

Zur Vermittlungsleistung bei Ausgabe von Gutscheinen nach der bis 2018 geltenden Rechtslage

1. Die Vermittlung einer Leistung, für die ein "Erlebnisgutschein" ausgestellt wird, setzt voraus, dass der Vermittler entweder den Veranstalter über das Vorliegen eines Vermittlungserfolgs informiert und ihm gegenüber so eine Gelegenheit zur Leistungserbringung nachweist oder aber zumindest dem Gutscheinerwerber die Kontaktdaten des Veranstalters mitteilt, damit dieser die ihm dann nachgewiesene Gelegenheit zur Inanspruchnahme der durch den Gutschein verbrieften Leistung nutzen kann.
2. Fehlt es hieran, ist keine Anzahlungsbesteuerung vorzunehmen und führt der Verfall von Gutscheinen nicht zu einer Steuerberichtigung.
3. Der Verfall von Gutscheinen schränkt den Vorsteuerabzug des Vermittlers von Gutscheinen nicht ein.

UStG	§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1
MwStSystRL	Art. 2 Abs. 1 Buchst. c, Art. 65, Art. 168 Buchst. a, Art. 169

Urteil vom 05.09.2024 - V R 21/23

Vorinstanz: FG Münster vom 28.09.2023 - 5 K 1404/18 U

T e n o r

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 28.09.2023 - 5 K 1404/18 U aufgehoben, soweit es die Klage abgewiesen hat. Die Umsatzsteuerbescheide 2013 und 2014 jeweils vom 10.07.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 03.04.2018 werden dahingehend geändert, dass die Umsatzsteuer für 2013 auf ... € und für 2014 auf ... € festgesetzt wird. Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

G r ü n d e

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) betrieb in den Jahren 2013 und 2014 (Streitjahre) ein Internetportal. Auf diesem präsentierte er verschiedene Freizeiterlebnisse, die gebucht und in Anspruch genommen werden konnten. Dies setzte jeweils den Erwerb eines Gutscheins voraus, den der Kläger im eigenen Namen und für eigene Rechnung über sein Internetportal verkaufte. Nach den Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) des Klägers berechnete der Gutschein den Erwerber oder eine andere beliebige Person zur Durchführung des entsprechenden Erlebnisses beim jeweiligen Veranstalter.
- 2 Über das Internetportal des Klägers konnten zum einen Gutscheine für ein konkret ausgewähltes Erlebnis (Erlebnissgutscheine) erworben werden. In diesem Fall reichte bereits der für den Gutschein zu entrichtende Preis zur Bezahlung des ausgewählten Erlebnisses. Zum anderen konnten Gutscheine über einen zu bestimmenden Geldbetrag mit der Möglichkeit, das konkrete Erlebnis später auszuwählen (Wertgutscheine), erworben werden. Dem Erwerber eines Erlebnissgutscheins wurden mit Übersendung des Gutscheins alle Informationen zur Verfügung gestellt, um in weiteren Schritten einen Termin für die Inanspruchnahme des ausgewählten Erlebnisses zu vereinbaren. Im Fall des Erwerbs eines Wertgutscheins erhielt der Gutscheininhaber diese Informationen vom Kläger, nachdem er unter Einlösung des Gutscheins ein konkretes Erlebnis ausgewählt hatte. Soweit das gewählte Erlebnis günstiger als der Betrag des verwendeten Gutscheins war, wurde dem Gutscheininhaber der Restbetrag

gutgeschrieben. Soweit der Wert des Gutscheins nicht ausreichte, hatte er den Differenzbetrag zu begleichen. Mehrere Wertgutscheine konnten für ein Erlebnis eingelöst werden. Es bestand darüber hinaus die Möglichkeit, erworbene Erlebnisgutscheine in einen Gutschein für ein anderes Erlebnis als das zunächst ausgewählte Erlebnis umzutauschen. Überstieg in einem solchen Fall der Preis für den neuen Erlebnisgutschein den Erwerbspreis des umgetauschten Erlebnisgutscheins, war die Differenz zusätzlich an den Kläger zu entrichten. War der neue Erlebnisgutschein günstiger als der umgetauschte, so stellte der Kläger dem umtauschenden Gutscheininhaber einen Wertgutschein über den Differenzbetrag aus. Eine Barauszahlung war ausgeschlossen. Die Gutscheine konnten innerhalb einer Frist von zwölf Monaten eingelöst werden. Die Frist für die Einlösung konnte insgesamt zweimal, jeweils um eine Frist von weiteren zwölf Monaten, gegen Zahlung einer Bearbeitungsgebühr an den Kläger verlängert werden.

