
Datum: 16.02.2016
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 927/13
ECLI: ECLI:DE:FGK:2016:0216.1K927.13.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, V R 12/16

Tenor:

Es wird festgestellt, dass die Klägerin bei der entgeltlichen Direktaufladung auf das Prepaid-Konto (B-Konto) im Zeitpunkt der Aufladung und bei Veräußerung von Guthabekarten zur späteren Aufladung auf dieses Konto im Zeitpunkt des Verkaufs eine sonstige Leistung gegen Entgelt erbracht hat.

Die Revision wird zugelassen.

Zwischenurteil Tatbestand	1
Die Beteiligten streiten um die von der Klägerin erbrachten umsatzsteuerlichen Leistungen in Zusammenhang mit Prepaid-Verträgen.	2
A AG (A) schloss unter anderem in den Streitjahren mit Kunden Verträge über die Teilnahme am sog. Mobilfunk-Dienst B, sog. Prepaid-Verträge, ab. Der jeweilige Vertrag kam durch einen Auftrag des Kunden (Angebot) und die Aktivierung des Prepaid-Guthabens durch A (Annahme) zustande. Der Kunde leistete Einzahlungen. Dies geschah beispielsweise mittels Direktaufladung über eine (dauerhaft) erteilte Einzugsermächtigung, Online-Aufladungen („...“) mit variablen Zahlungsmitteln (z.B. einmalige Einzugsermächtigung, Kreditkarte) oder durch Kauf und Aktivierung von im Namen und für Rechnung der A vertriebenen B Cash-Karten. Dadurch entstand - unabhängig von der Gutschrift der Gegenleistung auf den Konten der A - ein Guthaben auf dem jeweiligen B-Konto des Kunden bei A. Dieses Guthaben konnten die Kunden sowohl für entgeltliche Leistungen der A (Telefonie, SMS, MMS, mobiles Internet) als auch für entgeltliche Leistungen sog. Drittanbieter (Herunterladen von Klingeltönen etc.) einsetzen.	3

- Auf Basis der abgeschlossenen Prepaid-Verträge überließ A den Kunden einen B-Mobilfunk-Anschluss (sog. Prepaid-Anschluss) mit entsprechender Mobilfunknummer. Der Kunde erhielt hierfür von A im Rahmen des sog. Starterpaketes unter dem Produktnamen B Card eine mit der Mobilfunknummer kodierte SIM (Subscriber Identification Module) Karte. Dieses Starterpaket, dessen Verkauf der Umsatzsteuer unterworfen wurde, enthielt die Zugangsberechtigung zum Mobilfunk-Dienst B von A. Sofern der Kunde in das Mobilfunknetz von A eingebucht war, konnte er unter anderem im Inland Mobilfunk-Verbindungen entgegennehmen oder zu anderen Anschlüssen herstellen. 4
- Der Umfang der Leistungen, die der Kunde erhalten konnte, war abhängig davon, in welcher Vertragsphase er sich befand. Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen B von A in den für das Streitjahr maßgeblichen Fassungen (AGB), auf die vollinhaltlich verwiesen wird (Bl. 146-157 der Gerichtsakte -GA-) unterteilen das Vertragsverhältnis in zwei Phasen, die sog. C-Phase und die sog. D-Phase. In diesen beiden Vertragsphasen konnte der Kunde den Mobilfunkanschluss unterschiedlich nutzen. Während der sog. C-Phase war es dem Kunden möglich, sein Prepaid-Guthaben uneingeschränkt für ein- und ausgehende Telefonate, ein- und ausgehende Datendienste und über das Mobilfunknetz der A abrufbare Leistungen Dritter zu nutzen. 5
- Während der sog. D-Phase konnte der Kunde sein noch vorhandenes Prepaid-Guthaben nur nicht mehr für abgehende Telefonate nutzen. Für eingehende Telefonate, ein- und ausgehende Datendienste und über das Mobilfunknetz der A abrufbare Leistungen Dritter konnte der Kunde das noch vorhandene Prepaid-Guthaben uneingeschränkt einsetzen. Hierzu gehörten beispielsweise SMS und Datendienste, die einen Festpreis haben. 6
- Die Dauer der C-Phase richtete sich danach, welchen Betrag der Kunde als Guthaben auf dem B-Konto aufgeladen hatte. So regelt die AGB, dass der Kunde für EUR ... Guthaben eine C-Phase von ... Tagen, für EUR ... oder EUR ... Guthaben eine C-Phase von ... Tagen (maximal) erhält. 7
- Die Dauer der D-Phase beträgt nach den AGB einheitlich ... Tage. Die D-Phase beginnt mit dem ersten auf die C-Phase folgenden Tag. Sofern eine Guthabenaufladung während der D-Phase erfolgt, beginnt mit dem Tag der Aufladung eine neue C-Phase. 8
- Bestand am Ende der D-Phase noch ein ungenutztes Guthaben, so war dieses Guthaben im Rahmen des Prepaid-Anschlusses mit Ablauf der D-Phase nicht mehr verwendbar. Um dies zu vermeiden, hätte der Kunde weiteres Guthaben innerhalb der D-Phase auf sein B-Konto aufladen müssen. Hat der Kunde ein neues Guthaben aufgeladen, gelangte er von der D-Phase zurück in die C-Phase mit der Folge, dass er auch das bestehende Altguthaben wieder für alle in der C-Phase nutzbaren Leistungen verbrauchen konnte. 9
- Ab ... praktizierte A ein Erstattungsverfahren für nicht genutztes Prepaid-Guthaben. Kunden konnten nicht verwendetes Prepaid-Guthaben zurückerstattet verlangen. Die Erstattung war auch rückwirkend möglich für Prepaid-Guthaben, das in der Vergangenheit - beispielsweise in 2005 - ungenutzt geblieben war. 10
- Aufgrund der Verfallklausel in den AGB verbuchte die A für das Wirtschaftsjahr 2005 ... Millionen € an verfallenen Guthaben gewinnerhöhend. 11
- Anlässlich einer Betriebsprüfung (BP) für die Jahre 2005 und 2006 kamen die Prüfer zu der Auffassung, dass die verfallenen und nicht ausgezahlten Guthaben am Ende der D-Phase umsatzsteuerbare und umsatzsteuerpflichtige Umsätze darstellten. Für das Jahr 2005 12

