

**EDITORIAL**



**Liebe Leserin, lieber Leser**

In der EU wurde bereits in der Vergangenheit zwischen Leistungs- und Wertgutschein unterschieden. Die Schweiz macht diese Unterscheidung nicht – bisher. Mit einem neuen Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts ändert sich das jedoch. Daher ist bei der Ausgabe von Gutscheinen Vorsicht geboten. Im Titelbeitrag lesen Sie dazu mehr.

In der letzten Ausgabe wurde bereits erläutert, warum Sie bei einer Zusammenarbeit zwischen verschiedenen Rechtsträgern die Mehrwertsteuer nicht vernachlässigen sollen. Im zweiten Beitrag dieser Ausgabe finden Sie dazu weitere Erklärungen mit praktischen Beispielen aus der Praxis.

Werden Parkplätze vermietet, stellt sich in der Praxis oft die Frage, wie diese mehrwertsteuerlich zu qualifizieren sind. Welche rechtlichen Voraussetzungen, Risiken und Möglichkeiten dabei bestehen, veranschaulicht der dritte Beitrag.

Grundsätzlich bewirken Subventionen oder andere Beiträge der öffentlichen Hand eine Kürzung des Vorsteuerabzugs. In der Praxis ist aber oft nicht klar, wann es sich um ein «Leistungsverhältnis» und wann es sich um ein «Nicht-Entgelt» handelt. Daher will die Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes bei dieser Abgrenzungsfrage Klarheit schaffen. Wie, erfahren Sie im letzten Beitrag.

Eine spannende Lektüre wünscht Ihnen

Sabine Bernhard, Redaktorin

WERT- VS. LEISTUNGSGUTSCHEINE

# NEUER BUNDESVERWALTUNGS-GERICHTSENTSCHEID BRINGT UNGEWISSHEITEN

Bis zum Sommer 2021 war die mehrwertsteuerliche Handhabung von Gutscheinen in der Schweiz klar geregelt. In der Schweiz wurde stets die Meinung vertreten, dass erst mit dem Einlösen des Gutscheins dieser mehrwertsteuerlich zu deklarieren wäre. Dies änderte sich nun schlagartig durch einen Bundesverwaltungsgerichtsentscheid.

■ Von Anita Machin und Florian Hanslik

Gutscheine sind schöne Geschenke. Gutscheine kann man direkt in einem Geschäft oder zu Zeiten von Corona noch einfacher übers Internet kaufen. Gutscheine werden von den Unternehmen beworben. Für den Schenkenden sind Gutscheine praktisch, da man sich nur für das Unternehmen, aber meist für kein bestimmtes Produkt entscheiden muss.

Für das den Gutschein ausstellende Unternehmen war es bis zum Sommer 2021 klar, wie diese mehrwertsteuerlich anzuzeigen wären. Seit dem 10. August 2021 ist dies nun anders und Achtung ist bei der korrekten Deklaration in der MWST-Abrechnung geboten. Die Ungewissheit übernimmt wieder einmal das Kommando im Bereich der Schweizer Mehrwertsteuer.

Mit diesem Artikel möchten wir auf die geänderte Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) hinweisen, die sich durch den Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts (BVGer) A-2587/2020 vom 10. August manifestiert hat. In diesem Fall überprüfte das BVGer, ob die ESTV korrekt handelte, indem sie den Umsatz aus erwiesenermassen verkauften, aber noch nicht einge-

lösten Leistungsgutscheinen als Vorauszahlungen qualifizierte.

**Definition des Leistungsverhältnisses**

Steuerobjekt der Inlandsteuer bildet ein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis. Ein Leistungsverhältnis ist charakterisiert durch folgende Tatbestandsmerkmale, die kumulativ erfüllt sein müssen:

- Leistung zwischen den Beteiligten (Leistungserbringer und Leistungsempfänger);
- Entgelt als Gegenleistung für die erbrachten Leistungen;
- wirtschaftliche Verknüpfung der Leistung und des Entgelts.