- 3 Den auf der Homepage des Klägers präsentierten Erlebnissen lagen Vereinbarungen des Klägers mit den jeweiligen Veranstaltern zugrunde. Danach stellten diese die von dem Kläger zur Präsentation auf seinem Internetportal benötigten Informationen sowie vorhandenes Film- und/oder Bildmaterial zur Verfügung. Die Vereinbarungen enthielten die zu vermittelnden konkreten Erlebnisse und deren Preise. Der Kläger verpflichtete sich dazu, das Erlebnis zu vermarkten und in Form der von ihm ausgestellten Gutscheine zu vertreiben. Für den Fall der Inanspruchnahme der Erlebnisleistung durch einen Gutscheininhaber vereinbarten der Kläger und der jeweilige Veranstalter, dass der Kläger dem Veranstalter über den für einen Erlebnisgutschein vereinbarten Preis oder aber im Fall von verwendeten Wertgutscheinen über den für ein Erlebnis vereinbarten Preis, jeweils abzüglich einer vereinbarten Vermittlungsprovision, eine Gutschrift ausstellt und den Betrag auszahlt. Die Provision rechnete der Kläger dabei gegenüber den Veranstaltern unter Ausweis von Umsatzsteuer mit einer Gutschrift ab. Der jeweilige Veranstalter konnte unter Verwendung einer auf dem Gutschein vermerkten Referenznummer die Abrechnung samt Ausstellung der Gutschrift und die Auszahlung des Betrages über ein vom Kläger hierfür zur Verfügung gestelltes Online-Abrechnungssystem veranlassen.

- 4 Der Kläger, der die Umsatzsteuer nach vereinbarten Entgelten berechnete, behandelte die hier in Rede stehenden Zahlungen der Gutscheinerwerber in den Streitjahren nicht als Entgelte für steuerbare Umsätze, sondern nur die den Veranstaltern in Rechnung gestellten Beträge (Vermittlungsprovisionen) sowie den von den Gutscheinerwerbern gesondert vergüteten Versand der Gutscheine. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) war hingegen nach einer Außenprüfung der Auffassung, der Kläger habe bereits mit dem Verkauf der Gutscheine steuerbare und steuerpflichtige Leistungen erbracht, für die er die Zahlungen der Gutscheinerwerber als Gegenleistung erhalte. Die Zahlung des Klägers an den jeweiligen Veranstalter im Fall der Einlösung eines Gutscheins führe dann zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage des mit dem Verkauf des Gutscheins erbrachten Umsatzes. Dementsprechend erließ das FA für die Streitjahre geänderte Umsatzsteuerbescheide.
- 5 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. In seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2020, 1791 veröffentlichten Urteil ging das Finanzgericht (FG) davon aus, der Kläger erbringe mit dem Betrieb seines Internetportals an die Gutscheinerwerber unter Bereitstellung einer Infrastruktur zur Buchung und Inanspruchnahme der angebotenen Erlebnisse insgesamt eine steuerbare Leistung gegen Entgelt. Zudem sei er hinsichtlich der erbrachten Erlebnisleistungen gegenüber den Inhabern der Gutscheine als leistender Unternehmer anzusehen. Die Veranstalter erbrächten wiederum an den Kläger ihre Erlebnisleistungen, wofür sie den jeweils von ihnen geforderten Preis erhielten.
- 6 Auf die Revision des Klägers hob der Senat mit Urteil vom 15.03.2022 - V R 35/20 (BFHE 276, 377, BStBl II 2023, 150) das FG-Urteil auf und verwies die Sache an das FG zurück, da die Leistung des Klägers jedenfalls nicht in dem Betrieb seines Internetportals bestand und die Feststellungen des FG insoweit für den Bundesfinanzhof (BFH) nicht bindend waren. Das FG habe in einem zweiten Rechtsgang die maßgebenden Leistungsbeziehungen festzustellen, insbesondere, ob der Kläger hinsichtlich der Erbringung der Erlebnisse in eigenem oder in fremdem Namen aufgetreten ist.

