

wts

AUSGABE 37/2025

TAX WEEKLY

## BFH: Umsatzbesteuerung der Übertragung von Gutscheinen

Bereits im April 2024 hat der EuGH zu mehreren Vorlagefragen des BFH (vgl. TAX WEEKLY # 13/2024) im Hinblick auf die Unterscheidung zwischen Einzweck- und Mehrzweckgutscheinen und deren Besteuerung Stellung genommen. Nunmehr hat der BFH die Folgeentscheidung – Beschluss vom 25.06.2025 ([XI R 14/24 \(XI R 21/21\)](#)) – veröffentlicht.

Aufgrund von unterschiedlichen Besteuerungsfolgen ist seit dem 01.01.2019 bei der Ausgabe bzw. Übertragung von Gutscheinen zwischen sog. Einzweckgutscheinen (§ 3 Abs. 14 UStG) und sog. Mehrzweckgutscheinen (§ 3 Abs. 15 UStG) zu unterscheiden. Ein Einzweckgutschein ist anzunehmen, wenn der Ort der Lieferung oder der sonstigen Leistung, auf die sich der Gutschein bezieht, und die für diese Umsätze geschuldete Steuer im Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins feststehen. Für Einzweckgutscheine entsteht die Umsatzsteuer daher bereits mit deren Ausgabe bzw. Übertragung, während bei Mehrzweckgutscheinen die tatsächliche Einlösung und der damit verbundene Bezug von Waren und Dienstleistungen zur Steuerentstehung führt.

Im Streitfall vertrieb die Klägerin über ihren Internetshop Gutscheincodes an Endverbraucher mit einem deutschen Nutzerkonto (Länderkennung DE) zum Aufladen dieser Nutzerkonten für ein elektronisches Portal mit digitalen Inhalten der X. Die Endverbraucher konnten im X-Netzwerk viele verschiedene elektronische Dienstleistungen in Anspruch nehmen. Zuvor hatte die Klägerin die Gutscheincodes von Zwischenhändlern aus anderen Mitgliedstaaten der EU erworben. X war bei Ausgabe der Codes davon ausgegangen, dass es sich um Einzweckgutscheine handelt. Die Klägerin hingegen vertrat die Auffassung, dass es sich um Mehrzweckgutscheine handle, weil deren Erwerb über Zwischenhändler im EU-Ausland zulässig sei und somit der Leistungsort auf den verschiedenen Stufen ggf. in verschiedenen Ländern liege. Sie erfasste die Umsätze daher nicht in ihren Umsatzsteuererklärungen. Finanzamt und Finanzgericht teilten diese Einschätzung nicht: Die Codes seien als sog. Einzweckgutscheine anzusehen, denn entscheidend sei, dass aufgrund der deutschen Länderkennung der Ort der Leistung an die Endverbraucher in Deutschland feststehe. Im Zuge des Verfahrens war vom EuGH angesichts der geänderten Rechtslage die Frage zu beantworten, ob das Tatbestandsmerkmal „Feststehen des Leistungsorts“ bei Einzweckgutscheinen auch die ggf. vorgelagerten Verkaufsstufen des Gutscheins zwischen dem Aussteller, ggf. den übertragenden Unternehmern sowie dem Ausgeber des Gutscheins umfassen soll. Der EuGH entschied, dass nur der Ort der Leistung an die Endverbraucher zum Zeitpunkt der Ausstellung dieses Gutscheins feststehen müsse. Ob der Gutschein vor der Einlösung über Zwischenhändler übertragen wird, die in anderen Mitgliedstaaten ansässig sind, sei unerheblich. Ebenso wenig sei entscheidend, dass Gutscheincodes möglicherweise unter Verstoß gegen die Nutzungsbedingungen der X von Endverbrauchern aus anderen Mitgliedstaaten eingelöst werden.

