



EUROPÄISCHE KOMMISSION

Brüssel, den 10.5.2012  
SWD(2012) 126 final

**ARBEITSUNTERLAGE DER KOMMISSIONSDIENSTSTELLEN**

**ZUSAMMENFASSUNG DER FOLGENABSCHÄTZUNG**

*Begleitunterlage zum*

**Vorschlag für eine  
RICHTLINIE DES RATES**

**zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem  
hinsichtlich der Behandlung von Gutscheinen**

{COM(2012) 206 final}  
{SWD(2012) 127 final}

## 1. Problemstellung

Umsätze, die mit dem Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen verbunden sind, werden immer häufiger mit Gutscheinen erzielt. Es gibt zahlreiche Arten von Gutscheinen, wie beispielsweise Prepaid-Telefonguthaben, abreißbare Rabattkupons, elektronische Codes, die zum Erhalt von Gegenständen oder Dienstleistungen berechtigen, oder ganz traditionelle Geschenkgutscheine. Sie alle haben gemein, dass nicht die Gutscheine selbst den Hauptzweck eines Umsatzes bilden, sondern vielmehr den Erwerb anderer Gegenstände oder Dienstleistungen vermitteln.

Gutscheine können sich auf die Steuerbarkeit des zu Grunde liegenden Umsatzes auswirken. Dabei können der Zeitpunkt eines Umsatzes, der Ort an dem er getätigt wird und der dem Austausch zwischen Käufer und Verkäufer zuzuordnende Wert eine Rolle spielen. All diese Faktoren können wiederum die mehrwertsteuerlichen Folgen des Umsatzes und damit die Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten beeinflussen. Dieser Umstand gewinnt angesichts der zunehmenden Komplexität und Raffinesse vieler Handelsumsätze (insbesondere der technologiegestützten) immer mehr an Bedeutung.

Die MwSt-Richtlinie<sup>1</sup>, auf der das gemeinsame MwSt-System der Mitgliedstaaten beruht, enthält keine Bestimmungen zur Behandlung von Gutscheinen. Das hängt vor allem mit dem Alter der Rechtsvorschriften zusammen. Diese wurden 1977 erlassen, als Gutscheine als Randerscheinungen angesehen wurden und unter dem Gesichtspunkt der Mehrwertsteuer keine besonderen Schwierigkeiten verursachten. Die ersten Prepaid-Telekommunikationskarten kamen nicht vor den frühen 1980er Jahren auf, und mobile Telekommunikationsdienste wurden erst in den 1990er Jahren allgemein zugänglich.

Obwohl im Handelsverkehr vielfach Gutscheine genutzt werden, ist der Bereich der Prepaid-Telekommunikationsdienstleistungen in wirtschaftlicher Hinsicht bei Weitem der wichtigste. Eine im Rahmen der Vorbereitung dieser Folgenabschätzung erstellte Studie<sup>2</sup> kam zu dem Schluss, dass die jährlichen Einnahmen aus heute überwiegend elektronischen und nicht mehr kartenbasierten Prepaid-Telekommunikations-Abonnements auf 36 Milliarden EUR veranschlagt werden können. Alle anderen Arten von Gutscheinen haben einen jährlichen Gesamtwert von etwa der Hälfte dieser Summe.

Es geht also zweifellos um bedeutende Steuerbeträge. Das Fehlen gemeinsamer Vorschriften in der MwSt-Richtlinie hat dazu geführt, dass die Mitgliedstaaten im Laufe der Zeit eigene, nationale Methoden zur korrekten Besteuerung des zu Grunde liegenden Umsatzes entwickelten. Bedauerlicherweise handelte es sich dabei nicht um einen koordinierten Prozess. Es besteht ein grundsätzlicher Gegensatz zwischen den Mitgliedstaaten, die eine Besteuerung des Werts bei der Ausstellung des Gutscheines anstreben und jenen, die die Steuern bei der Einlösung erheben. Das führt zu steuerlichen Unstimmigkeiten, die wiederum Doppelbesteuerung oder Nichtbesteuerung zur Folge haben können. Doppelbesteuerung kommt wahrscheinlich verhältnismäßig selten vor (andernfalls dürfte es mehr Beschwerden geben), tatsächlich tötet sie in den meisten Fällen einfach den Markt und hinterlässt keine messbaren statistischen Spuren. Es gibt

---

<sup>1</sup> Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347 vom 11.12.2006, S. 1)