7 Das FG gab der Klage nachfolgend mit Urteil vom 28.09.2023 - 5 K 1404/18 U (EFG 2023, 1727) für das Streitjahr 2013 teilweise statt und wies sie im Übrigen ab. Der Kläger habe Erlebnisleistungen vermittelt. Seine Vermittlungsleistungen an die jeweiligen Veranstalter habe er bei Erlebnisgutscheinen mit der Präsentation des Erlebnisses auf seiner Internetseite und dem Verkauf sowie bei Wertgutscheinen zum Zeitpunkt ihrer Einlösung erbracht. Die mit dem jeweiligen Veranstalter vereinbarte Provision sei als Entgelt der jeweiligen Vermittlungsleistung anzusehen. Bei Erlebnisgutscheinen habe sich zudem im Zeitpunkt ihres Verfalls das Entgelt für die Vermittlungsleistung nachträglich erhöht. Bei Wertgutscheinen führe hingegen weder deren Ausgabe noch deren Verfall zu einem (nachträglich erhöhten) Entgelt für eine zuvor erbrachte umsatzsteuerrechtliche Leistung. Weiter sei der vom Kläger geltend gemachte Vorsteuerabzug insoweit zu versagen, als seine Eingangsleistungen auf die "nichtsteuerbaren Ausgangsumsätze" durch den Verkauf und die Ausgabe später verfallener Wertgutscheine entfielen. Die danach festzusetzende Umsatzsteuer führe für das Streitjahr 2013 zu einer geringeren als der bisher festgesetzten Umsatzsteuer. Soweit danach für das Streitjahr 2014 eine höhere als die bisher festgesetzte Umsatzsteuer festzusetzen wäre, stehe dem das gerichtliche Verböserungsverbot entgegen.

8 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Das FG habe die Verträge hinsichtlich der Erlebnisgutscheine lückenhaft und widersprüchlich ausgelegt und den festgestellten Sachverhalt unvollständig gewürdigt. Tatsächlich werde der Veranstalter --was auch das FA zugegeben habe-- bei der Ausgabe der Erlebnisgutscheine nicht benannt. Der Gutscheinerwerber erhalte die Kontaktdaten des Veranstalters --wie bei Wertgutscheinen-- erst bei "Aktivierung" des Erlebnisgutscheins im Fall der Einlösung. Der Veranstalter könne den Preis für seine Leistung über das Online-Abrechnungssystem auch erst dann erhalten, wenn der Gutschein "aktiviert" worden sei. Demgemäß sei die Ausgabe der Erlebnisgutscheine keine eigenständige umsatzsteuerrechtliche Leistung. Das FG unterstelle zu Unrecht --bezogen auf den Fall der Nichteinlösung von Erlebnisgutscheinen-- eine sonstige Leistung an den jeweiligen Veranstalter, da es die Präsentation des Erlebnisses und den Verkauf der Gutscheine in seine Würdigung einbeziehe. Die Präsentation auf der Internet-

seite verschaffe jedoch keinen verbrauchsfähigen Vorteil, weil der jeweilige Veranstalter --wie auch bei der Ausgabe der Gutscheine-- dort nicht erkennbar sei. Bei der Ausgabe der Erlebnisgutscheine erfolge keine Vermittlungsleistung, da keine Zuordnung des Erlebnisgutscheins zu einem konkreten Veranstalter möglich sei. Wie bei Wertgutscheinen werde erst durch die --in den AGB erwähnte-- "Aktivierung" des Gutscheins im Verlauf des Einlösungsprozesses der jeweilige Veranstalter und die jeweils verdiente Provision, die je nach Veranstalter unterschiedlich hoch sei, konkret festgelegt. Erlebnisgutscheine seien auch deshalb wie Wertgutscheine zu behandeln, da sie das jeweilige Erlebnis nur unverbindlich beschrieben und aus Sicht des Gutscheinerwerbers kein Unterschied zwischen den beiden Gutscheinen bestehe. Für den Erwerber eines Erlebnisgutscheins sei der Veranstalter bis zur Einlösung des Gutscheins austauschbar. Die Feststellungen des FG seien insoweit widersprüchlich, da das FG einerseits den AGB des Klägers entnehme, der Erlebnisgutschein berechtige zur Durchführung des Erlebnisses bei dem "jeweiligen" Veranstalter, so dass dieser bei Ausgabe des Erlebnisgutscheins feststehe. Andererseits beziehe sich das FG aber auch auf die AGB, um darauf hinzuweisen, dass die Erlebnisse durch einen "Umtausch" jeweils ausgewechselt werden könnten. Weiter werde ihm, dem Kläger, nach dem zugrundeliegenden Sachverhalt bei Zahlung des Erlebnisgutscheins durch den Gutscheinerwerber keine Vermittlung seitens des Veranstalters vergütet, die ihm "mit Sicherheit" verbleibe, was das FG, das sich insoweit an Abschn. 3.17 Abs. 13 Satz 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) i.d.F. des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen vom 02.11.2020 (BStBl I 2020, 1121) anlehne, zu Unrecht angenommen habe. Die Vermittlungsvergütung entstehe nur, wenn ein Gutscheininhaber an einem Erlebnis teilgenommen habe, wobei jedoch ungewiss sei, ob überhaupt ein Gutschein eingelöst werde. Das FG habe insoweit seine AGB rechtsfehlerhaft ausgelegt, da sich die in Bezug genommenen Regelungen zur möglichen Inrechnungstellung der Provision bei Wegfall des Erlebnisses nur auf bereits "aktivierte" Gutscheine beziehe. Die Zahlung des Gegenwerts eines Gutscheins stehe ausschließlich im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Umtausch der Zahlungsmittel. Der Gegenwert des Gutscheins komme vollständig dem Veranstalter zugute. Weiter sei das FG-Urteil rechtsfehlerhaft, soweit es die Bemessungsgrundlage für den Fall erhöhe, in dem ein Erlebnis-