Fehlt eine dieser genannten Voraussetzungen, besteht in Bezug auf die Inlandsteuer kein Steuerobjekt und der Vorgang steht ausserhalb des Geltungsbereichs der (schweizerischen) Mehrwertsteuer.

**Definition von Leistung**

Art. 3 Bst. c Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) definiert Leistung als «*Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts, auch wenn sie von Gesetzes wegen oder aufgrund behördlicher Anord-*

nung erfolgt». Demnach besteht eine Leistung aus den folgenden drei Komponenten:

- Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes
- an einen Empfänger
- in Erwartung eines Entgelts.

### Definition des verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes

Dieser Begriff ist weit zu verstehen und umfasst alles, was in irgendeiner Form einer Bedürfnis- oder Nachfragebefriedigung dient. Das objektive Element der Verbrauchsfähigkeit hängt mit dem Besteuerungsziel der Mehrwertsteuer zusammen, welches die private Einkommens- und Vermögensverwendung für Konsumzwecke anvisiert. Es sollen daher nur verbrauchsfähige Güter Inhalt einer Leistung sein können. Als nicht verbrauchsfähig im mehrwertsteuerlichen Sinne gelten der Boden und Geld (Kapital), da beide Güter durch deren Nutzung keine Reduktion der Substanz erleiden.

### Definition von Gutscheinen

Gutscheine werden gemäss bundesverwaltungsrechtlicher Rechtsprechung sowie der MWST-Branchen-Info 6 «Detailhandel» von der ESTV als reine Zahlungsmittel angesehen. Bei deren Verkauf werde keine Leistung erbracht. Es handelt sich somit um Nicht-Entgelte, die nicht zu versteuern wären. Auch beim elektronischen Aufladen von Karten oder Schlüsseln wird – analog dem Verkauf von Gutscheinen – gemäss der Broschüre keine Leistung erbracht. Erst beim Abbuchen (Vermindern des Guthabens) hat der Leistungserbringer das Entgelt zum massgebenden Steuersatz zu versteuern. Dabei ist unerheblich, ob der Leistungserbringer zugleich der Herausgeber der Karten/Schlüssel ist oder nicht. Belege (Rechnungen, Quittungen usw.) über den Verkauf von Gutscheinen bzw. über das Aufladen von Karten und Schlüsseln dürfen keine Steuer ausweisen, da

ansonsten die ausgewiesene Steuer zu entrichten sei.

### Definition von Vorauszahlungen

Nach der Rechtsprechung liegen Vorauszahlungen dann vor, wenn für eine bestimmte oder zumindest bestimmbar künftige Leistung ein im Voraus bezahltes Entgelt geleistet wird. Eine Vorauszahlung untersteht der Mehrwertsteuer und bildet Bestandteil der Bemessungsgrundlage, wenn es sich um ein Entgelt für eine steuerbare Leistung handelt und eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen der Vorauszahlung und der mehrwertsteuerlichen Leistung besteht.

### BVGer Urteil vom 10. August – A-2587/2020

Die Beschwerdeführerin verkauft im eigenen Namen und in der Regel auf eigene Kosten Outdoor-Aktivitäten im Inland, welche ausschliesslich von Dritten durchgeführt werden. Sie ist für die Terminkoordination zwischen Kunden und Dritten zuständig. Nach Durchführung der Aktivität stellt der Dritte der Beschwerdeführerin Rechnung für die erbrachte Leistung abzüglich einer Vermittlungsprovision. Folgende Geschäftsfälle umfasst das Angebot der Beschwerdeführerin:

- Typ A: Bestellung einer bestimmten Aktivität für einen definierten Zeitpunkt, wobei die Beschwerdeführerin unmittelbar nach der Bestellung eine Rechnung ausstellt
- Typ B: Bestellung eines Gutscheins über einen bestimmten Betrag (sogenannter Wertgutschein)
- Typ C: Bestellung eines Gutscheins für eine bestimmte Aktivität an einem bestimmten Ort (sogenannter Leistungsgutschein)

Der Streitpunkt war nun, ob die ESTV zu Recht den Umsatz der Steuerpflichtigen aus erwiesenermassen verkauften, aber noch nicht eingelösten (und noch nicht verfallenen) Leistungsgutscheinen als Vorauszahlungen qualifizierte und deshalb in der Ermessenseinschätzung berücksichtigte.

