung beanstandete es aber bis 31.12.2013 nicht, wenn noch nicht in der Rechnung auf die Gutschrift hingewiesen wurde.

Eine **Gutschrift** i.S.d. Umsatzsteuergesetzes stellt eine Sonderform einer Rechnung dar, mit der der Leistungsempfänger über eine an ihn ausgeführte Lieferung oder sonstige Leistung gegenüber dem leistenden Unternehmer abrechnet. Nach § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG gilt als Gutschrift ein Dokument, das der Leistungsempfänger für Lieferungen oder sonstige Leistungen des Unternehmers ausstellt, wenn dies vorher vereinbart wurde. Die Gutschrift stellt eine Besonderheit im Umsatzsteuerrecht dar, da nicht der leistende Unternehmer über eine von ihm erbrachte Leistung abrechnet, sondern der Leistungsempfänger oder ein von ihm beauftragter Dritter die Abrechnung erstellt.

Wichtig! Voraussetzung für eine Gutschrift ist, dass zwischen leistendem Unternehmer und Leistungsempfänger die Abrechnung mit Gutschrift vereinbart wurde. Diese Vereinbarung ist aber an keine bestimmte Form gebunden.

Die Abrechnung durch Gutschrift erfolgt in der Praxis regelmäßig dann, wenn der **Leistungsempfänger die Abrechnungslast hat**, er also die Kenntnisse über Zeitpunkt, Wert und Menge der abzurechnenden Leistungen verfügt. Typische Fälle in der Praxis sind z.B.:

- Eine Molkerei rechnet mit einem Milchbauern über die angelieferte Milch durch Gutschrift ab;
- ein Verlag rechnet mit einem Autor über die verkaufte Menge von Büchern mit einer Honorargutschrift ab;
- ein Unternehmer rechnet gegenüber einem Handelsvertreter über die ihm gegenüber ausgeführten Vermittlungsleistungen des Handelsvertreters durch Provisionsgutschrift ab;
- ein Einzelhändler ist als Kommissionär tätig und rechnet gegenüber seinem Zulieferer (Kommittent) über die ihm gegenüber ausgeführte Lieferung durch Gutschrift ab.

Die **vom Leistungsempfänger ausgestellte Gutschrift** muss dem leistenden Unternehmer zugeleitet werden. Dies bedeutet, dass die Gutschrift so zugänglich gemacht worden ist, dass der Empfänger von ihrem Inhalt Kenntnis nehmen kann¹. Sie kann auch auf elektronischem Weg übermittelt werden, muss dann aber den Anforderung für elektronisch übermittelte Rechnungen nach § 14 UStG entsprechen; vgl. Stichwort Elektronische Rechnungen. Der Aussteller der Gutschrift trägt die Beweislast dafür, dass die Rechnung ordnungsgemäß dem leistenden Unternehmer zugeleitet worden ist.

¹ BFH, Urteil v. 15.9.1994, XI R 56/93, BStBl II 1995, 275.

Wichtig! Die Gutschrift hat umsatzsteuerrechtliche Bedeutung für den Leistungsempfänger (= Aussteller der Gutschrift). Er hat nur dann einen Vorsteuerabzug für die ihm gegenüber ausgeführte Leistung, wenn er eine ordnungsgemäße Rechnung besitzt. Für den leistenden Unternehmer ist die Gutschrift eher ohne Bedeutung – soweit nicht eine falsche Abrechnung vorgenommen worden ist –, da die Umsatzsteuer bei ihm nicht aufgrund der Gutschrift, sondern aufgrund seiner ausgeführten Leistung (auch ohne Abrechnung) entsteht.

Eine Gutschrift mit der Rechtsfolge einer Rechnung kann auch in den Fällen ausgestellt werden, in denen der leistende Unternehmer **nicht zum Ausweis einer Steuer** in einer Rechnung berechtigt ist (z.B. weil der leistende Unternehmer Kleinunternehmer ist) oder in den Fällen, in denen die Leistung steuerfrei ist (z.B. bei einer steuerfreien Ausfuhrlieferung). Sollte dann in der Gutschrift eine Umsatzsteuer fehlerhafterweise ausgewiesen worden sein, schuldet der leistende Unternehmer – nicht der die Gutschrift ausstellende Unternehmer – die falsch in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 1 oder Abs. 2 UStG, er kann aber der Gutschrift widersprechen.

Tipp! Damit eine Gutschrift als Rechnung zum Vorsteuerabzug berechtigt, müssen alle Bestandteile einer Rechnung nach § 14 Abs. 4 UStG enthalten sein. Dies betrifft auch die in der Gutschrift anzugebende Steuernummer oder USt-IdNr. des leistenden Unternehmers (nicht die des Ausstellers der Gutschrift).

Achtung! Schuldner für eine in einer Gutschrift unrichtig oder unberechtigt ausgewiesene Umsatzsteuer ist immer der leistende Unternehmer und nicht der Aussteller der Gutschrift.