gutschein nicht innerhalb seiner Einlösungsfrist genutzt werde. Da der Anspruch auf die Vergütung nur im Erfolgsfall entstehe, fehle es bereits an einer Leistung des Klägers. Es sei systemwidrig, dass unter Zugrundelegung der Rechtsauffassung des FG ein Vorsteuerabzugsrecht für Veranstalter entstehen könne, die keine Leistung empfangen hätten und eine höhere Vermittlungsprovision entstehe als im Fall der tatsächlichen Vermittlung eines Erlebnisses. Darüber hinaus habe das FG zu Unrecht anteilig einen Vorsteuerabzug versagt, soweit die Vorsteuerbeträge auf einen nicht steuerbaren Verfall der Wertgutscheine entfielen. Die Ausgabe der Gutscheine sei notwendige Voraussetzung seiner, des Klägers, gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit, unabhängig davon, ob die Gutscheine eingelöst würden oder nicht. Demgemäß stehe ihm der volle Vorsteuerabzug zu. Der Ausgabe der Gutscheine komme keine eigene umsatzsteuerrechtliche Qualität zu.

- 9 Der Kläger beantragt,
das Urteil des FG im Umfang der Klageabweisung aufzuheben und die Umsatzsteuerbescheide 2013 und 2014 jeweils vom 10.07.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 03.04.2018 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer 2013 auf ... € und die Umsatzsteuer 2014 auf ... € festgesetzt wird.
- 10 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 11 Es stützt das FG-Urteil. Bei Erlebnisz Gutscheinen liege eine Vermittlungsleistung im Zeitpunkt des Verkaufs vor, da sich der Gutscheinerwerber bereits bei Kauf eines Erlebnisz Gutscheins auf ein konkretes Erlebnis und damit auf einen dem Kläger bekannten Veranstalter festgelegt habe. Der Kläger habe den jeweiligen Veranstalter gekannt, da es bis auf wenige Ausnahmen immer nur einen Veranstalter pro Erlebnis und Ort gegeben habe. Den Kunden sei es zudem möglich gewesen, ohne Einschaltung des Klägers --und vor "Aktivierung" des Gutscheins-- die Kontaktdaten des Veranstalters in Erfahrung zu bringen. Die Möglichkeit, das Erlebnis zu tauschen, schließe nicht aus, dass zuvor ein konkretes Erlebnis gebucht worden sei. Auch dass der Kläger bei Nichteinlösung

das Entgelt behalten dürfe, beruhe auf den vertraglichen Vereinbarungen mit den Veranstaltern, spreche aber nicht gegen das Vorliegen einer Vermittlungsleistung. Der Kläger schulde nur die Vermarktung und den Vertrieb, nicht aber die Einlösung der Gutscheine. Weiter habe das FG die Bemessungsgrundlage der Vermittlungsleistungen zutreffend ermittelt. Dem Kläger werde beim Verkauf von Erlebnisgutscheinen zunächst stets eine --in der mündlichen Verhandlung vor dem FG der Höhe nach unstreitig gestellte-- Vermittlung vergütet, die ihm mit Sicherheit verbleibe. Das FG habe auch zutreffend gewürdigt, dass der Kläger den vollständigen Kaufpreis des ausgegebenen Erlebnisgutscheins bei Nichteinlösung behalten dürfe und sich dadurch die Bemessungsgrundlage für die Vermittlung erhöhe.

II.

