

**Titel:**

**Gästekarte als Mehrzweckgutschein im Sinne des § 3 Abs. 15 UStG**

**Normenketten:**

UStG § 3 Abs. 13

UStG § 3 Abs. 14

UStG § 3 Abs. 15

UStG § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1

UStG § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1

UStG § 10 Abs. 1

UStG § 12 Abs. 1

UStG § 12 Abs. 2

**Leitsätze:**

Die im Streitfall von der Klägerin zur Steigerung der Attraktivität der Urlaubsregion in Zusammenarbeit mit bestimmten Leistungspartnern (z. B. Bergbahnen, Busunternehmen, Skiliftbetreiber) und Gastgebern (z. B. Hotels und Pensionen) an Übernachtungsgäste ausgegebene Gästekarte, die den Gästen kostenlose Leistungen wie Zutritte, Parkmöglichkeiten, Fahrtberechtigungen und Nutzungen bei verschiedenen touristischen Freizeitangeboten (z. B. Bergbahnen, Erlebnisbäder, Tennisplätze, Kochkurse) eröffnet, ist als Mehrzweckgutschein im Sinne des § 3 Abs. 15 UStG anzusehen. Sie ist nicht mit einem Fahrschein oder einer Eintrittskarte vergleichbar. (redaktioneller Leitsatz)

Für die Einordnung als Gutschein ist unerheblich, dass die Gästekarte keinen in Geld bezifferten Gutscheinwert (Nennbetrag) hat, sondern während ihrer Gültigkeit beliebig oft nutzbar ist. Ein bestimmter Nennbetrag ist auch nicht für die Ermittlung des Entgelts erforderlich. (redaktioneller Leitsatz)

Umfasst der Gutschein sowohl Leistungen, die dem Regelsteuersatz unterliegen, als auch solche zum ermäßigten Steuersatz, steht erst zum Zeitpunkt des EinlöSENS des Gutscheins fest, welche Steuer entsteht. (redaktioneller Leitsatz)

Leistungen der Leistungspartner an die Gäste sind steuerbar, weil die Leistungspartner tatsächlich die Leistungen, die mit der Gästekarte in Anspruch genommen werden konnten, ausgeführt haben. (redaktioneller Leitsatz)

Die Klägerin hat an die Gastgeber keine umsatzsteuerbaren Leistungen erbracht, soweit sie die von den Gastgebern erhaltenen Beträge an die Leistungspartner weiterreichte. Im Übrigen liegt eine steuerbare und steuerpflichtige Geschäftsbesorgungsleistung der Klägerin an die Gastgeber vor. (redaktioneller Leitsatz)

**Schlagworte:**

Gästekarte als Mehrzweckgutschein im Sinne des § 3 Abs. 15 UStG, Mehrzweckgutschein, Tourismuskarte, Umsatzsteuerpflicht, Vorsteuerabzug, Doppelbesteuerung, Geschäftsbesorgungsvertrag, Leistungsaustausch, Gästekarte, Einzweck-Gutschein, Gutschein, Umsatzsteuer, Karteninhaber, Sprungklage

**Tenor**

1. Die Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum Januar 2022 wird unter Änderung des Umsatzsteuervorauszahlungsbescheids vom 15. Juni 2022 auf den Betrag von € festgesetzt. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.
2. Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens zu v.H., der Beklagte zu v.H.
3. Das Urteil ist im Kostenpunkt vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten der Klägerin die Vollstreckung abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leistet.
4. Die Revision wird zugelassen.

## Tatbestand

I.

1

Die Klägerin betreibt seit dem Jahr ein Gästekarten-Programm basierend auf einer elektronischen Servicegästekarte (nachfolgend: Gästekarte). Das Programm beruht auf einer Kooperation zwischen der Klägerin, regionalen Leistungspartnern (z. B. Bergbahnen, Busunternehmen, Skiliftbetreibern; nachfolgend: Leistungspartner) sowie ortsansässigen und am Programm teilnehmenden Beherbergungsbetrieben (z. B. Hotels, Pensionen; nachfolgend: Gastgeber). Gäste, die im Besitz der Gästekarte mit aufgebuchtem und gültigem Paket waren, erhielten im streitgegenständlichen Besteuerungszeitraum (Januar 2022) kostenlos Zutritte, Parkmöglichkeiten, Fahrtberechtigungen und Nutzungen (nachfolgend: Vergnügungsleistungen) bei verschiedenen touristischen Freizeit Anbietern (z. B. Bergbahnen, Erlebnisbäder, Tennisplätze, Kochkurse; zu den Details wird auf das Leistungsverzeichnis 2021, das auch im Zeitstreitraum galt, Bezug genommen, vgl. Anlage 1 zum Schriftsatz der Klägerin vom 26. September 2022). Die Gästekarte dient dazu, die Attraktivität der Urlaubsregion steigern.

2

Die Klägerin ist die Systembetreiberin der Gästekarte. Der Systembetrieb umfasst die Akquisition von Leistungspartnern und Gastgebern, den Betrieb der zentralen Clearingstelle mit Abwicklung der damit verbundenen Zahlungsvorgänge, das Marketing und die Produktion der Informations- und Werbematerialien sowie die technische und organisatorische Weiterentwicklung des Systems.

3

Die Klägerin hat mit den Gastgebern jeweils einen sog. Gastgeber-Vertrag abgeschlossen. Sie organisiert danach als Geschäftsbesorgung im Auftrag der Gastgeber auf der Grundlage des Gastgeber-Vertrages und für die Leistungspartner auf der Grundlage der mit diesen abgeschlossenen Verträgen die Leistungserbringung der Kartenleistungen an die Gäste als Karteninhaber. Die Leistungspartner sind die Erbringer der Leistungen, die für die Gäste des Gastgebers durch die mit der Ausgabe der Gästekarte dieses Gastgebers verbundene Aktivierung nutzbar gemacht werden (Nr. 1.1. Sätze 1 und 2 des Gastgeber-Vertrages). Die Klägerin selbst organisiert in Erfüllung ihres Geschäftsbesorgungsauftrages im Verhältnis zum Gastgeber und dem berechtigten Kartenbesitzer lediglich die Inanspruchnahme dieser Leistungen. Sie ist nicht selbst zur Erbringung dieser Leistungen verpflichtet (Nr. 6.3. Sätze 1 und 2 des Gastgeber-Vertrages). Der Gastgeber schließt mit seinen Gästen seinerseits Beherbergungsverträge (Nr. 1.3. des Gastgeber-Vertrages). Insbesondere zur Vermeidung einer Stellung des Gastgebers als Reiseveranstalter bzw. Anbieter verbundener Reiseleistungen gegenüber seinen Gästen besteht die Leistung des Gastgebers gegenüber dem Gast laut Nr. 1.4. des Gastgeber-Vertrages nicht in der Erbringung oder Vermittlung von Reiseleistungen, sondern lediglich in der kostenlosen Übergabe der Karte zur Ermöglichung der Inanspruchnahme der Kartenleistungen der beteiligten Leistungspartner. Mit der Karte erhält der Kartenbesitzer freien Eintritt, freie Fahrt oder freie Nutzung (Nr. 2.1. Satz 1 des Gastgeber-Vertrages). Die Gültigkeit des Angebotes wird durch die Ausgabe der Karte durch den Gastgeber an den Übernachtungsgast hergestellt (Nr. 2.2. Satz 1 des Gastgeber-Vertrages). Gastgeber ist das Hotel, die Pension, der Privatvermieter oder der Inhaber von Ferienwohnungen, die die Kartenbesitzer beherbergen und die Karten ausgeben (Nr. 2.7 des Gastgeber-Vertrages). Das Leistungspaket wird vom Gastgeber jeweils bei der Initialisierung der Gästekarte automatisch auf diese gebucht und kann von dessen Gästen genutzt werden (Nr. 3.4 des Gastgeber-Vertrages). Dadurch erfolgt die Freigabe der Karte (vgl. Nr. 3.1. Satz 2 des Gastgeber-Vertrages). Im Interesse der Vermeidung einer rechtlichen Einordnung als Pauschalreise bzw. als Anbieter verbundener Reiseleistungen verpflichtet sich der Gastgeber u. a. dazu, die durch die Karte verbrieften Leistungen nicht als seine eigenen Leistungen zu vereinbaren (Nr. 7.4.2. des Gastgeber-Vertrages), vielmehr die Überlassung der Karte als kostenlose Serviceleistung zu bewerben und/oder mit dem Gast zu vereinbaren (Nr. 7.4.3. des Gastgeber-Vertrages), insbesondere für die Kartennutzung keinen speziellen Preis auszuweisen oder aufzuschlüsseln (Nr. 7.4.4. des Gastgeber-Vertrages) und die Karte dem Gast ausschließlich gegen Unterzeichnung durch den Gast der von der Klägerin hierzu zur Verfügung gestellten, diesem Vertrag als Anlage 2 beigefügten, Nutzungsbedingungen (im Folgenden Nutzungsbedingungen) zu überlassen (Nr. 7.4.7. Satz 1 des Gastgeber-Vertrages). Nach diesen Nutzungsbedingungen ist die Klägerin die Herausgeberin der Karte und der Vertragspartner des Kartennutzungsvertrages mit dem Gast (Nr. 1.1. der Nutzungsbedingungen). Der Gastgeber händigt dem Gast die Karte aus (vgl. Nr. 1.5. der Nutzungsbedingungen). Geschäftsreisende sind nur zur Nutzung