Mit seinem Beschluss hat der BFH diese rechtlichen Vorgaben des EuGH nunmehr umgesetzt und somit den rechtlichen Würdigungen der Klägerin eine Absage erteilt. Weil nach den tatsächlichen Feststellungen des Finanzgerichts nur eine Einlösung von in Deutschland ansässigen Endverbrauchern in Betracht komme, stehe der Ort der Leistung in Deutschland fest. Da nur digitale Inhalte, die nach dem Regelsteuersatz zu besteuern sind, abrufbar waren, soll es sich bei den Gutscheincodes um Einzweckgutscheine handeln, deren Übertragung daher der Umsatzsteuer unterliege. Die Besteuerung von Gutscheinen soll nicht vom Vertriebsweg abhängen. Der Erwerb direkt beim ausgebenden Unternehmer sei daher genauso zu besteuern wie der Erwerb über einen oder mehrere Zwischenhändler.

Die Entscheidung des BFH erging zu Gutscheinen, die (unabhängig vom Zeitpunkt der Einlösung) nach dem 31.12.2018 ausgegeben wurden. Zu Gutscheinen, die vor dem 01.01.2019 ausgegeben wurden, hat der BFH bereits in der Vergangenheit entschieden, dass es bei der Übertragung von

Gutscheincodes zu einer Steuerentstehung kam, weil diese Codes wie eine Ware gehandelt wurden und außerdem die Anzahlungsbesteuerung eingriff. Die praktischen Ergebnisse nach alter und neuer Rechtslage unterscheiden sich in dieser Sachverhaltskonstellation daher nicht.

### **BFH: Steuervergünstigung nach § 6a GrEStG**

Nach § 6a Abs. 1 GrEStG wird u.a. für bestimmte Rechtsvorgänge aufgrund einer Umwandlung nach dem Umwandlungsgesetz die darauf entfallende Grunderwerbsteuer nicht erhoben. Die Steuerbefreiung gilt jedoch nur unter weiteren Voraussetzungen. So muss an dem Umwandlungs- oder Einbringungsvorgang ein herrschendes Unternehmen (und eine oder mehrere von ihm abhängige Gesellschaften) beteiligt sein. Als „abhängig“ gilt eine Gesellschaft nur dann, wenn das herrschende Unternehmen an ihr ununterbrochen innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang zu mindestens 95 % beteiligt ist.

Das herrschende Unternehmen i.S.v. § 6a GrEStG ist nicht auf bestimmte Rechtsträger oder Unternehmen beschränkt. Es umfasst vielmehr alle Rechtsträger im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes, die wirtschaftlich tätig sind. Der breite Anwendungsbereich betrifft auch die Rechtsform des Unternehmens. Herrschendes Unternehmen können folglich auch Einzelunternehmen, Personen- und Kapitalgesellschaften sowie natürliche und juristische Personen sein, die wirtschaftlich tätig sind. Diese müssen jedoch jeweils die 95%-Grenze erfüllen.

Mit Urteil vom 21.05.2025 ([II R 56/22](#)) versagte der BFH daher einer Gruppe natürlicher Personen, die nicht in der Rechtsform einer Personen- oder Kapitalgesellschaft zusammengeschlossen waren, die Begünstigung nach § 6a GrEStG. Eine solche Gruppe stelle keinen Rechtsträger im zivilrechtlichen und grunderwerbsteuerrechtlichen Sinne dar und kann dementsprechend als Gruppe auch kein herrschendes Unternehmen im Sinne des § 6a Satz 3 und 4 GrEStG sein. Dass die Gruppe der Gesellschafter eine GbR oder andere Gesellschaft bildete und ihre Beteiligungen in einer solchen Gesellschaft zusammenzurechnen waren, sodass die Gesellschaft durch eine mindestens 95%ige Beteiligung selbst ein herrschendes Unternehmen hätte sein können, war nicht nachgewiesen.