- 12 Die Revision des Klägers ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben, soweit es die Klage abgewiesen hat, und der Klage ist insgesamt stattzugeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Vermittlung einer Leistung, für die ein "Erlebnisgutschein" ausgestellt wird, setzt voraus, dass der Vermittler entweder den Veranstalter über das Vorliegen eines Vermittlungserfolgs informiert und ihm gegenüber so eine Gelegenheit zur Leistungserbringung nachweist oder aber zumindest dem Gutscheinerwerber die Kontaktdaten des Veranstalters mitteilt, damit dieser die ihm dann nachgewiesene Gelegenheit zur Inanspruchnahme der durch den Gutschein verbrieften Leistung nutzen kann. Fehlt es hieran, ist keine Anzahlungsbesteuerung vorzunehmen und führt der Verfall von Gutscheinen nicht zu einer Steuerberichtigung. Zudem schränkt der Verfall von Gutscheinen den Vorsteuerabzug des Vermittlers von Gutscheinen nicht ein.
- 13 1. Der bloße Verkauf und die Ausgabe der Erlebnisgutscheine führt nicht zu einer Vermittlungsleistung.
- 14 a) Eine Vermittlungsleistung liegt dann vor, wenn eine Mittelsperson, die nicht den Platz einer der Parteien des zu vermittelnden Vertrages einnimmt und deren Tätigkeit sich von den vertraglichen Leistungen, die von den Parteien dieses Vertrages erbracht werden, unterscheidet, das Erforderliche tut, damit

zwei Parteien einen Vertrag schließen. Die Mittler Tätigkeit kann darin bestehen, einer Vertragspartei Gelegenheiten zum Abschluss eines Vertrages nachzuweisen, mit der anderen Partei Kontakt aufzunehmen oder über die Einzelheiten der gegenseitigen Leistungen zu verhandeln, ohne dass der Vermittler ein Eigeninteresse am Inhalt des Vertrages hat. Unerheblich für die Beurteilung als Vermittlungstätigkeit ist, dass der Kunde des Vermittlers, wenn er sich für einen der nachgewiesenen Vertragspartner entscheidet, den Vertragsabschluss selbst bewirken muss (vgl. EuGH-Urteile CSC Financial Services vom 13.12.2001 - C-235/00, EU:C:2001:696, Rz 39 und Ludwig vom 21.06.2007 - C-453/05, EU:C:2007:369, Rz 23 und 28; BFH-Urteile vom 18.01.2024 - V R 4/22, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 23; vom 15.03.2022 - V R 35/20, BFHE 276, 377, BStBl II 2023, 150, Rz 18 und vom 08.09.2011 - V R 42/10, BFHE 235, 492, BStBl II 2012, 248, Rz 19). Eine Vermittlungsleistung kann auch darin bestehen, die Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrages zu vermitteln, ohne dass der Inhalt dieses Vertrages bereits feststehen muss (BFH-Urteil vom 18.01.2024 - V R 4/22, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 23). Ob der Vermittler gegenüber dem Leistungsempfänger oder dem Leistenden tätig wird, ist insoweit ohne Bedeutung (vgl. Abschn. 3.7. Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 UStAE).

15 b) Zwar ist das FG, ohne dass dies revisionsrechtlich zu beanstanden wäre, davon ausgegangen, dass der Kläger hinsichtlich der auf seiner Internetplattform präsentierten Erlebnisse im fremden Namen auftrat und demgemäß aufgrund der getroffenen Vereinbarungen mit den Veranstaltern an diese Vermittlungsleistungen erbringen konnte. Die Würdigung des FG, dass der Kläger bereits mit der Präsentation des Erlebnisses auf seinem Internetportal und dem Verkauf der Erlebnissgutscheine Vermittlungsleistungen an den jeweiligen Veranstalter erbrachte (FG-Urteil S. 15, Entscheidungsgründe unter 2.a dd (1)), erweist sich aber als rechtsfehlerhaft.

16 Für die Erbringung einer Vermittlungsleistung ist zumindest erforderlich, dem Leistungsempfänger der Vermittlungsleistung Gelegenheiten zum Abschluss eines Vertrages nachzuweisen. Es reicht zur Erbringung einer Vermittlungsleistung gegenüber dem Veranstalter nicht aus, dass der Kläger lediglich einen Er-

lebnisgutschein ausstellte, ohne dass dadurch weder für den Veranstalter noch für den Gutscheinerwerber erkennbar war, mit wem ein Vertrag über die Durchführung eines --bestimmten-- Erlebnisses geschlossen werden konnte. Es genügte zur Ausführung einer Vermittlungsleistung gerade nicht, wenn allein der Kläger als Mittelsperson die möglichen Vertragsparteien kannte. Zur Erbringung einer Vermittlungsleistung an den Veranstalter hätte der Kläger den Veranstalter als seinen Auftraggeber über das Vorliegen eines Vermittlungserfolgs informieren und ihm gegenüber so eine Gelegenheit zur Leistungserbringung nachweisen müssen.