berechtigt, wenn sie Kurbeiträge entrichten (Nr. 1.6. der Nutzungsbedingungen). Den Gastgeber selbst trifft gegenüber dem Kartenbesitzer bezüglich der Leistungen eine Leistungspflicht weder als vertragliche Hauptpflicht, noch als vertragliche Nebenpflicht. Entsprechendes gilt für die Klägerin als Herausgeberin der Karte (Nr. 1.9. Sätze 1 und 2 der Nutzungsbedingungen). Die Karte ist für den Gast unentgeltlich (Nr. 3.1. der Nutzungsbedingungen). Mit dem Angebot auf die tatsächliche Aushändigung der Karte bietet die Klägerin, vertreten durch die Gastgeber bzw. die jeweilige Ausgabestelle, dem Gast den Abschluss des Kartennutzungsvertrags verbindlich an (Nr. 4.1. der Nutzungsbedingungen). Der Kartennutzungsvertrag kommt mit der Entgegennahme der Karte durch den Gast bzw. mit der ersten tatsächlichen Nutzung der Karte zu Stande (Nr. 4.2. der Nutzungsbedingungen). Mit der Aushändigung der Karte ermöglicht der Gastgeber bzw. die Klägerin dem Gast die Inanspruchnahme der im jeweils geltenden Leistungsverzeichnis der Karte aufgeführten Leistungen (Nr. 5.1. der Nutzungsbedingungen). Das Leistungsverzeichnis stand den Gästen als Kartenmappchen, Faltkarten und online zur Verfügung. Zur Inanspruchnahme der Leistungen ist der Kartenbesitzer verpflichtet, das Original der Karte vorzuweisen und dem Leistungspartner vor der Inanspruchnahme der Leistung zur elektronischen Prüfung oder zur Sichtprüfung vorzulegen (Nr. 7.1. der Nutzungsbedingungen). Die Klägerin stellt den Gastgebern die technische Infrastruktur kostenlos zur Verfügung (Nr. 5.8. Satz 1 des Gastgeber-Vertrages). Die Gastgeber zahlen der Klägerin eine Vergütung in Form einer übernachtungsbasierten Umlage in Höhe von EUR netto zzgl. Umsatzsteuer, mindestens jedoch EUR je Geschäftsjahr (vgl. Nr. 3.5. 1. Spiegelstrich, Nr. 2.4. des Gastgeber-Vertrages). Für Geschäftsgäste und Tagungsgäste, die keinen Kurbeitrag leisten müssen, ist keine Umlage zu zahlen (Nr. 3.9. 1. Spiegelstrich des Gastgeber-Vertrages). Die Umlage umfasst ebenfalls die Ausweisung des Gastgebers als Partner im offiziellen Katalog und im Reservierungssystem auf der Internetseite der Klägerin sowie etwaiger ergänzender Internet-Auftritte im Rahmen der gesondert zu buchenden Werbemöglichkeiten (Nr. 3.19. Satz 1 des Gastgeber-Vertrages). Die Abrechnung erfolgt durch die Klägerin jeweils zur Mitte eines Monats für den jeweils vorangegangenen Monat (Nr. 9.4. des Gastgeber-Vertrages). Für den weiteren Inhalt des Gastgeber-Vertrages und der Nutzungsbedingungen wird auf die Anlage 1 zur Klagebegründung vom 26. September 2022 Bezug genommen.

#### 4

Des Weiteren hat die Klägerin mit den Leistungspartnern jeweils einen sog. Leistungspartner-Vertrag abgeschlossen. Sie vermittelt für die teilnehmenden Gastgeber die Leistungserbringung zwischen deren Gästen (Kartenbesitzern) und den Leistungspartnern (Nr. 1.1. Satz 1 des Leistungspartner-Vertrages). Zwischen dem Leistungspartner und dem Gast wird nach Nr. 1.4. dieser Vereinbarung mit Inanspruchnahme der Leistungen durch den Gast ein selbstständiges Vertrags- und Rechtsverhältnis in Bezug auf die Nutzung der jeweiligen Leistung begründet. Mit der Karte erhält der Kartenbesitzer freien Eintritt, freie Fahrt oder freie Nutzung (Nr. 2.1. Satz 1 des Leistungspartner-Vertrages). Der Leistungspartner verpflichtet sich nach Nr. 5.1. des Leistungspartner-Vertrages, den Gästen die zwischen der Klägerin und dem Leistungspartner vereinbarten Leistungen zu erbringen. Art und Umfang der Leistungen ergeben sich aus einer Leistungsbeschreibung (Nr. 5.2. des Leistungspartner-Vertrages). Der Leistungspartner ist zur Leistungserbringung an berechnete Kartenbesitzer als unmittelbare Vertragsverpflichtung gegenüber der Klägerin verpflichtet (Nr. 5.3. Satz 1 des Leistungspartner-Vertrages). Berechneten Kartenbesitzern steht bezüglich der Leistungen des Leistungspartners ein eigenes Forderungsrecht gegenüber dem Leistungspartner im Sinne eines Vertrages zu Gunsten Dritter zu (Nr. 5.3. Satz 2 des Leistungspartner-Vertrages). Der Leistungspartner garantiert der Klägerin die Betriebsbereitschaft der von ihm angebotenen und in die Leistungsbeschreibung aufgenommenen Leistungen zu den dort genannten Öffnungs- bzw. Leistungszeiten und im dort beschriebenen Umfang (Nr. 5.4. des Leistungspartner-Vertrages). Die Klägerin schuldet dem Leistungspartner die Ausschüttung der von den Gastgebern an sie tatsächlich bezahlten, dem Leistungspartner zustehenden Vergütungen (Umlagen) abzüglich der Kosten für den Systembetrieb (Nr. 1.9. Buchst. a des Leistungspartner-Vertrages). Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten des Leistungspartner-Vertrages wird auf die Anlage 2 zur Klagebegründung vom 26. September 2022 Bezug genommen.

#### 5

In ihrer Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Voranmeldungszeitraum Januar 2022 errechnete die Klägerin ihre Umsatzsteuer mit dem Betrag von EUR. Hierbei betrogen die von der Klägerin erklärten Umsätze zum Regelsteuersatz gegenüber den Gastgebern EUR, gegenüber diesen rechnete die Klägerin im Streitzeitraum insgesamt EUR mit Steuerausweis zu 19 % ab. Jeweils % dieser beiden Beträge schüttete die Klägerin während des Geschäftsjahres nicht an die Leistungspartner aus, sondern behielt sie für

etwaige Kosten der Klägerin ein; am Ende des Geschäftsjahres (jeweils am 30. November) rechnete sie die tatsächlich entstandenen Kosten ab. Sie erklärte im Streitzeitraum – neben Vorsteuerbeträgen aus anderen Tätigkeiten – Vorsteuern im Zusammenhang mit der Gästekarte in Höhe von EUR. Die Klägerin war der Auffassung, dass die Leistungspartner an sie steuerbare und steuerpflichtige Leistungen erbracht hätten und ihr daraus der Vorsteuerabzug in Höhe von EUR zustehe.

**6**

Im Rahmen einer bei der Klägerin u.a. für den streitgegenständlichen Voranmeldungszeitraum durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfung (Bericht vom) war der Beklagte (das Finanzamt -FA-) der Auffassung, dass kein Leistungsaustausch zwischen der Klägerin und den Leistungspartnern vorliege. Die von ihr an die Leistungspartner gezahlten Beträge seien Entgelt von dritter Seite für die von den Leistungspartner an die Gäste erbrachten Leistungen. Allein durch die schuldrechtliche Begründung der Verpflichtung, gegen Vorlage der Gästekarte von den Gästen kein oder nur ein geringeres Entgelt zu erheben, erbrächten die Leistungspartner keine Leistung an die Klägerin.

**7**

Den Ergebnissen der Umsatzsteuer-Sonderprüfung folgend setzte das FA die Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum Januar 2022 mit nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geändertem Bescheid vom 15. Juni 2022 auf den Betrag von EUR fest und versagte hierbei den aus den Gutschriften an die Leistungspartner geltend gemachten Vorsteuerabzug in Höhe von EUR.