In einem weiteren Urteil vom selben Tag ([II R 31/22](#)) hatte der BFH erneut darüber zu befinden, ob auf die Einhaltung der fünfjährigen Vorbehaltensfrist durch das herrschende Unternehmen in Bezug auf die aufnehmende Gesellschaft verzichtet werden kann. Eine Gemeinde hatte den Betrieb einer Versammlungshalle mit zugehörigem Grundstück auf eine zu diesem Zweck kurz zuvor neu gegründete Gesellschaft im Wege der Ausgliederung zur Aufnahme (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 123 Abs. 3 Nr. 1 UmwG) übertragen. Der BFH lehnte hier erneut die Gewährung der Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG ab, weil die Gemeinde nicht, wie von § 6a Satz 4 GrEStG gefordert, mindestens fünf Jahre vor dem Umwandlungsvorgang an der aufnehmenden Gesellschaft beteiligt gewesen war. Anders als im Falle einer Ausgliederung zur Neugründung, bei der aus umwandlungsbedingten Gründen die Vorbehaltensfrist nicht eingehalten werden kann, weil die neu gegründete Gesellschaft erst durch den Umwandlungsvorgang entsteht, wäre bei einer Ausgliederung auf eine bereits bestehende Gesellschaft die Einhaltung der Frist rechtlich möglich gewesen. Die unterschiedliche Behandlung der Ausgliederung zur Neugründung und der Ausgliederung zur Aufnahme verletzt nach Darstellung des BFH schließlich nicht den Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG.

**Urteile und Schlussanträge des EuGH bis zum 27.10.2025**

Aktenzeichen	Entschei-dungsdatum	Stichwort
<a href="#"><u>C-232/24</u></a>	23.10.2025	Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Steuerbarer Umsatz – Steuerbefreiung für die Gewährung von Krediten – Art. 135 Abs. 1 Buchst. b – Steuerbefreiung für Finanzumsätze – Einziehung von Forderungen – Art. 135 Abs. 1 Buchst. d – Factoring durch Forderungsverkauf – Factoring durch Verpfändung
<a href="#"><u>C-744/23</u></a>	23.10.2025	Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Mehrwertsteuerpflichtige Umsätze – Art. 2 Abs. 1 Buchst. c – Dienstleistungen gegen Entgelt – Art. 9 Abs. 1 – Steuerpflichtiger – Einer Partei in einem Gerichtsverfahren durch einen Rechtsanwalt kostenlos gewährter rechtlicher Beistand – Zahlung des Honorars dieses Anwalts durch die unterliegende Gegenpartei

**Alle am 30.10.2025 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (V)**

Aktenzeichen	Entschei-dungsdatum	Stichwort
<a href="#"><u>II R 42/21</u></a>	04.06.2025	Befreiung von der Grunderwerbsteuer bei Teilung des Nachlasses
<a href="#"><u>II R 28/22</u></a>	04.06.2025	Beginn der Festsetzungsfrist für die Erbschaftsteuer beim Auffinden eines Testaments
<a href="#"><u>II R 30/22</u></a>	04.06.2025	Keine Ersatzerbschaftsteuerpflicht einer im Inland nichtrechtsfähigen ausländischen Familienstiftung
<a href="#"><u>II R 47/22</u></a>	04.06.2025	Zahlung für Übernahme eines Ökokontos als Teil der grunderwerbsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage
<a href="#"><u>II R 31/22</u></a>	21.05.2025	Einhalten der Vorbehaltensfrist des § 6a Satz 4 GrEStG bei einer Ausgliederung zur Aufnahme
<a href="#"><u>II R 56/22</u></a>	21.05.2025	Steuervergünstigung nach § 6a GrEStG
<a href="#"><u>XI R 17/22</u></a>	25.06.2025	Zur Ausübung des Vorsteuerabzugs
<a href="#"><u>XI R 14/24 (XI R 21/21)</u></a>	25.06.2025	Besteuerung der Übertragung von Einzweck-Gutscheinen nach Inkrafttreten der Gutschein-Richtlinie

**Alle am 30.10.2025 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (NV)**

Aktenzeichen	Entschei-dungsdatum	Stichwort
<a href="#"><u>VI R 16/23</u></a>	09.09.2025	Doppelte Haushaltsführung: Kein Werbungskostenabzug für die vom Ehegatten aufgrund eigener Verpflichtung gezahlten Kosten einer Zweitwohnung des anderen Ehegatten