- 17 Zudem handelte es sich bei der Präsentation der Erlebnisse auf dem Internetportal und dem Verkauf des Erlebnisgutscheins über das Internetportal nur um notwendige Zwischenschritte, um Vermittlungsleistungen --hier den Nachweis zum Abschluss eines Vertrages, bezogen auf ein bestimmtes Erlebnis mit bestimmten Vertragsparteien-- erbringen zu können (vgl. auch EuGH-Urteil MacDonald Resorts vom 16.12.2010 - C-270/09, EU:C:2010:780, Rz 24; vgl. BFH-Urteil vom 03.11.2011 - V R 16/09, BFHE 235, 547, BStBl II 2012, 378, Rz 24).
- 18 c) Es liegt auch keine --durch ein Drittentgelt des Veranstalters vergütete und-- gegenüber dem Gutscheinerwerber erbrachte Vermittlungsleistung vor, da es auch dem Gutscheinerwerber gegenüber an einer Nachweistätigkeit fehlt. Denn wie in der mündlichen Verhandlung vor dem erkennenden Senat erörtert, erhielt der Gutscheininhaber --nach den vom FG in Bezug genommenen AGB des Klägers-- die Kontaktdaten des Veranstalters erst bei "Aktivierung" des Gutscheins und damit erst dann, wenn er den Gutschein einlösen wollte. Daher bleibt für die abweichende Würdigung des FG, der Kläger erbringe bereits im Zeitpunkt des Verkaufs des Erlebnisgutscheins seine Vermittlungsleistung, auch insoweit kein Raum (vgl. auch BFH-Urteil vom 26.06.2019 - V R 64/17, BFHE 264, 542, BStBl II 2019, 640, Rz 14 und 15 zum Verkauf von in Prämien einlösbaren Punkten). Diese Würdigung lässt unberücksichtigt, dass es die Vermittlungsleistung gerade ausmacht, nicht mit der vermittelten Leistung identisch zu sein, da die Vermittlung eine eigenständige Leistung ist, die sich hinsichtlich der Vertragsparteien und der wesentli-

chen Vertragsinhalte von der vermittelten Leistung unterscheidet, was sich im Streitfall daraus ergibt, dass es vorrangig um die Vermittlung eines geschäftlichen Kontakts zur Erbringung von Leistungen geht (vgl. auch BFH-Urteil vom 18.01.2024 - V R 4/22, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 25).

- 19 d) Abweichendes folgt nicht aus der bisherigen Rechtsprechung.
- 20 So lag dem BFH-Urteil vom 08.09.2011 - V R 42/10 (BFHE 235, 492, BStBl II 2012, 248) zugrunde, dass der Kunde einen "Hotelscheck" erwarb und zugleich einen Hotelkatalog erhielt, der die konkreten Hotels enthielt, die bereit waren, dem Kunden Übernachtungen gegen den "Hotelscheck" zu gewähren. Danach war dort bei Erwerb des "Hotelschecks" dem jeweiligen Erwerber --anders als im Streitfall-- konkret bekannt, bei welchen leistenden Unternehmern er den erworbenen "Hotelscheck" einsetzen konnte.
- 21 Der Streitfall unterscheidet sich ebenso von der dem EuGH-Urteil Granton Advertising vom 12.06.2014 - C-461/12, EU:C:2014:1745 zugrundeliegenden Fallgestaltung. Die dort in Rede stehenden Karten gaben einen Anspruch auf einen Preisnachlass bei Bestellungen bei den auf der Karte genannten angeschlossenen Betrieben. Somit waren --wiederum anders als im Streitfall-- die leistenden Unternehmer bekannt und es fehlte zudem an einem hinreichend unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem von den Verbrauchern für den Erhalt der Karte gezahlten Betrag und den von ihnen bei den angeschlossenen Betrieben gegebenenfalls erhaltenen Waren oder Dienstleistungen (EuGH-Urteil Granton Advertising vom 12.06.2014 - C-461/12, EU:C:2014:1745, Rz 10, 20 und 21).
- 22 Im Übrigen diene unter Berücksichtigung des BFH-Urteils vom 03.11.2011 - V R 16/09 (BFHE 235, 547, BStBl II 2012, 378, Rz 25) aus der Sicht des Erwerbers der Erwerb eines Gutscheins lediglich dem Zweck, den Preis für das gewünschte Erlebnis vorab zu bezahlen, gegebenenfalls um eine andere Person mit der Teilnahme am Erlebnis zu beschenken. Aus Sicht des Gutschein-erwerbers kommt dem Kauf eines Gutscheins eine selbständige umsatzsteuerrechtliche Bedeutung damit nicht zu.