**8**

Hiergegen hat die Klägerin am 18. Juli 2022 die vorliegende Klage als Sprungklage erhoben, der das FA mit Schreiben vom 10. August 2022 zustimmte. Ein Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2022 ist bislang nicht ergangen.

**9**

Zur Begründung trägt die Klägerin im Wesentlichen vor, dass das FA zu Unrecht den Vorsteuerabzug aus den Gutschriften über die Ausschüttungsbeträge hinsichtlich der streitgegenständlichen Gästekarten versagt habe, da zwischen ihr und den Leistungspartnern ein Leistungsaustausch vorliege. Zwischen ihr und den Leistungspartnern bestehe ein Rechtsverhältnis in Form eines Vertrags zugunsten Dritter, in dessen Rahmen sie als Leistungsempfängerin anzusehen sei und einen wirtschaftlich verbrauchbaren Vorteil erhalte. Es liege ein echter Vertrag zugunsten Dritter vor. Bei einem solchen Vertrag sei der zur Gegenleistung verpflichtete Vertragspartner und nicht der begünstigte Dritte Leistungsempfänger; dies gelte auch dann, wenn dem Dritten ein eigenes Recht eingeräumt werde, die Leistung zu fordern.

**10**

Die Gästekarte händige der Gastgeber zu Beginn des Urlaubs an den Gast aus. Gästekarteneinhaber seien gem. Nr. 3.9. des Gastgeber-Vertrags ausschließlich Nichtunternehmer, da Geschäftsreisende und Tagungsgäste keine Umlage zahlten und folglich auch keine Gästekarte ausgehändigt bekämen. Für die Kalkulation des Beherbergungspreises berücksichtige der jeweilige Gastgeber die Umlage aus dem Gastgeber-Vertrag und preise sie entsprechend ein. Im Jahr 2022 habe es insgesamt Leistungspartner gegeben, von denen mehr als drei Viertel für ihre Leistungen einen Fixbetrag von der Klägerin ausbezahlt bekommen hätten, unabhängig von der Anzahl der teilnehmenden Gäste. Mit Ausnahme eines Leistungspartners hätten alle Leistungspartner, die im Jahr 2022 eine Ausschüttung von der Klägerin erhalten hätten, ihre Leistungen in Deutschland erbracht. Der Vorsteuerabzug für die Klägerin vermeide eine Doppelbesteuerung, die nach der Systematik des Umsatzsteuerrechts gerade nicht vorgesehen sei.

**11**

Die Klägerin beantragt,

die Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum Januar 2022 unter Änderung des Umsatzsteuervorauszahlungsbescheids vom 15. Juni 2022 auf den Betrag von EUR festzusetzen.

**12**

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

**13**

Es führt aus, dass nach den vorliegenden Verträgen nicht von einem Leistungsaustausch zwischen der Klägerin und den Leistungspartnern ausgegangen werden könne, weil ausschließlich der Gast und Karteninhaber die Leistung des Leistungspartners erhalte; nur dieser habe bei Vorlage der Karte einen Anspruch gegen den Leistungspartner auf Erbringung der Leistung. Bei Inanspruchnahme der Leistungen durch den Kartenbesitzer werde ein selbständiges Vertrags- und Rechtsverhältnis zwischen dem Leistungspartner und dem Gast begründet (Hinweis auf Nr. 1.4 des Leistungspartner-Vertrags). Daher liege kein Vertrag zugunsten Dritter im Sinne des § 328 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) vor; denn dieser zeichne sich dadurch aus, dass der Dritte ein einseitiges Forderungsrecht erwerbe und nicht Vertragspartei sei. Ein wirtschaftlich verbrauchbarer Vorteil für die Klägerin existiere nicht. Der Leistungspartner erbringe die touristische Leistung selbst; diese komme nicht der Klägerin zugute, sondern dem Gast. Ein konkreter Mehrwert für die Klägerin sei nicht erkennbar, zumal die Gästekarten von der Konzeption her nicht auf die Generierung eines eigenen wirtschaftlichen Mehrwerts ausgerichtet seien, sondern der Förderung des Tourismussektors in der Kommune allgemein und damit vielfach den Belangen privater Dritter (z.B. Hotelbetreibern und Leistungspartnern) dienen.

#### 14

In der mündlichen Verhandlung am 13. Mai 2025 wies das Gericht darauf hin, dass im Streitfall in Betracht komme, die Gästekarte als Mehrzweckgutschein im Sinne des § 3 Abs. 15 des Umsatzsteuergesetzes in der im streitgegenständlichen Voranmeldungszeitraum geltenden Fassung (UStG) zu sehen. Ferner sei das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vom 28. April 2022 C-637/20, DSAB Destination Stockholm, Deutsches Steuerrecht (DStR) 2022, 878 zu berücksichtigen.

#### 15

Hierzu führt die Klägerin weiter aus, die Gästekarte erfülle nicht die gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen eines Gutscheins im Sinne des § 3 Abs. 13 UStG. Sie begründe keine Verpflichtung des Leistungspartners zur Annahme als Gegenleistung für eine Leistung, vielmehr verkörpere sie bereits die Berechtigung zur Inanspruchnahme konkret definierter Leistungen und sei damit mit einem Fahrschein bzw. einer Eintrittskarte vergleichbar. Der Leistungspartner habe sich bereits gegenüber der Klägerin verpflichtet, die Leistungen während des Geschäftsjahres an die Kartenbesitzer zu erbringen (Hinweis auf Nr. 5.1. und Nr. 5.3. des Leistungspartner-Vertrages). Die Gästekarte sei keine Gegenleistung für die Leistung des Leistungspartners an den Karteninhaber, da sie nicht an die Stelle einer regulären Entgeltzahlung trete. Denn mehr als drei Viertel der Leistungspartner erhielten für ihre Leistung von der Klägerin als Gegenleistung einen jährlichen Fixbetrag. Das EuGH-Urteil DSAB Destination Stockholm in DStR 2022, 878 sei auf die im Streitfall vorliegende Gästekarte nicht übertragbar, da dort die Einlösung auf einen bestimmten Maximalbetrag begrenzt sei, so dass der Tourist nicht beliebig alle Leistungen in Anspruch nehmen könne; das sei im Streitfall anders. Aber auch sofern man im Streitfall einen Gutschein annehmen wolle, wäre dieser als Einzweck-Gutschein einzustufen. So stehe der Leistungsort für alle während des Geschäftsjahres angebotenen Leistungen im Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins fest. Ebenso stehe die geschuldete Steuer im Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins für alle während des Geschäftsjahres stattfindenden Leistungen fest. Hierfür sei nicht erforderlich, dass alle angebotenen Leistungen demselben Steuersatz unterlägen. Vielmehr könne es sich gem. Abschn. 3.17 Abs. 2 Satz 10 und 11 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) auch dann um einen Einzweck-Gutschein handeln, wenn der Gutschein zum Bezug mehrerer, genau bezeichneter Einzelleistungen berechtige. Die angebotenen Leistungen stünden hier mindestens sechs Wochen vor deren Ausführung fest, da die Erlebnisleistungen mit einer Vorlaufzeit von sechs Wochen bis zu sechs Monaten geplant würden.

#### 16

Das FA ist der Auffassung, es liege ein Mehrzweckgutschein vor. Allerdings weiche der Sachverhalt hier von dem EuGH-Urteil DSAB Destination Stockholm in DStR 2022, 878 in mehrfacher Hinsicht ab. Zum einen erwerbe der Gast die Gästekarte nicht selbst gegen Entgelt, vielmehr erhalte er sie kostenlos. Er wende aus seiner Sicht keinerlei Gegenleistung auf, um die Karte und somit den Zugang zu den angebotenen Leistungen zu erhalten. Außerdem habe der EuGH in seinem Urteil nur die Leistungsbeziehung zwischen Kartenbetreiber und Kartennutzer betrachtet, nicht hingegen die hier streitige Leistungsbeziehung zwischen dem Kartenbetreiber und dem Leistungspartner. Die Feststellung, dass es sich um einen Mehrzweckgutschein handle oder nicht, löse nicht die Frage, welche Leistungsbeziehungen vorlägen und ob ein Entgelt von dritter Seite anzunehmen sei. Hier sei fraglich, ob der Gastgeber tatsächlich den Mehrzweckgutschein erwerbe und dann dem Gast (kostenlos) zur Verfügung stelle. Hiergegen spreche

Nr. 1.1. des Nutzungsvertrages, wonach Herausgeberin der Karte und Vertragspartnerin des Kartennutzungsvertrags mit dem Kartenbesitzer die Klägerin selbst sei. Der Gastgeber sei somit lediglich die Ausgabestelle für die Klägerin. Durch die Teilnahme an dem Programm erreiche der Gastgeber jedoch eine größere Gästezahl, da er in einem zusätzlichen Kanal vertreten sei und seine Gäste durch die Karte Vorteile erhielten. Der Kartenbetreiber erbringe somit an die Gastgeber eine Art von Marketingleistung. Die gesamte vom Gastgeber zu zahlende Umlage (abzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer) stelle das Entgelt für diese Leistung dar. Die Aushändigung der Tourismuskarte an den Gast begründe demnach keinen Leistungsaustausch zwischen Gastgeber und Gast. Der Mehrzweckgutschein „existiere“ erst, wenn dieser von der Klägerin zusammengestellt worden sei. Die Leistungspartner erhielten keine Vergütung für die Ausstellung eines Gutscheins an den Kartenbetreiber, sondern für die Erbringung der tatsächlichen Leistung an den Gast. Die Leistungspartner selbst könnten offensichtlich keinen Mehrzweckgutschein ausgeben, da sie dazu als ein Unternehmen agieren müssten. Gleichzeitig trete die Klägerin als Kartenbetreiber, aber gerade nicht als Leistungserbringer hinsichtlich der einzelnen Vergnügungsleistungen auf. Die eigentlich zu versteuernde Leistungsbeziehung bestehe zwischen den Leistungspartnern und den Gästen.