Alle bis zum 31.10.2025 veröffentlichten Erlasse

Aktenzeichen	Entschei-dungsdatum	Stichwort
<a href="#"><u>IV C 6 - S 2240/00044/019/033</u></a>	28.10.2025	Unentgeltliche Übertragung der Wirtschaftsgüter eines Gewerbebetriebs unter Vorbehaltsnießbrauch; Anwendung des BFH-Urteils vom 29. Januar 2025, X R 35/19
<a href="#"><u>III C 3 - S 7180/00032/001/065</u></a>	24.10.2025	Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nummer 22 Buchstabe a Umsatzsteuergesetz (UStG)
<a href="#"><u>III C 3 - S 7179/00054/001/094</u></a>	24.10.2025	Umsatzsteuerbefreiung für unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen
<a href="#"><u>IV D 4 - S 3104/00002/013/003</u></a>	21.10.2025	Bewertung einer lebenslänglichen Nutzung oder Leistung für Stichtage ab 1. Januar 2026

## Herausgeber

WTS Tax AG  
[www.wts.com/de](http://www.wts.com/de) • [info@wts.de](mailto:info@wts.de)

Redaktion  
Dr. Martin Bartelt und Georg Geberth

Berlin  
Christiane Noatsch  
Lübecker Straße 1-2  
10559 Berlin  
T: +49 (0) 30 2062 257 1010  
F: +49 (0) 30 2062 257 3999

Frankfurt a. M.  
Robert Welzel  
Brüsseler Straße 1-3  
60327 Frankfurt/Main  
T: +49 (0) 69 133 84 56-0  
F: +49 (0) 69 133 84 56-99

Kolbermoor  
Thomas Bernhofer  
Carl-Jordan-Straße 18  
83059 Kolbermoor  
T: +49 (0) 8031 87095-0  
F: +49 (0) 8031 87095-250

München  
Marco Dern  
Friedenstraße 22  
81671 München  
T: +49 (0) 89 286 46-0  
F: +49 (0) 89 286 46-111

Stuttgart  
Klaus Stefan Siler  
Königstraße 27  
70173 Stuttgart  
T: +49 (0) 711 2221569-62  
F: +49 (0) 711 6200749-99

Rosenheim  
Thomas Bernhofer  
Luitpoldstraße 9  
83022 Rosenheim  
T: +49 (0) 8031 87095 600  
F: +49 (0) 8031 87095 799

Düsseldorf  
Michael Wild  
Klaus-Bungert-Straße 7  
40468 Düsseldorf  
T: +49 (0) 211 200 50-5  
F: +49 (0) 211 200 50-950

Hamburg  
Lars Behrendt  
Valentinskamp 70  
20355 Hamburg  
T: +49 (0) 40 320 86 66-0  
F: +49 (0) 40 320 86 66-29

Köln  
Jens Krechel  
Sachsenring 83  
50677 Köln  
T: +49 (0) 221 348936-0  
F: +49 (0) 221 348936-250

Regensburg  
Dr. Sandro Urban  
Lilienthalstraße 7  
93049 Regensburg  
T: +49 (0) 941 383 873-237  
F: +49 (0) 941 383 873-130

Nürnberg  
Dr. Klaus Dumser  
Dr.-Gustav-Heinemann-Straße 57  
90482 Nürnberg  
T: +49 (0) 911 2479455-130  
F: +49 (0) 911 2479455-050

Hannover  
Nicole Datz  
Ernst-August-Platz 10  
30159 Hannover  
T: +49 (0) 511 123586-0  
F: +49 (0) 511 123586-199

Diese WTS-Information stellt keine Beratung dar und verfolgt ausschließlich den Zweck, ausgewählte Themen allgemein darzustellen. Die hierin enthaltenen Ausführungen und Darstellungen erheben daher weder einen Anspruch auf Vollständigkeit noch sind sie geeignet, eine Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Für die Richtigkeit der Inhalte wird keine Gewähr übernommen. Im Falle von Fragen zu den hierin aufgegriffenen oder anderen fachlichen Themen wenden Sie sich bitte an Ihren WTS Ansprechpartner oder an einen der oben genannten Kontakte.