<sup>2</sup> „Studie über die mehrwertsteuerliche Behandlung und zahlenmäßige Erfassung von Gutscheinen auf EU-Ebene für wirtschaftliche Analysen im Steuerbereich“. Schlussbericht von Deloitte vom 14. Juli 2010 (in der aktuellen Fassung). Die Studie ist der Folgenabschätzung beigefügt.

jedoch deutliche Anhaltspunkte dafür, dass es sich hierbei um ein systembedingtes Problem von Unternehmen handelt, die versuchen, EU-weite Geschäftsmodelle mit Gutscheinen zu entwickeln. Nichtbesteuerung ist nicht immer direkt offensichtlich, und Makrodaten sind nicht leicht zu beschaffen. Die Vorbereitung ergab jedoch ausreichende Beweise dafür, dass einige Wirtschaftsteilnehmer im Telekommunikationssektor die Nichtbesteuerung als eine Gelegenheit für einen ungerechtfertigten Preisvorteil oder einfach zur Gewinnsteigerung sehen und systematisch ausnutzen. Diese Informationen stammen sowohl von den Steuerbehörden, die Einnahmeausfälle verzeichnen, deren Eindämmung nicht immer leicht fällt, als auch von Unternehmen, die sich über unlauteren Wettbewerb beschweren. Indessen werden andere Wirtschaftsteilnehmer, zu deren Zielen regelkonformes Handeln im Steuerbereich zählt, schlicht davon absehen, bestimmte, insbesondere grenzüberschreitende Möglichkeiten wahrzunehmen, deren steuerliche Folgen nicht absehbar sind.

## **2. Subsidiarität**

Im Rahmen der verfügbaren Daten bestätigt die Folgenabschätzung (insbesondere in ihrer überarbeiteten Fassung) die Notwendigkeit, diese Probleme auf EU-Ebene zu lösen. Verlässliche Berichte etablierter Marktteilnehmer veranschaulichen die Verzerrungen im Binnenmarkt und die in der Wirtschaft herrschende Besorgnis über den unlauteren Wettbewerb.

Da die zu Grunde liegenden Probleme auf Unzulänglichkeiten der EU-Rechtsvorschriften (der MwSt-Richtlinie) zurückgehen, die nur auf EU-Ebene zu korrigieren sind, können die Mitgliedstaaten allein keine Maßnahmen ergreifen, um Abhilfe zu schaffen und eine einheitliche Anwendung der Steuer zu erreichen.

## **3. Ziele**

Nicht nur zur Beseitigung der obengenannten Diskrepanzen in der Besteuerung, sondern auch aufgrund der Unsicherheit hinsichtlich der richtigen steuerlichen Behandlung sahen sich sowohl nationale Steuerbehörden als auch Unternehmen im Bestreben nach Ordnung veranlasst, den Rechtsweg einzuschlagen, was zu einer Reihe von EuGH-Urteilen zum Thema Gutscheine geführt hat. Ursache für die Verfahren waren Probleme bei der Berechnung der Mehrwertsteuer auf Rabatte, bei der Behandlung der Vorsteuer, in Bezug auf mit Gutscheinen verbundene Werbegeschenke, bei Vorauszahlungen im Allgemeinen sowie bei der Berechnung der Besteuerungsgrundlage für Umsätze mit Gutscheinen. Besondere Probleme ergeben sich beim Vertrieb von Gutscheinen über Vertriebsketten, der im Handel weit verbreitet ist und häufig auch grenzüberschreitend erfolgt. Keine der durchaus hilfreichen Entscheidungen des EuGH hat jedoch vollständige Klarheit erbracht, sodass es sich in Ermangelung einer grundlegenden und systematischen Klärung nicht vermeiden lässt, bei Fragen zur mehrwertsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen weiterhin den EuGH anzurufen. Der Vorschlag zur mehrwertsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen soll hier Abhilfe schaffen.

Die zunehmenden Funktionen von Gutscheinen, insbesondere der Prepaid-Mobilfunkguthaben, lassen die Grenze zwischen Gutscheinen und innovativen Zahlungssystemen verschwimmen. Für eine korrekte Besteuerung muss diese Grenze jedoch klar definiert und Neutralität gewährleistet sein.

## **4. Politische Optionen und Folgenabschätzung**

Es wurden drei mögliche politische Optionen zur Behandlung dieser Probleme ermittelt.