#### **17**

Eine zweite mündliche Verhandlung fand am 29. Juli 2025 statt, in der die Beteiligten auf die weitere Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichteten.

### **Entscheidungsgründe**

#### **II.**

#### **18**

Die zulässige Klage ist teilweise begründet. Die Klägerin ist nicht zur Geltendmachung des streitgegenständlichen Vorsteuerabzugs aus den an die Leistungspartner erteilten Gutschriften berechtigt. Steuerbare Leistungen an die Gastgeber liegen nur im geringen Umfang vor. Die Klägerin schuldet im Streitmonat die den Gastgebern zu Unrecht in Rechnungen offen ausgewiesene Steuer nach § 14c Abs. 2 UStG. Insgesamt ergibt sich eine Verringerung der im Streitmonat festzusetzenden Steuer.

#### **19**

1. Die als Sprungklage erhobene Klage ist zulässig.

#### **20**

Gem. § 44 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ist die Klage in den Fällen, in denen ein außergerichtlicher Rechtsbehelf gegeben ist, vorbehaltlich der §§ 45 und 46 FGO nur zulässig, wenn das Vorverfahren über den außergerichtlichen Rechtsbehelf ganz oder zum Teil erfolglos geblieben ist. Gem. § 45 Abs. 1 Satz 1 FGO ist die Klage ohne Vorverfahren zulässig, wenn die Behörde, die über den außergerichtlichen Rechtsbehelf zu entscheiden hat, innerhalb eines Monats nach Zustellung der Klageschrift dem Gericht gegenüber zustimmt. Dies ist hier der Fall, weil das FA der am 19. Juli 2022 erhobenen Klage mit Schreiben vom 10. August 2022, eingegangen am 12. August 2022, zugestimmt hat.

#### **21**

2. Die Klägerin ist nicht zur Geltendmachung des Vorsteuerabzugs aus den an die Leistungspartner erteilten Gutschriften berechtigt.

#### **22**

Der Unternehmer kann gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbetrag abziehen. Diese Vorschrift beruht auf Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Zu der geschuldeten Steuer gehört nicht eine unberechtigt ausgewiesene Steuer (Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 5. September 2019 V R 38/17, BStBl II 22, 696, Rn. 24). Vielmehr ist der Vorsteuerabzug nur für eine steuerbare Leistung möglich.

#### **23**

Im Streitfall liegen diese Voraussetzungen für den gemachten Vorsteuerabzug aus den Gutschriften, welche die Klägerin den Leistungspartnern ausstellte, nicht vor, weil diesen keine steuerbaren Leistungen zu Grunde lagen. Denn die Gästekarte ist ein Mehrzweckgutschein im Sinne des § 3 Abs. 15 UStG, so dass

die Zahlungen der Klägerin an die Leistungspartner kein Entgelt für steuerbare Leistungen der Leistungspartner an die Klägerin darstellen.

#### **24**

a) Gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Für Gutscheine gem. § 3 Abs. 13 UStG gibt es in § 3 Abs. 14, 15 UStG Sonderregelungen.

#### **25**

b) Die Gästekarte ist ein Gutschein im vorgenannten Sinne.

#### **26**

aa) Nach § 3 Abs. 13 Satz 1 UStG ist ein Gutschein (Einzweck- oder Mehrzweck-Gutschein) ein Instrument, bei dem

1. die Verpflichtung besteht, es als vollständige oder teilweise Gegenleistung für eine Lieferung oder sonstige Leistung anzunehmen und

2. der Liefergegenstand oder die sonstige Leistung oder die Identität des leistenden Unternehmers entweder auf dem Instrument selbst oder in damit zusammenhängenden Unterlagen, einschließlich der Bedingungen für die Nutzung dieses Instruments, angegeben sind.

#### **27**

Diese Vorschrift beruht auf Art. 30a Nr. 1 MwStSystRL, mit dem das nationale Recht übereinstimmt. Danach ist ein Gutschein ein Instrument, bei dem die Verpflichtung besteht, es als Gegenleistung oder Teil einer solchen für eine Lieferung von Gegenständen oder eine Erbringung von Dienstleistungen anzunehmen und bei dem die zu liefernden Gegenstände oder zu erbringenden Dienstleistungen oder die Identität der möglichen Lieferer oder Dienstleistungserbringer entweder auf dem Instrument selbst oder in damit zusammenhängenden Unterlagen, einschließlich der Bedingungen für die Nutzung dieses Instruments, angegeben sind. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (EuGH-Urteil DSAB Destination Stockholm in DStR 2022, 878, Rn. 21).

#### **28**

Die Bestimmungen über den Gutschein wurden durch die Richtlinie (EU) 2016/1065 des Rates vom 27. Juni 2016 zur Änderung der Richtlinie 2016/112/EG hinsichtlich der Behandlung von Gutscheinen (ABIEU 2016, Nr. L 177, 9, im Folgenden: Richtlinie 2016/1065) eingeführt. Nach dem 2. Erwägungsgrund der Richtlinie 2016/1065 werden spezielle Vorschriften für Gutscheine benötigt, um eine bestimmte, einheitliche Behandlung zu gewährleisten, um den Grundsätzen einer allgemeinen, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionalen Verbrauchsteuer Rechnung zu tragen, um Inkohärenzen, Wettbewerbsverzerrungen, Doppelbesteuerung oder Nichtbesteuerung zu vermeiden und die Gefahr von Steuerumgehung zu vermindern. Zudem sollen nach dem 5. Erwägungsgrund der Richtlinie 2016/1065 die Bestimmungen über Gutscheine keine Änderung der mehrwertsteuerlichen Behandlung von Fahrscheinen, Eintrittskarten für Kinos und Museen, Briefmarken und Ähnlichem zur Folge haben. Gutscheine müssen gem. dem 6. Erwägungsgrund der Richtlinie 2016/1065 definiert werden, so dass ihre wesentlichen Merkmale und insbesondere die Art des durch einen Gutschein verkörperten Rechts und der Pflicht, ihn als Gegenleistung für die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen anzunehmen, erfasst werden, um eindeutig zu bestimmen, was einen Gutschein für mehrwertsteuerliche Zwecke ausmacht, und um Gutscheine von Zahlungsinstrumenten zu unterscheiden. Die Übertragung eines Gutscheins erfasst nach dem 8. Erwägungsgrund der Richtlinie 2016/1065 auch die Ausstellung. Die Ziele der Richtlinie sind die Vereinfachung, Modernisierung und Harmonisierung der Mehrwertsteuervorschriften für Gutscheine (13. Erwägungsgrund der Richtlinie 2016/1065).

#### **29**

bb) Danach ist die Gästekarte ein Gutschein. Denn der jeweilige Leistungspartner ist aufgrund Nr. 5.1. des Leistungspartner-Vertrages dazu verpflichtet, den Besitzern der Gästekarten während des vereinbarten Akzeptanzzeitraumes und seiner saisonalen und täglichen Öffnungszeit die zwischen der Klägerin und dem Leistungspartner vereinbarten Leistungen zu erbringen. Dem entspricht Nr. 2.1. Satz 1 des Leistungspartner- und des Gastgeber-Vertrages, wonach der Gast mit der Karte „freien Eintritt, freie Fahrt oder freie Nutzung“ erhält. Der Einwand der Klägerin verfängt nicht, die Gästekarte sei keine Gegenleistung für die Leistung des Leistungspartners an den Karteninhaber, weil mehr als drei Viertel der Leistungspartner

für ihre Leistung einen jährlichen Fixbetrag erhielten, unabhängig von der Anzahl der teilnehmenden Gäste. Denn die Modalitäten für die Zahlungen des Systembetreibers an die Leistungspartner, die im Übrigen hier unterschiedlich ausgestaltet sind, ändern nichts an der Verpflichtung der Leistungspartner zur Erbringung der Leistungen an die Karteninhaber.