Nach dem **Unionsrecht hätte zum 1.1.2013** auch in Deutschland eine wichtige Ergänzung bei den Rechnungspflichtangaben umgesetzt werden müssen. Danach gehört es zu den Pflichtangaben einer ordnungsgemäßen Rechnung, dass der Begriff „Gutschrift“ auf der Rechnung aufgenommen wird, wenn es sich um eine Gutschrift handelt. Die Regelung wurde in Deutschland erst zum 30.6.2013 in § 14 Abs. 4 Nr. 10 UStG aufgenommen. Die Finanzverwaltung² beanstandete es aber nicht, wenn in **allen bis zum 31.12.2013** ausgestellten Rechnungen noch nicht mit dem Begriff „Gutschrift“ darauf hingewiesen wurde.

Obwohl nach § 14 Abs. 4 Nr. 10 UStG bei Abrechnung mit einer Gutschrift der Begriff „Gutschrift“ verwendet werden müsste, lässt die Finanzverwaltung auch zu, dass mit allen anderen Begriffen der **Sprachfassungen der MwStSystRL** auf das Vorliegen einer Gutschrift verwiesen werden kann.

Sprache	Begriff
Bulgarisch	самофактуриране
Dänisch	selffakturering
Englisch	Self-billing
Estnisch	endale arve koostamine
Finnisch	itselaskutus
Französisch	Autofacturation
Griechisch	Αυτοτιμολόγηση
Italienisch	autofatturazione
Lettisch	pašapreķins
Litauisch	Sąskaitų faktūrų išsirašymas
Maltesisch	Awtofattu-razzjoni

² BMF, Schreiben v. 25.10.2013, BStBl I 2013, 1305.

Sprache	Begriff
Niederländisch	factuur uitgereikt door afnemer
Polnisch	samofakturowanie
Portugiesisch	Autofacturação
Rumänisch	autofacturare
Schwedisch	självfakturerering
Slowakisch	vyhotovenie faktúry odberateľom
Slowenisch	Self-billing
Spanisch	facturación por el destinatario
Tschechisch	vystaveno zákazníkem
Ungarisch	önszámlázás

Wichtig! Ist in einer Gutschrift, die ab dem 1.1.2014 ausgestellt worden ist, kein Hinweis auf eine Gutschrift enthalten, ist die Rechnung nicht ordnungsgemäß, sodass der Aussteller der Gutschrift (= Leistungsempfänger) keinen Vorsteuerabzug hat. Ein solcher Mangel müsste aber nach den Grundsätzen der Rechnungsberichtigung rückwirkend korrigierbar sein.

Soweit der Leistungsempfänger in der von ihm ausgestellten Gutschrift die Umsatzsteuer fehlerhaft berechnet, kann der leistende Unternehmer dem **Steuerausweis in der Gutschrift widersprechen**. In diesem Fall verliert die Gutschrift die Wirkung der Rechnung, § 14 Abs. 2 Satz 3 UStG. Der leistende Unternehmer schuldet dann die unrichtig oder unberechtigt ausgewiesene Umsatzsteuer nicht. Dies gilt aber nicht nur in den Fällen, in denen die Umsatzsteuer unrichtig oder unberechtigt ausgewiesen wurde. Auch bei einer korrekt ausgestellten Gutschrift kann der leistende Unternehmer dieser Gutschrift widersprechen – auch in diesem Fall verliert der Gutschriftsaussteller (= Leistungsempfänger) den Vorsteuerabzug.

Beispiel: Der Leistungsempfänger rechnet mit dem leistenden Unternehmer vereinbarungsgemäß über eine an ihn ausgeführte Lieferung ab. Die Lieferung ist im Inland steuerbar aber nach § 4 Nr. 1 Buchst. a UStG als Ausfuhrlieferung steuerfrei. Trotzdem weist der Leistungsempfänger in der Gutschrift versehentlich Umsatzsteuer gesondert aus.

Lösung: Der leistende Unternehmer schuldet die unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 1 UStG. Wenn der leistende Unternehmer diesem unrichtigen Steuerausweis widerspricht, verliert die Gutschrift die Wirkung der Rechnung. Die Berichtigung kann aber erst in dem Voranmeldungszeitraum nach § 17 UStG umgesetzt werden, in dem der Widerspruch erfolgt.

Achtung! Umgangssprachlich wird der Begriff der „Gutschrift“ öfter auch in einem anderen Zusammenhang verwendet, der aber nicht mit Gutschrift im umsatzsteuerrechtlichen Sinne zu verwechseln ist: Wird eine vom Unternehmer ausgestellt Rechnung teilweise rückgängig gemacht oder berichtigt, wird eine „Gutschrift“ ausgestellt – dieses stellt aber lediglich eine Berichtigung einer zuvor vom leistenden Unternehmer ausgestellten Rechnung dar (sog. „kaufmännische Gutschrift“). Hier handelt es sich nicht um eine Gutschrift im umsatzsteuerrechtlichen Sinne. Wenn aber in einer solchen Rechnungsberichtigung der Begriff der Gutschrift verwendet wird, ist dies umsatzsteuerrechtlich unbedenklich; insbesondere soll daraus keine Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 2 UStG geschuldet werden³.

³ BMF, Schreiben v. 25.10.2013, BStBl I 2013, 1305.