Untätig zu bleiben würde bedeuten, dass die Probleme weiter bestehen und wahrscheinlich zunehmen, da sie nur mit Maßnahmen auf EU-Ebene zu lösen sind. Die konsultierten Akteure sprachen sich vehement gegen ein solches Vorgehen aus. Auf EU-Ebene keine Maßnahmen zu ergreifen wäre grundsätzlich nicht zufriedenstellend, da die bestehenden Schwierigkeiten lediglich zunehmen und zu wachsender Unsicherheit und weiteren Gerichtsverfahren führen würden. Die Mitgliedstaaten verfügen kaum über die richtigen Instrumente, um die Diskrepanzen in der Besteuerung im Alleingang zu beseitigen, insbesondere da die MwSt-Richtlinie in ihrer derzeitigen Fassung keine Empfehlungen für eine einheitliche steuerliche Behandlung vorgibt.

„Soft-Law“-Optionen wie Leitfäden und ähnliche Instrumente sind nur dann wirklich von Wert, wenn sie auf fundierten Rechtsvorschriften beruhen. Das ist hier nicht der Fall, da die festgestellten Probleme generell auf das Fehlen eindeutiger Bestimmungen der MwSt-Richtlinie zurückzuführen sind. Eine Lösung anzustreben, bei der die Rechtsvorschriften nicht grundlegend reformiert werden, etwa durch „Soft-Law“-Instrumente wie Leitlinien, mag auf den ersten Blick einen gewissen Reiz ausüben, ist aber letztendlich nicht als passende Lösung für ein grundlegendes Steuerproblem anzusehen. Im Steuerbereich werden „Soft-Law“-Instrumente gegenüber Rechtsvorschriften immer die zweitbeste Lösung sein und sind im Allgemeinen allenfalls nützlich, um bereits bestehendes Recht zu ergänzen oder zu erläutern. Das grundlegende Problem, um das es hier geht, ist eine Lücke in der MwSt-Richtlinie, die nicht durch eine „Soft-Law“-Lösung geschlossen werden kann.

Die festgestellten Probleme machen deutlich, dass verschiedene Artikel der MwSt-Richtlinie modernisiert werden müssen. Die genannten Ziele können nur durch eine Änderung dieser Artikel und weitere entsprechende Änderungen in der Richtlinie erreicht werden.

## **5. Folgenabschätzung**

Die Folgen variieren je nach der Rolle der verschiedenen Akteure und der Art der Probleme, mit denen sie zu kämpfen haben.

Das Hauptziel der Steuerbehörden ist es, die Schlupflöcher im Steuersystem zu schließen, die Steuerumgehung ermöglichen oder begünstigen. Im Ergebnis wird sich das in einer Abnahme der Steuerumgehung und unbeabsichtigten Nichtbesteuerung äußern. Positive Nebeneffekte mit günstigen Auswirkungen auf die Unternehmen wären die Beseitigung der Doppelbesteuerung und deren negativen wirtschaftlichen Folgen sowie die Verringerung der Unsicherheit in Bezug auf die steuerlichen Pflichten. Für die Mitgliedstaaten, die nach eigenen Angaben aufgrund der sich im Rahmen der geltenden Steuervorschriften ergebenden steuerlichen Diskrepanzen Einnahmeverluste zu verzeichnen haben, wird Abhilfe geschaffen. Wie bereits im Haupttext erwähnt, ist es aufgrund der Zurückhaltung der Mitgliedstaaten bei der Lieferung konkreter Daten zu den Steuerausfällen schwierig, den wahrscheinlichen Nutzen zu beziffern.

Die tatsächlichen Einsparungen bei den Befolgungskosten sind schlecht zu bemessen, doch das bedeutet nicht, dass sie unbedeutend sind. Auch wenn keine bedeutenden Auswirkungen auf die wiederkehrenden Standardkosten der Befolgung

mehrwertsteuerlicher Vorschriften erwartet werden, dürften bei den mit Ungereimtheiten und Komplikationen der Steuervorschriften einher gehenden einmaligen oder unregelmäßig auftretenden Kosten Einsparungen bewirkt werden.

Gerichtlich ausgehandelte Lösungen für die anhaltenden Probleme sind teuer und für die Akteure häufig nicht zufrieden stellend. Könnte man die Notwendigkeit zur Anrufung der Gerichte verringern, wäre das eine bedeutende Einsparung, wenn auch eine, deren zahlenmäßiger Wert schwer zu bestimmen ist.