### 30

Ferner ist die Identität der leistenden Unternehmer in den mit der Gästekarte zusammenhängenden Unterlagen, dem Leistungsverzeichnis, angegeben. Das Leistungsverzeichnis stand den Gästen als Kartenmappchen, Faltkarte und online zur Verfügung. Auf das Leistungsverzeichnis wurde mehrfach in den Nutzungsbedingungen (z. B. dort unter Nr. 5.1.) Bezug genommen, die der Gast bei der Übergabe der Karte zu unterschreiben hatte (vgl. Nr. 7.4.7. Satz 1 des Gastgeber-Vertrages).

### 31

cc) Entgegen der Auffassung der Klägerin verkörpert die Gästekarte nicht bereits die Berechtigung zur Inanspruchnahme der Leistungen der Leistungspartner und ist damit nicht mit einem Fahrschein (Deutschlandticket oder einer Zeitfahrkarte für den ÖPNV) oder einer Eintrittskarte vergleichbar. Dazu müsste die Gästekarte als Gesamtleistung die Berechtigung zur Inanspruchnahme aller Leistungen der Leistungspartner enthalten. Dies scheidet bereits daran, dass es keinen Leistenden gibt, mit dem eine solche Leistung vereinbart wurde. Nach Nr. 1.9. Satz 1 der Nutzungsbedingungen, die der Gast zu unterschreiben hatte (vgl. Nr. 7.4.7. Satz 1 des Gastgeber-Vertrages), trifft den Gastgeber selbst gegenüber dem Kartenbesitzer bezüglich der Leistungen keine Leistungspflicht, weder als vertragliche Hauptpflicht, noch als vertragliche Nebenpflicht; Entsprechendes gilt nach Nr. 1.9. Satz 2 der Nutzungsbedingungen für die Klägerin als Herausgeberin der Karte. Bestätigt wird dieses Ergebnis dadurch, dass die Klägerin nach Nr. 1.1. Satz 1 des Leistungspartner-Vertrages das Angebot mit der Gästekarte betreibt und für die teilnehmenden Gastgeber die Leistungserbringung zwischen deren Gästen und den Leistungspartnern nur vermittelt. Letztere sind nach dieser Klausel die Erbringer der Leistungen für die Gäste. Die Leistungspartner verpflichten sich aber lediglich hinsichtlich ihrer jeweils eigenen Leistungen gegenüber der Klägerin und den Gästen (Nr. 5.3. Sätze 1 und 2 des Leistungspartner-Vertrages). Sie verpflichten sich weder einzeln noch in einem Zusammenschluss zur Erbringung aller Leistungen der Leistungspartner. Darüber hinaus ist in Nr. 1.4. des Leistungspartner-Vertrages geregelt, dass zwischen dem Leistungspartner und dem Gast mit Inanspruchnahme der Leistungen durch den Kartenbesitzer ein selbstständiges Vertrags- und Rechtsverhältnis in Bezug auf die Nutzung der jeweiligen Leistung begründet wird. Dem bedürfte es aber nicht, wenn bereits die Gästekarte als die erbrachte Leistung anzusehen wäre.

### 32

Eine solche Einordnung der Gästekarte liefe außerdem dem im 5. Erwägungsgrund der Richtlinie 2016/1065 zum Ausdruck gebrachten Ziel zuwider, da sie dazu führen würde, für Dienstleistungen wie Beförderungen oder die Gewährung des Zutritts zu Museen, die unterschiedlichen Mehrwertsteuersätzen unterliegen oder von der Mehrwertsteuer befreit sind, einen einheitlichen Steuersatz vorzuschreiben (vgl. EuGH-Urteil DSAB Destination Stockholm in DStR 2022, 878, Rn. 26 zu einer Stadtkarte oder City-Card).

### 33

Ferner ist von einer in der Gästekarte verkörperten Gesamtleistung zu unterscheiden, dass die Gäste gegenüber dem jeweiligen Leistungspartner gem. Nr. 5.3. Satz 2 des Leistungspartner-Vertrages einen Anspruch auf die jeweilige Leistung hatten. Der Anspruch auf die Leistung steht der Annahme eines Gutscheins bereits deswegen nicht entgegen (vgl. Leitlinien des Mehrwertsteuer-Ausschusses – MwSt-Ausschuss – der Europäischen Union – im Folgenden Leitlinien – aus der 116. Sitzung vom 12. Juni 2020, Working paper No 1043, Document B Nr. 2, taxud.c.1(2023) 4439781; Schlussanträge der Generalanwältin Čápetá vom 22. Februar 2022, C-637/20, DSAB Destination Stockholm, ECLI:EU:C:2022:131, Rn. 44), weil dies keine negative Voraussetzung eines Gutscheins ist.

### 34

dd) Darüber ist für die Einordnung als Gutschein unerheblich, dass die Gästekarte keinen in Geld bezifferten Gutscheinwert (Nennbetrag) hat, sondern während ihrer Gültigkeit beliebig oft nutzbar ist (vgl. hierzu Nr. 2.1. Satz 1 des Leistungspartner-Vertrages und des Gastgeber-Vertrages).

### 35

(1) Auch wenn ein bestimmter Wert bei einem Gutschein die Regel ist, so ist dies keine in § 3 Abs. 13 oder Art. 30a Nr. 1 MwStSystRL genannte Voraussetzung. Nur auf die dort aufgeführten Voraussetzungen

abzustellen entspricht dem Anliegen der Richtlinie 2016/1065, den Begriff des Gutscheins zu definieren, um eindeutig zu bestimmen, was einen Gutschein ausmacht (6. Erwägungsgrund der Richtlinie 2016/1065). Außerdem dient das Abstellen auf den Wortlaut dem mit den Bestimmungen des Gutscheins verfolgten Zwecken, nämlich einer einheitlichen Behandlung (Harmonisierung) und Vereinfachung (vgl. 2. und 13. Erwägungsgrund der Richtlinie 2016/1065; vgl. auch Nieskens Umsatzsteuer-Rundschau □UR□ 2022, 375, 379). In ihren Schlussanträgen vom 22. Februar 2022, C-637/20, DSAB Destination Stockholm, ECLI:EU:C:2022:131, Rn. 61 führte die Generalanwältin Ćapeta aus, dass ein Instrument, das die Definition des Gutscheins erfülle, nur dann nicht als Gutschein behandelt werden solle, wenn es der Anwendung einer besonderen mehrwertsteuerlichen Behandlung einer Dienstleistung entgegenstehe, für deren Erbringung es als Gegenleistung anzunehmen sei. Dies ist hier aber, wie im Folgenden dargelegt, nicht ersichtlich.

### 36

(2) Der EuGH hat für die Beurteilung einer Stadtkarte in dem Urteil DSAB Destination Stockholm in DStR 2022, 878, Rn. 24 ebenfalls lediglich auf die in Art. 30a Nr. 1 MwStSystRL genannten Voraussetzungen abgestellt und es für unerheblich erachtet, wenn der Karteninhaber aufgrund des hohen Nennbetrages der Karte nicht alle Dienstleistungen in Anspruch nehmen kann. Im Verwaltungsverfahren des EuGH-Verfahrens hatte die Finanzverwaltung als Argument gegen das Vorliegen eines Gutscheins vorgebracht, dass ein Gutschein „einen bestimmten Nennwert“ voraussetze (EuGH-Urteil DSAB Destination Stockholm in DStR 2022, 878, Rn. 12); das verbleibende Kartenguthabens des Gutscheins war für den Karteninhaber nicht ersichtlich (Schlussanträge der Generalanwältin Ćapeta vom 22. Februar 2022, C-637/20, DSAB Destination Stockholm, ECLI:EU:C:2022:131, Rn. 52 f.); diese Aspekte griff der EuGH aber nicht auf. Andererseits formuliert er aber in seiner Antwort in Rn. 32, dass „ein Instrument, das seinen Inhaber berechtigt, verschiedene Dienstleistungen an einem bestimmten Ort während eines begrenzten Zeitraums und bis zu einem bestimmten Wert in Anspruch zu nehmen, einen ‚Gutschein‘ ... darstellen kann, ...“. Damit greift der EuGH jedoch lediglich die vom vorlegenden Gericht in seiner Frage verwendete Formulierung als Fallgruppe auf, ohne dabei eine abstrakte Voraussetzung für einen Gutschein aufzustellen.