Die ESTV begründete ihren Entscheid damit, dass zwischen Wert- und Leistungsgutscheinen unterschieden werden müsse. Bei Wertgutscheinen falle die Mehrwertsteuer – in Übereinstimmung mit der Auffassung der Steuerpflichtigen – erst bei deren Einlösung an. Hingegen seien Leistungsgutscheine als Vorauszahlung zu qualifizieren, weshalb bei diesen die Mehrwertsteuer bereits bei Vereinnahmung des Entgelts geschuldet sei.

Die Steuerpflichtige führte aus, dass für die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Gutscheinen nicht massgebend sei, ob der Wert des Gutscheins – wie bei einem Wertgutschein – in einem Geldbetrag oder – wie bei den vorliegenden Leistungsgutscheinen – in einer möglichen Leistung ausgedrückt werde. Demnach sei die Ermessenseinschätzung auch aufgrund von verkauften, aber noch nicht eingelösten Leistungsgutscheinen zu reduzieren. Zudem führte die Beschwerdeführerin aus, dass beim Verkauf von Leistungsgutscheinen keine Vorauszahlung vorliege, weil die Leistung nicht konkret genug umschrieben und der Zeitpunkt der Leistungserbringung nicht bestimmt oder bestimmbar seien. Wert- und Leistungsgutscheine würden sich demnach in Bezug auf die Leistungserbringung nicht unterscheiden. Einziger Unterschied sei, dass der Wert beim Wertgutschein in Schweizer Franken und beim Leistungsgutschein durch die Bezeichnung einer Aktivität genannt werde. In beiden Fällen müsse der Gutscheininhaber mit der Beschwerdeführerin in Kontakt treten und eine Buchung einer Aktivität zu einem bestimmten Zeitpunkt vornehmen.

Die ESTV entgegnet den Ausführungen der Steuerpflichtigen, dass die Definition der Leistung im Sinne des MWSTG nicht voraussetze, dass der Zeitpunkt des Verbrauchs bekannt oder der Verbrauch bereits erfolgt

sein müsse. Wert- und Leistungsgutscheine würden sich gemäss ESTV erheblich unterscheiden, da die Gutscheinausstellerin bei einem Leistungsgutschein verpflichtet sei, die auf dem Gutschein genannte Aktivität zu erbringen, auch wenn zwischen dem Bezug und der Einlösung des Gutscheins die genannte Aktivität eine Wertsteigerung erfahren habe und zum Zeitpunkt der Einlösung des Gutscheins mehr kosten würde als bei dessen Kauf.

Das Gericht gibt in seinem Urteil zu bedenken, dass bei einer Qualifikation der Umsätze aus dem Verkauf als Leistungsgutscheinen ein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis vorliegen müsse. Zu prüfen sei demnach, ob sich die Beschwerdeführerin mit dem Verkauf von Leistungsgutscheinen zur Erbringung einer bestimmten oder zumindest bestimmbarer Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne verpflichtet habe. Gemäss dem Sachverhalt habe sich die Beschwerdeführerin mit dem Verkauf eines Leistungsgutscheins zur Erbringung einer ganz bestimmten Leistung verpflichtet, sofern sie einer Drittperson die Einräumung eines bestimmten verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Werts in Erwartung eines Entgelts verspricht. Während vorliegend die Tatbestandselemente «an eine Drittperson» und «in Erwartung eines Entgelts» unbestritten erfüllt sind, müsse gemäss BVGer näher auf das Tatbestandselement «Einräumung eines – bestimmten oder zumindest bestimmbarer – verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes» eingegangen werden.