Die Unternehmen im Allgemeinen profitieren von der Ordnung und Vereinheitlichung dieser Steuervorschriften im gesamten Binnenmarkt dahingehend, dass Hindernisse beseitigt und kommerzielle Innovationen möglich werden. Diese Auswirkungen zu messen ist schwierig, doch kann der wirtschaftliche Nutzen nach qualitativen Gesichtspunkten bewertet werden. Klare und einheitliche Vorschriften sollten insbesondere für die Telekommunikationsindustrie, aber auch für die Einzelhändler eine Umgebung schaffen, in der sie die wirtschaftlichen Vorteile des Binnenmarktes besser nutzen können.

Die erwarteten wirtschaftlichen Auswirkungen auf die wichtigsten Marktteilnehmer und die Marktstruktur werden qualitativ beschrieben, da sich das Problem der Umgehung von Steuern nicht quantitativ bestimmen lässt. Die zu Grunde liegende Analyse beruht jedoch auf normalen wirtschaftlichen Erwägungen und auf der im Laufe der Untersuchung erworbenen Kenntnis des Sektors.

Die erwarteten Auswirkungen des Legislativvorschlages werden in gewisser Weise asymmetrisch sein. Wo sich ein Unternehmen niederlässt, hängt eher von Wirtschafts- und Wettbewerbsfaktoren als von den Steuerarbitragemöglichkeiten ab. Es ist damit zu rechnen, dass sich die Aufsplitterung des Binnenmarkts verringert und positive Entwicklungen, wie eine größere Markteffizienz, mehr Wahlfreiheit für die Verbraucher sowie stärkere Größenvorteile eintreten. Einige kleine, unbedeutende Wirtschaftsteilnehmer, deren Geschäftsmodelle vollständig auf Steuerarbitrage beruhen, müssen sich möglicherweise anpassen, um unter diesen Bedingungen zu überleben.

Grundsätzlich werden keine merklichen sozialen Auswirkungen erwartet. Die wenigen Unternehmen, die unter Umständen beeinträchtigt werden könnten, sind klein und keine bedeutenden Arbeitgeber. Lieferanten von Prepaid-Telekommunikationsgutscheinen, deren Schwerpunkt auf der Steuerarbitrage liegt, führen ihre Geschäfte häufig virtuell und sind physisch kaum präsent. Andererseits dürfte das verbesserte Marktumfeld vor allem bei den internationalen Telekommunikationsdienstleistungen zu Preissenkungen führen, die den Prepaid-Dienste nutzenden Verbrauchern zugutekommen.

## 6. Vergleich der Optionen

Das Fazit lautet, dass eine Modernisierung der Bestimmungen der MwSt-Richtlinie der einzige Weg zu einer tragfähigen langfristigen Lösung ist. Dazu sollten die verschiedenen Arten von Gutscheinen definiert, die steuerliche Behandlung von Vertriebsketten geklärt, Regeln zur Berechnung der Besteuerungsgrundlage und zur Bestimmung des Besteuerungszeitpunktes festgelegt sowie die Folgen für das Vorsteuerabzugsrecht deutlich gemacht werden.

Die mit Gutscheinen verbundenen mehrwertsteuerlichen Probleme können zuweilen äußerst technisch erscheinen. Aus diesem Grund wurden bei der Vorbereitung die

Mitgliedstaaten und die beteiligten Unternehmen umfassend konsultiert. Letztendlich ging diese Konsultation weit über die formelle Konsultation der Öffentlichkeit hinaus und erstreckte sich in der Praxis über den gesamten Zeitraum des Projektes. Es wurde besonders darauf geachtet, die Folgen innovativer Verfahren zu erfassen und den Vorschlag zumindest bis zu einem gewissen Grad zukunftssicher zu gestalten. Demzufolge beruht das empfohlene Konzept auf einem breiten Konsens der Beteiligten über die nötigen Schritte. Wahrscheinlich wird jedoch jeder Vorschlag deutlich machen, dass sich einige Dienstleistungen, vor allem solche, die von Telekommunikationsbetreibern angeboten werden und ursprünglich auf Gutscheinen beruhten, so weiterentwickelt haben, dass sie mit den traditionelleren Zahlungsdienstleistungen anderer Anbieter konkurrieren und dass nunmehr das Neutralitätsgebot gleiche Wettbewerbsbedingungen für Steuerzwecke erforderlich macht.

## **7. Überwachung und Bewertung**

Es ist üblich, dass die Kommission die Umsetzung des Legislativvorschlags durch die Mitgliedstaaten überwacht, so wie es auch hier vorgesehen ist. Weitere Maßnahmen sind nicht geplant.