### 37

(3) Keine Bedeutung hat indessen nach Auffassung des Senats, dass in der ursprünglichen Fassung des Vorschlags für die spätere Richtlinie 2016/1065 (COM/2012/0206 final – 2012/0102 [CNS]) der Begriff eines Nennwertes noch enthalten, aber nicht in die Richtlinie 2016/1065 übernommen wurde. Dieser war nämlich Teil einer vorgesehenen Regelung für die Besteuerung von Vertriebsdienstleistungen, die ebenfalls in dieser Form nicht in der Richtlinie 2016/1065 enthalten sind. Diese Regelung steht aber in keinem Zusammenhang mit der hier zu beurteilenden Frage, unter welchen Voraussetzungen ein Gutschein vorliegt. Daher lassen sich für diese Frage aus dem Wegfall des Begriffs „Nennwert“ keine Schlüsse ziehen.

### 38

(4) Die Leitlinien aus der 122. Sitzung vom 10. März 2023, Working paper No 1074, Document C Nr. 2, taxud.c.1(2024)438498 sprechen sich nicht für die Notwendigkeit eines Nennbetrages aus. Denn dort vertritt der MwSt-Ausschuss fast einstimmig die Auffassung, dass eine City Card, die bestimmte konkrete Voraussetzungen erfüllt, u. a. dass der Aussteller Zugang zur Nutzung von Reisebussen und Schiffen bis zu einem bestimmten Wert gewährt, ein Gutschein sei. Dabei behandelt der Ausschuss aber lediglich eine konkrete Fallgruppe, ohne aber die Voraussetzung eines Wertes als in jedem Fall erforderlich anzusehen.

### 39

(5) Ferner ist ein bestimmter Nennbetrag auch nicht für die Ermittlung des Entgelts nach § 10 Abs. 1 Satz 5 UStG oder nach Art. 73a MwStSystRL erforderlich (a. A. Wäger in: Wäger, UStG, 3. Auflage 2024, § 3 Rn. 672).

### 40

(a) Der Umsatz wird bei Lieferungen und sonstigen Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG) und bei dem innergemeinschaftlichen Erwerb (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG) nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der leistende Unternehmer vom Leistungsempfänger oder von einem anderen als dem Leistungsempfänger für die Leistung erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen, jedoch abzüglich der für diese Leistung gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer (§ 10 Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG). Das Entgelt wird bei einem Mehrzweck-Gutschein nach dem Gutscheinwert selbst oder nach dem in den damit zusammenhängenden Unterlagen angegebenen Geldwert bemessen, abzüglich der Umsatzsteuer, die

danach auf die gelieferten Gegenstände oder die erbrachten Dienstleistungen entfällt, wenn bei der Entgegennahme des Gutscheins keine Angaben über die Höhe der für den Gutschein erhaltenen Gegenleistung nach § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG vorliegt (§ 10 Abs. 1 Satz 6 UStG).

#### 41

Das Unionsrecht bestimmt insoweit Folgendes:

#### 42

Bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter die Artikel 74 bis 77 MwStSystRL fallen, umfasst die Steuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen (Art. 73 MwStSystRL). Bei der Lieferung von Gegenständen oder bei der Erbringung von Dienstleistungen, die in Bezug auf einen Mehrzweck-Gutschein erfolgt, entspricht die Steuerbemessungsgrundlage unbeschadet des Artikels 73 MwStSystRL der für den Gutschein gezahlten Gegenleistung oder, in Ermangelung von Informationen über diese Gegenleistung, dem auf dem Mehrzweck-Gutschein selbst oder in den damit zusammenhängenden Unterlagen angegebenen Geldwert, abzüglich des Betrags der auf die gelieferten Gegenstände oder die erbrachten Dienstleistungen erhobenen Mehrwertsteuer (Art. 73a MwStSystRL).

#### 43

(b) Fehlen dem Leistenden beim Einlösen des Gutscheins Angaben zur Höhe der vom Gutscheininhaber für den Gutschein gezahlten Gegenleistung, so gibt es nach dem nationalen und dem Unionsrecht zwei Alternativen zur Bestimmung des Entgelts: Abzustellen sein kann auf den Gutscheinwert, nach Unionsrecht auf den auf dem Mehrzweck-Gutschein selbst angegebene Geldwert. Daneben kommt aber auch der in mit dem Gutschein zusammenhängenden Unterlagen angegebene Geldwert in Betracht. Weder das Unionsrecht noch das nationale Recht verwenden bei dieser letzten Alternative den einengenden Begriff „Gutscheinwert“.

#### 44

(c) Dass dabei nicht nur auf den Nennwert eines Gutscheins, sondern auf den weiteren Begriff „Geldwert“ abzustellen ist, zeigen Fallgestaltungen, in denen eine Vielzahl von Leistenden den Gutschein als Gegenleistung akzeptieren. Dies trifft insoweit auf den hier zu beurteilenden Sachverhalt wie auch auf den dem EuGH-Urteil DSAB Destination Stockholm in DStR 2022, 878 zugrundeliegenden zu. Bei einer Vielzahl von Leistenden kann, auch wenn der Gutschein einen Nennwert hat, nicht für jeden Leistenden als Entgelt der vollständige Nennwert angesetzt werden, weil dies zu einer Mehrfachbesteuerung führte, welche dem 2. Erwägungsgrund der Richtlinie 2016/1065 widerspräche. Vielmehr ist das Entgelt der „Geldbetrag“, den der jeweilige Leistende vom Aussteller für das Ausführen der Leistung erhält, weil dieser dem jeweiligen Leistenden bekannt ist und er sich regelmäßig aus den abgeschlossenen Verträgen und damit aus den Unterlagen ergibt, die mit dem Gutschein zusammenhängen. Der EuGH nahm in seinem Urteil DSAB Destination Stockholm in DStR 2022, 878 einen Gutschein an, obwohl es mehrere Leistende gab und aus den dargelegten Gründen bei den Leistenden als Entgelt der Gutscheinwert nicht in Betracht kam.

#### 45

(d) Dementsprechend setzt die Bestimmbarkeit des Entgelts nicht zwingend einen Nennwert voraus, so dass dies auch keine notwendige Bedingung für einen Gutschein ist. Im hier zu entscheidenden Streitfall lässt sich das Entgelt nach § 10 Abs. 1 Satz 5 UStG bzw. Art. 30a MwStSystRL nach dem Geldwert bemessen, den der Leistende von der Klägerin erhält. Dieser ergibt sich aus dem Leistungspartner-Vertrag, also einer mit dem Gutschein zusammenhängenden Unterlage.

#### 46

c) Die Gästekarte ist ein Mehrzweck-Gutschein.

#### 47

aa) Ein 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, ist gem. § 3 Abs. 14 Satz 1 UStG ein Einzweck-Gutschein. Ein Gutschein, bei dem es sich nicht um einen Einzweck-Gutschein handelt, ist ein Mehrzweck-Gutschein (§ 3 Abs. 15 Satz 1 UStG).

#### 48

Diese Vorschriften stimmen mit der unionsrechtlichen Grundlage überein, wonach „Einzweck-Gutschein“ ein Gutschein ist, bei dem der Ort der Lieferung der Gegenstände oder der Erbringung der Dienstleistungen, auf die sich der Gutschein bezieht, und die für diese Gegenstände oder Dienstleistungen geschuldete Mehrwertsteuer zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins feststehen (Art. 30a Nr. 2 MwStSystRL), und ein „Mehrzweck-Gutschein“ ein Gutschein ist, bei dem es sich nicht um einen Einzweck-Gutschein handelt (Art. 30a Nr. 3 MwStSystRL).

#### **49**

bb) Im Streitfall steht erst zum Zeitpunkt des Einlösens des Gutscheins fest, welche Steuer entsteht. Denn der Gutschein umfasst nach dem Leistungsverzeichnis jedenfalls Leistungen, die dem Regelsteuersatz (§ 12 Abs. 1 UStG) unterliegen, z. B. die Vermietung von Tennisplätzen und das Parken, sowie Leistungen, auf die der ermäßigte Steuersatz anzuwenden ist (§ 12 Abs. 2 UStG), z. B. die Beförderungen von Personen mit Drahtseilbahnen (§ 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b UStG). Zum Zeitpunkt der Ausstellung der Gästekarte stand noch nicht fest, welche Leistungen der Gast in Anspruch nehmen wird.

#### **50**

Daran ändert entgegen der Auffassung der Klägerin nichts, dass nach dem Leistungsverzeichnis die in Betracht kommenden Leistungen feststanden, weil bei Ausgabe der Gästekarte noch nicht sicher war, welche Leistungen der Gast tatsächlich in Anspruch nehmen wird. Dies gilt auch dann, wenn die enthaltenen Erlebnisleistungen mit einer Vorlaufzeit von sechs Wochen bis zu 6 Monaten geplant worden sind. Denn selbst wenn diese Leistungen bei Gutscheinausgabe feststanden, war nicht klar, welche anderen Leistungen wie z. B. Seilbahntransport, Parken, etc. in Anspruch genommen würden. Der von der Klägerin vorgebrachte Abschnitt 3.17 Abs. 2 Satz 10 und 11 UStAE bezieht sich – anders als hier – auf Fälle, in denen der Steuersatz der einzelnen Leistungen unterschiedlich ist, aber das Entgelt, das auf die unterschiedlichen Steuersätze entfällt, feststeht.