- 23 2. Die Zahlung eines Erlebnisgutscheinerwerbers im Zeitpunkt des Verkaufs und der Ausgabe der Erlebnisgutscheine führte nicht dazu, dass Umsatzsteuer nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 des Umsatzsteuergesetzes (UStG), der unionsrechtlich auf Art. 65 der Richtlinie 2006/112/EG (Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie --MwStSystRL--) beruht, infolge der Vereinnahmung eines Entgelts vor Ausführung der Vermittlungsleistung entstand.
- 24 a) § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG setzt voraus, dass alle maßgeblichen Elemente des Steuertatbestands, das heißt der künftigen Warenlieferung oder der künftigen Dienstleistung, bekannt und somit insbesondere die Gegenstände oder die Dienstleistungen zum Zeitpunkt der Anzahlung genau bestimmt sind. Somit können An- und Vorauszahlungen für noch nicht klar bestimmte Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen nicht der Mehrwertsteuer unterliegen (EuGH-Urteile BUPA Hospitals und Goldsborough Developments vom 21.02.2006 - C-419/02, EU:C:2006:122, Rz 50 und MacDonald Resorts vom 16.12.2010 - C-270/09, EU:C:2010:780, Rz 31, jeweils zu Art. 10 Abs. 2 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, der Art. 65 MwStSystRL entspricht).
- 25 b) Danach kommt eine Anzahlungsbesteuerung für eine Vermittlungsleistung im Streitfall nicht in Betracht, da im Zeitpunkt, in dem der Kläger den Preis des Gutscheins vereinnahmt, unklar ist, zwischen welchen Personen --als maßgebliche Elemente des Steuertatbestands-- das Rechtsverhältnis der zu vermittelnden Leistung bestehen soll.
- 26 Weiter kommt es im Streitfall auch nicht in Betracht, die Zahlung des Preises durch den Gutscheinerwerber im Zeitpunkt des Verkaufs und der Ausgabe eines Erlebnisgutscheins teilweise als Entgelt der Vermittlungsleistung anzusehen. Denn ist bei einer potentiellen Vermittlungsleistung noch unklar, zwischen welchen Vertragsparteien das zu vermittelnde Rechtsverhältnis bestehen soll,

fehlt es bei einer Zahlung des Preises für den Gutschein durch den Gutschein-erwerber an dem erforderlichen unmittelbaren Zusammenhang zwischen einem Entgelt und einem einer Vermittlungsleistung zugrundeliegenden Rechtsverhältnis. Dies gilt unabhängig davon, ob nach § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmer das Entgelt für die Leistung gewährt. Zudem stellte sich aus Sicht des Erlebnisgutschein-erwerbers die Zahlung des Preises des Gutscheins so dar, als ob er den Preis für das konkrete Erlebnis mit dem Gutschein als Zahlungsmittel bezahlt (vgl. EuGH-Urteil MacDonald Resorts vom 16.12.2010 - C-270/09, EU:C:2010:780, Rz 21), wobei der Umtausch verschiedener Zahlungsmittel jedenfalls keine Lieferung von Gegenständen ist (EuGH-Urteil Hedqvist vom 22.10.2015 - C-264/14, EU:C:2015:718, Rz 26) und für eine eigenständige sonstige Leistung, die der Kläger mit der Ausstellung des Erlebnisgutscheins erbracht haben und für die der gezahlte Preis als Entgelt in Frage kommen könnte, nach den Verhältnissen des Streitfalls nichts ersichtlich ist.

- 27 3. Bei Verfall von Erlebnisgutscheinen infolge des Ablaufs der Einlösungsfrist entstand ein Steueranspruch auch nicht aufgrund einer Berichtigung nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG.
- 28 Ändert sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz, hat der Unternehmer, der den Umsatz ausgeführt hat, gemäß § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen. Unionsrechtliche Grundlage für § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG ist Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL. Danach wird im Falle der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes die Besteuerungsgrundlage (Steuerbemessungsgrundlage) unter von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert.
- 29 Ebenso wie § 10 UStG setzt auch § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG einen "steuerpflichtigen Umsatz" voraus (vgl. BFH-Urteil vom 18.11.2021 - V R 4/21 (V R 41/17), BFHE 274, 368, BStBl II 2022, 350, Rz 21). Daran fehlt es im

Streitfall, wenn Erlebniscutscheine mangels "Aktivierung" innerhalb der Einlösungsfrist verfallen (s. oben II.1.b und II.1.c).