Die Beschwerdeführerin wendet dagegen ein, dass eine Vorauszahlung eine zukünftige Leistungserbringung auslöse, ohne dass ein weiteres Zutun des Leistungsempfängers notwendig sei. Bei den hier diskutierten Leistungsgutscheinen müsse der Käufer des Gutscheins sehr wohl vorab in Kontakt treten und eine Bu-

chung oder Reservierung vornehmen. Hier ist das Gericht nun anderer Meinung: Eine Vorauszahlung setzt u.a. lediglich eine **bestimmte oder zumindest bestimmbarer künftige Leistung** (sowie ein dafür im Voraus bezahltes Entgelt) voraus, um die Steuerforderung entstehen zu lassen, was vorliegend offensichtlich erfüllt sei. Das BVGer kommt demnach zum Schluss, dass es sich sehr wohl um einen bestimmten, verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wert handelt. Darüber hinaus vergleicht das BVGer die ausgegebenen Leistungs- mit den Wertgutscheinen. Es erkennt, dass bei den Wertgutscheinen der eingeräumte wirtschaftliche Wert gerade nicht in einer klar bestimmten Aktivität bestehe, sondern in einem bestimmten Geldbetrag. Dieser werde von der Beschwerdeführerin anstelle eines Zahlungsmittels zur Bezahlung von Aktivitäten akzeptiert. Der Wertgutschein entspreche daher einem Zahlungsmittel, das aufgrund der fehlenden Verbrauchsfähigkeit keine Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne darstellt.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass die ESTV den Umsatz aus erwiesenermassen verkauften, aber noch nicht eingelösten Leistungsgutscheinen zu Recht in der Ermessenseinschätzung berücksichtigte. Damit erwies sich gemäss BVGer die Beschwerde als unbegründet und wurde vollumfänglich abgewiesen.

Das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts wurde übrigens nicht an die letzte Instanz – das Bundesgericht – weitergezogen.

### Hinweis für die Praxis

Wird in einem Gutschein eine bestimmte Leistung umschrieben, aber im Gutschein und den AGB ausdrücklich darauf hingewiesen, dass anstelle der genannten Leistung auch eine andere Leistung aus dem Sortiment des Leistungserbringers bis zu einem bestimmten Wert bezogen wer-

den könne, dann handle es sich nach der unveröffentlichten Praxis der ESTV nicht um eine Vorauszahlung, sondern um einen Wertgutschein, der nicht beim Verkauf, sondern erst bei der Einlösung zu versteuern sei.

Plant ein Unternehmen, Gutscheine auszugeben bzw. zu verkaufen, dann ist nun Vorsicht geboten, wenn der Gutschein über eine bestimmte Leistung lautet. Es ist im Wesentlichen zu prüfen, ob sich der Leistungserbringer mit dem Verkauf von Leistungsgutscheinen zur Erbringung einer bestimmten oder zumindest bestimmbarer Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne verpflichtet wird. Diese Frage ist aus Sicht des Leistungserbringers zu beantworten. Wird im Gutschein und den AGB nicht ausdrücklich darauf hingewiesen, dass auch andere als die genannte Leistung aus dem Sortiment bezogen werden können, erachtet die ESTV solche Gutscheine als Vorauszahlungen, die bereits beim Verkauf zu versteuern sind. Problematisch an dieser Praxis der ESTV ist, dass sie in ihren Praxispublikationen diese Einteilung an keiner Stelle näher erläutert. In den Infos und Branchen-Infos der ESTV ist immer nur von Gutscheinen die Rede, deren Wert erst bei der Einlösung zu versteuern ist. Im Zweifelsfall kann mit einem vorgängigen Ruling Rechtssicherheit über die MWST-Folgen geschaffen werden.

### AUTOREN



**Anita Machin Barroso**, MLaw, dipl. Steuerexpertin, CAS FH in Zollrecht, ist seit über 15 Jahren in der Steuerberatung tätig und spezialisierte sich im Bereich der indirekten Steuern (MWST und Zollrecht). Sie ist Partnerin bei der VATastic AG in Zürich.



**Dr. iur. Florian Hanslik**, LL.M., DAS in MWST, war am Europa Institut an der Universität Zürich, im Europäischen Parlament in Brüssel (Belgien) und in der Österreichischen Wirtschaftskammer in Wien tätig, bevor er vor bald 20 Jahren in das Fachgebiet der indirekten Steuern wechselte. Er ist Partner bei der VATastic AG in Zürich.