#### **51**

d) Demnach sind die Zahlungen der Klägerin an die Leistungspartner kein Entgelt für steuerbare Leistungen der Leistungspartner an die Klägerin.

#### **52**

aa) Rechtsfolge eines Mehrzweckgutscheins ist gem. § 3 Abs. 15 Satz 2 UStG, dass die tatsächliche Lieferung oder die tatsächliche Erbringung der sonstigen Leistung, für die der leistende Unternehmer einen Mehrzweck-Gutschein als vollständige oder teilweise Gegenleistung annimmt, der Umsatzsteuer nach § 1 Abs. 1 UStG unterliegt, wohingegen jede vorangegangene Übertragung dieses Mehrzweck-Gutscheins nicht der Umsatzsteuer unterliegt.

#### **53**

Art. 30b Abs. 2 Unterabs. 1 MwStSystRL bestimmt, dass die tatsächliche Übergabe der Gegenstände oder die tatsächliche Erbringung der Dienstleistungen, für die der Lieferer der Gegenstände oder Erbringer der Dienstleistungen einen Mehrzweck-Gutschein als Gegenleistung oder Teil einer solchen annimmt, der Mehrwertsteuer unterliegt, wohingegen jede vorangegangene Übertragung dieses Mehrzweck-Gutscheins nicht der Mehrwertsteuer unterliegt. Wird ein Mehrzweck-Gutschein von einem anderen Steuerpflichtigen als dem Steuerpflichtigen, der den gemäß Art. 30b Abs. 2 Unterabs. 1 MwStSystRL der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsatz erbringt, übertragen, so unterliegen alle bestimmbaren Dienstleistungen wie etwa Vertriebs- oder Absatzförderungsleistungen der Mehrwertsteuer (Art. 30b Abs. 2 Unterabs. 2 MwStSystRL).

#### **54**

bb) Hieraus folgt, dass die Leistungen der Leistungspartner an die Gäste steuerbar sind, weil die Leistungspartner tatsächlich die Leistungen, die mit der Gästekarte in Anspruch genommen werden konnten, ausgeführt haben.

#### **55**

cc) Die Verpflichtung des jeweiligen Leistungspartners gegenüber der Klägerin, den Gästen die zwischen der Klägerin und dem jeweiligen Leistungspartner vereinbarten Leistungen zu erbringen (Nr. 5.1. und 5.3. Satz 1 Leistungspartner-Vertrag), ist keine „Übertragung“ eines Gutscheins, hier der Gästekarte, im Sinne des § 3 Abs. 15 Satz 2 UStG, Art. 30b Abs. 2 Unterabs. 1 MwStSystRL, die nach diesen Regelungen nicht steuerbar wäre. Denn Herausgeber der Gästekarte ist nicht der einzelne Leistungspartner, sondern die Klägerin (vgl. Nr. 1.1. der Nutzungsbedingungen). Vielmehr schaffen diese Verpflichtungen der

Leistungspartner erst die Voraussetzung dafür, dass die Klägerin als Systembetreiberin die Gästekarte ausgeben kann.

## 56

Allerdings unterliegt die Verpflichtung des jeweiligen Leistungspartners gegenüber der Klägerin nicht der Umsatzsteuer, weil die gem. § 3 Abs. 15 Satz 2 UStG steuerbaren Leistungen der Leistungspartner an die Gäste nicht zugleich steuerbare Leistungen an die Klägerin sein können. Dies widerspricht dem Zweck der Regelungen über den Gutschein, womit gerade eine Doppelbesteuerung vermieden werden soll (vgl. 2. Erwägungsgrund der Richtlinie 2016/1065). Typischerweise folgt solchen Verpflichtungen von einzelnen Leistungspartnern die Ausgabe eines Gutscheins des Systembetreibers, welche nicht der Umsatzsteuer unterliegt, so dass dem Systembetreiber mangels steuerbarer Verwendungsleistung kein Vorsteuerabzug aus einer etwaigen Verpflichtung der Leistungspartner gegenüber dem Systembetreiber zustünde (vgl. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG), für den Systembetreiber also keine Neutralität bestünde und letztlich eine Doppelbesteuerung entstünde (im Ergebnis ebenso als Entgelt eines Dritten: Heuermann in Sölch/Ringleb, § 3 Rn. 820; Grambeck, MwStR 22, 573, 574; Sterzinger, Umsatzsteuer-Berater 2020, 94, 98; Echterfeld, NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht, 2025, 2738, 2741).

## 57

3. Die Klägerin hat an die Gastgeber keine umsatzsteuerbaren Leistungen erbracht, soweit sie die von den Gastgebern erhaltenen Beträge an die Leistungspartner weiterreichte. Im Übrigen liegt eine steuerbare und steuerpflichtige Geschäftsbesorgungsleistung der Klägerin an die Gastgeber vor.

## 58

a) Die Klägerin hat dem jeweiligen Gastgeber die Gästekarten überlassen, was nicht der Umsatzsteuer unterliegt. Der Senat ist der Auffassung, dass insoweit eine Übertragung eines Gutscheins der Klägerin an die Gastgeber nach § 3 Abs. 15 Satz 2 UStG vorliegt. Aber selbst wenn dies nicht der Fall sein sollte, erfordert das Ziel der Richtlinie 2016/1065, Doppelbesteuerung zu vermeiden (vgl. 2. Erwägungsgrund dieser Richtlinie), dass dieser – dann die Ausstellung vorbereitende – Vorgang nicht steuerbar ist.

## 59

aa) Die Übertragung eines Gutscheins im Sinne des § 3 Abs. 15 Satz 2 UStG bzw. Art. 30b Abs. 2 Unterabs. 1 MwStSystRL umfasst auch dessen Ausstellung (vgl. 8. Erwägungsgrund der Richtlinie 2016/1065; EuGH-Urteil vom 18. April 2024 C-68/23, Finanzamt O, BFH/NV 24, 1047, Rn. 38 zu Einzweckgutscheinen). Die Übertragung bezieht sich auf den Gutschein selbst, in dem die mit ihm verbundenen Rechte verkörpert sind (vgl. zur Verkörperung 6. Erwägungsgrund der Richtlinie 2016/1065) und mit ihm übergehen. Davon zu unterscheiden sind allerdings die Nutzungsbedingungen, denen die Ausübung der Rechte aus dem Gutschein unterliegen, und die nicht unmittelbar mit dem Übertragenden, sondern auch mit einem Systembetreiber oder Leistenden vereinbart werden können. Somit muss derjenige, der physisch oder elektronisch den Gutschein überträgt, nicht identisch mit demjenigen sein, mit dem der Karteninhaber bei Erhalt oder später einen Nutzungsvertrag schließt. Letzterer wird in der Regel der Aussteller des Gutscheins sein.

## 60

bb) Die Gastgeber und nicht die Klägerin haben die Gutscheine an die Gäste übertragen.

## 61

Zwar ist die Klägerin nach Nr. 1.1. der Nutzungsbedingungen die Herausgeberin der Gästekarte und der Vertragspartner des Kartennutzungsvertrages; entsprechend bietet die Klägerin, vertreten durch den Gastgeber, dem Gast mit dem Angebot auf tatsächliche Aushändigung der Karte den Abschluss des Kartennutzungsvertrages an, der mit der Entgegennahme der Karte zu Stande kommt (Nr. 4.1. und Nr. 4.2. der Nutzungsbedingungen). Der Abschluss des Kartennutzungsvertrages betrifft jedoch die Ausübung der im Gutschein verkörperten Rechte, nicht aber – wie dargelegt – die Übertragung des Gutscheins im Sinne des § 3 Abs. 15 Satz 2 UStG.

## 62

Die Übertragung auf den Gast ist vielmehr durch die Gastgeber erfolgt. Sie haben die Karten initialisiert, wodurch die Leistungen auf die Karte gebucht wurden (vgl. Nr. 3.1. Satz 2 und Nr. 3.4. des Gastgeber-Vertrages). Die Gastgeber händigten sodann die Karte den Gästen aus (vgl. Nr. 1.5. der Nutzungsbedingungen, Nr. 2.7. und Nr. 5.1. des Gastgeber-Vertrages). Damit erfüllte der Gastgeber, der

mit der Gästekarte warb (vgl. Nr. 3.19. des Gastgeber-Vertrages), gegenüber seinen Gästen eine eigene Vertragspflicht, handelte also insoweit nicht im Namen der Klägerin. Durch die Gästekarte wurden auch die damit verbundenen Rechte übertragen; die Gültigkeit der Gästekarte und ihr Besitz sind Voraussetzungen dafür, die Leistungen in Anspruch nehmen zu können (vgl. Nr. 7.1. der Nutzungsbedingungen, Nr. 2.1. Satz 1 des Gastgeber-Vertrages und des Leistungspartner-Vertrages). Mit der Aushändigung der Karte wurde nach Nr. 2.2. Satz 1 des Gastgeber-Vertrages die Gültigkeit des Angebots an den Gast hergestellt.