- 30 4. Das FG hat rechtsfehlerhaft den Vorsteuerabzug versagt, soweit dieser seiner Auffassung nach auf die Ausgabe der Wertgutscheinen entfällt, die wegen Ablaufs der Einlösungsfrist nicht eingelöst werden und verfallen.
- 31 a) Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer als Vorsteuer die gesetzlich geschuldete Steuer für Leistungen abziehen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt wurden. Ausgeschlossen ist der Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG für Leistungen, die der Unternehmer für steuerfreie Umsätze verwendet. Dies beruht unionsrechtlich auf Art. 168 Buchst. a MwStSystRL. Danach ist der Steuerpflichtige, der "Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet", zum Vorsteuerabzug berechtigt. Hierfür muss ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung bestehen. Bei richtlinienkonformer Auslegung setzt § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG somit voraus, dass der Unternehmer Leistungen für sein Unternehmen (§ 2 Abs. 1 UStG, Art. 9 MwStSystRL) und damit für seine wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c MwStSystRL) verwendet oder zu verwenden beabsichtigt. Die Ausgangsleistungen des Unternehmers müssen zudem steuerpflichtig oder in § 15 Abs. 3 UStG (Art. 169 MwStSystRL) benannt sein (BFH-Urteil vom 07.12.2023 - V R 15/21, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BStBl II 2024, 503, Rz 12).
- 32 b) Im Streitfall war die Ausgabe von Gutscheinen ein notwendiger Zwischenschritt im Rahmen der --gesamten-- wirtschaftlichen Tätigkeit des Klägers, um seine Vermittlungsleistungen erbringen zu können (vgl. auch EuGH-Urteil MacDonald Resorts vom 16.12.2010 - C-270/09, EU:C:2010:780, Rz 24). Dabei kommt es nicht in Betracht, den Vorsteuerabzug insoweit zu versagen, als Gutscheine nicht eingelöst wurden und dadurch verfallen sind. Bei einer Prüfung des Vorsteuerabzugs nach Maßgabe der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmers (s. oben II.1.b) ist unerheblich, ob der Kläger deshalb mit Vortei-

len aus der Nichteinlösung rechnet, weil die Frist zur Einlösung der Gutscheine auf ein Jahr beschränkt war. Maßgeblich sind nicht "gewinnorientierte Überlegungen", sondern dass die Ausgabe sowohl der Erlebnisgutscheine als auch der Wertgutscheine auf die Erbringung von steuerpflichtigen Vermittlungsleistungen gerichtet war (§ 2 Abs. 1 Satz 3 UStG, vgl. auch EuGH-Urteil Volkswagen Financial Services (UK) vom 18.10.2018 - C-153/17, EU:C:2018:845, Rz 46).

- 33 Entgegen der Auffassung des FG hat der Verkauf und die Ausgabe von später verfallenen Wertgutscheinen auch deshalb keinen Einfluss auf den Vorsteuerabzug des Klägers, weil es wegen des Grundsatzes des Sofortabzugs der Vorsteuer (BFH-Urteil vom 15.09.2011 - V R 8/11, BFHE 235, 516, BStBl II 2012, 368, Rz 18) für die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs auf Eingangsleistungen nicht darauf ankommt, dass im Zeitpunkt der Entstehung des Vorsteuerabzugsrechts unbekannt ist, ob und in welchem Umfang der Steuerpflichtige später im Rahmen seiner wirtschaftlichen, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit Ausgangsumsätze ausführt.
- 34 5. Danach ist das FG-Urteil aufzuheben, soweit es die Klage abgewiesen hat. Der Klage ist insgesamt stattzugeben, da die Sache spruchreif ist. Die Umsatzsteuer ist für 2013 und für 2014 in der im Tenor angegebenen Höhe festzusetzen. Denn der Kläger erbringt erst bei Einlösung der Erlebnis- und Wertgutscheine steuerbare und steuerpflichtige Vermittlungsleistungen. Der Vorsteuerabzug ist in der geltend gemachten Höhe zu gewähren.
- 35 Im Übrigen erbringt der Kläger hinsichtlich der Wertgutscheine weder bei deren Ausgabe noch im Fall ihrer Nichteinlösung eine steuerbare Leistung. Nach den gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG war im Zeitpunkt der Ausgabe eines Wertgutscheins und im Fall der Nichteinlösung eines Wertgutscheins weder ein bestimmtes Erlebnis noch ein Veranstalter eines bei Einlösung des Wertgutscheins in Anspruch genommenen Erlebnisses bestimmbar, da Wertgutscheine lediglich über einen bestimmten Geldbetrag ausgestellt wurden. Danach fehlt es an einem unmittelbaren Zusammenhang der Zahlung der Erwerber eines Wertgutscheins mit einer bestimmbar Leistung oder mit

dem jedenfalls für eine Vermittlungsleistung erforderlichen Nachweis der Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrages. Eine gesonderte Vertriebs- oder Absatzförderungsleistung erbrachte der Kläger hinsichtlich der Wertgutscheine mangels Bestimmbarkeit der Leistung und der Leistungsempfänger gleichfalls nicht.

36 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.