### 63

cc) Die Klägerin hat ihrerseits als Herausgeberin der Karte (Nr. 1.1. der Nutzungsbedingungen) den Gastgebern im Gastgeber-Vertrag die Ausstellung und Aushändigung der Gästekarten überlassen (vgl. Nr. 2.7., Nr. 3.1. Satz 2 und Nr. 3.4. des Gastgeber-Vertrages). Damit hat sie dem Gastgeber nach Überzeugung des Senats die Gästekarte im Sinne des § 3 Abs. 15 Satz 2 UStG übertragen, so dass diese Leistung nicht der Umsatzsteuer unterliegt. Zwar buchten die Gastgeber das konkrete Leistungspaket erst mit der Initialisierung der jeweiligen Karte auf, jedoch hat die Klägerin die gesamte Ausstellung und Ausgabe der von ihr herausgegebenen Gästekarten insgesamt den Gastgebern überlassen, so dass eine Übertragung vorliegt.

### 64

Selbst wenn dies keine Übertragung im Sinne des § 3 Abs. 15 Satz 2 UStG wäre, ist diese Leistung nicht steuerbar, weil ansonsten eine Doppelbesteuerung einträte, welche mit den Regelungen über den Gutschein vermieden werden soll (2. Erwägungsgrund der Richtlinie 2016/1065). Denn dem Gastgeber würde nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG bei Annahme einer steuerbaren und steuerpflichtigen Leistung an ihn kein Vorsteuerabzug zustehen, weil seine damit zusammenhängende Ausgangsleistung, die Ausgabe der Gästekarte, nach § 3 Abs. 15 Satz 2 UStG nicht steuerbar ist (vgl. II.2.d.cc. der Gründe). Damit würden die mit der Gästekarte verbundenen Leistungen nicht nur bei den Leistungspartnern, sondern zusätzlich auch bei der Klägerin endgültig besteuert.

### 65

b) Soweit die Klägerin die Zahlungen der Gastgeber nicht an die Leistungspartner weitergegeben hat (während des jeweiligen Geschäftsjahres in Höhe von %), hat sie hingegen an die Gastgeber eine nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG steuerbare Leistung ausgeführt, die steuerpflichtig ist und mit 19 % zu versteuern ist.

### 66

aa) Die Klägerin hat nach dem Gastgeber-Vertrag im Auftrag des Gastgebers die Leistungserbringung der Kartenleistungen an die Gäste als Geschäftsbesorgung organisiert (Nr. 1.1. Satz 1 des Gastgeber-Vertrages) und hierfür eine übernachtungsbezogene Umlage (Nr. 3.5. 1. Spiegelstrich des Gastgeber-Vertrages) vom Gastgeber erhalten. Nach Nr. 1.1. Satz 1 dieses Vertrages führt die Klägerin diese Leistung zwar auch „für die Leistungspartner auf Grundlage der mit diesen abgeschlossenen Verträgen“ aus. Nach Nr. 1.1. Satz 1 des Leistungspartner-Vertrages ist aber keine solche Leistung an den Leistungspartner vereinbart, vielmehr betreibt danach die Klägerin die Gästekarte und „vermittelt für die teilnehmenden Gastgeber die Leistungserbringung zwischen deren Gästen (Kartenbesitzer) und den Leistungspartnern.“ Dementsprechend wurde auch kein Entgelt für eine Leistung der Klägerin an die Leistungspartner vereinbart. Eine nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG steuerbare Leistung hat die Klägerin demnach an die Gastgeber, nicht aber an die Leistungspartner ausgeführt.

### 67

bb) Diese Leistungen sind nicht von der Fiktion des § 3 Abs. 15 Satz 2 UStG erfasst.

### 68

(1) Nach Art. 30b Abs. 2 Unterabs. 2 MwStSystRL unterliegen alle bestimmbaren Dienstleistungen wie etwa Vertriebs- oder Absatzförderungsleistungen der Mehrwertsteuer, wenn ein Mehrzweck-Gutschein von einem anderen Steuerpflichtigen als dem Steuerpflichtigen übertragen wird, der die Gegenstände tatsächlich dem Endverbraucher übergibt oder die Dienstleistungen tatsächlich dem Endverbraucher erbringt.

### 69

Diese Bestimmung soll in Verbindung mit Art. 73a MwStSystRL im Einklang mit den Zielen der MwStSystRL insbesondere verhindern, dass Vertriebs- oder Absatzförderungsleistungen nicht besteuert werden, indem

sichergestellt wird, dass die Mehrwertsteuer auf jede Handelsspanne erhoben wird (EuGH-Urteil Finanzamt O in BFH/NV 2024, 1047, Rn. 62).

## 70

Im nationalen Recht ist diese unionsrechtliche Bestimmung nicht ausdrücklich umgesetzt; sie ergibt sich aber bereits aus den allgemeinen Vorschriften. Art. 30b Abs. 2 Unterabs. 2 MwStSystRL hat lediglich deklaratorische Bedeutung (Wäger in Wäger, UStG, 3. Auflage 2024, § 3 Rn. 712).

## 71

(2) Soweit die Klägerin die Umlagen nicht an die Leistungspartner weiterreichte, hat sie eine eigene Handelsspanne erzielt. Deswegen umfasst die Fiktion des § 3 Abs. 15 Satz 2 UStG diese Dienstleistung insoweit nicht.

## 72

c) Diese steuerpflichtigen Leistungen unterliegen dem Regelsteuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG.

## 73

d) Die Klägerin erhielt nach ihrer Erklärung für die im Monat 2022 ausgeführten Leistungen an die Gastgeber Umlagen in Höhe von EUR. Davon reichte sie %, d.h. EUR nicht an die Leistungspartner weiter. Nur insoweit liegen steuerpflichtige Umsätze vor. Daher sind die steuerbaren Umsätze um EUR auf diesen Betrag, und die Steuer um EUR (19 % von EUR) zu verringern.

## 74

4. Allerdings ist die Steuer um nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldete Beträge zu erhöhen.

## 75

a) Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen höheren Steuerbetrag, als er nach diesem Gesetz für den Umsatz schuldet, gesondert ausgewiesen (unrichtiger Steuerausweis), schuldet er auch den Mehrbetrag (§ 14c Abs. 1 Satz 1 UStG).

## 76

b) Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall vor. Denn die Klägerin rechnete in ihren im Streitzeitraum ausgestellten Rechnungen, welche ihre (angenommenen) Leistungen des Vormonats betrafen (vgl. Nr. 9.4. des Gastgeber-Vertrages), gegenüber den Gastgeber Entgelte in Höhe von insgesamt EUR ab. Diese umfassten die gesamten Umlagen der Gastgeber. Hiervon reichte die Klägerin % weiter an die Leistungspartner, so dass aus den unter II.3.a und II.3.b dargelegten Gründen davon nur %, also EUR Entgelte für steuerbare und steuerpflichtige Geschäftsbesorgungsleistungen waren. Die Steuer hierfür ist nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums der Ausführung, also im Vormonat entstanden. Die Steuerbeträge, welche auf die übrigen % der Entgelte entfallen (EUR), hat die Klägerin zu Unrecht ausgewiesen, so dass die Klägerin die insoweit ausgewiesene Steuer in Höhe von EUR (19 % von EUR) nach § 14c Abs. 1 UStG schuldet. Die Steuer entstand gem. § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG im Zeitpunkt der Ausgabe der Rechnungen, also im Streitzeitraum.

## 77

5. Aus der Verringerung der Steuer um EUR und der Erhöhung um EUR ergibt sich im Rahmen einer Saldierung eine Verringerung der festgesetzten Steuer um EUR auf EUR.

## 78

6. Der Senat sieht von einer Vorlage an den EuGH gem. Art. 267 Abs. 2 des Vertrages über die Arbeitsweise der EU (AEUV) ab. Zwar erscheint nach Auffassung des Gerichts die Frage, ob ein Gutschein einen in Geld bezifferten Gutscheinwert haben muss, unionsrechtlich noch nicht geklärt. Allerdings stellen sich im vorliegenden Verfahren weitere Rechtsfragen, deren Beantwortung auf die Entscheidungserheblichkeit dieses Gesichtspunkts Einfluss haben können.

## 79

7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und über den Vollstreckungsschutz folgt aus § 151 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

## 80

8. Die Revision wird zugelassen, da die Rechtssache gem. § 115 Abs. 2 FGO grundsätzliche Bedeutung hat.