ermittelte die BP eine zusätzliche Umsatzsteuer hieraus i.H.v. ... €.

Hinsichtlich der weiteren Feststellungen der BP wird auf den Prüfungsbericht vom ... (Betriebsprüfungsakte) verwiesen. 13

Dem folgend änderte der Beklagte mit Datum vom 08.02.2012 die Umsatzsteuerbescheide 2005 und 2006 entsprechend. 14

Hiergegen legte die Klägerin fristgerecht Einspruch ein. 15

Mit Einspruchsentscheidung vom 28.02.2013 wies der Beklagte den Einspruch hinsichtlich der Umsatzsteuer 2005 als unbegründet zurück. 16

Die Klägerin hat am 27.03.2013 Klage erhoben und diese wie folgt begründet: 17

In materieller Hinsicht seien sich die Beteiligten darüber einig, dass bei Kauf des Guthabens noch keine umsatzsteuerliche Leistung vorliege. Es handele sich lediglich um einen Tausch von Geld in Guthaben, das multifunktional verwendbar sei und daher erst im Zeitpunkt der Verwendung zu einer Gegenleistung für eine umsatzsteuerlich relevante Leistung werden könne (Hinweis auf BMF-Schreiben vom 03.12.2001, BStBl I 2001, 1010). 18

Die Auffassung des Beklagten, ungenutztes und nach den damaligen AGB verfallenes Prepaid-Guthaben sei als Entgelt für die Erreichbarkeit anzusehen bzw. erhöhe nachträglich die Entgelte für die erbrachten Leistungen, sei nicht haltbar. 19

Dem ungenutzten und verfallenen Guthaben stehe keine umsatzsteuerliche Leistung gegenüber. Zwischen diesem Guthaben und den Leistungen der A bestehe kein direkter Zusammenhang. Zwischen den Kunden und A bestünden klare vertragliche Vereinbarungen, die Leistungsinhalt und Höhe des für einzelne Leistungen zu entrichtenden Entgelts genau festlegten. Das ungenutzte Guthaben sei gerade keine tatsächliche Gegenleistung des Kunden für Leistungen der A. Lasse der Kunde Guthaben ungenutzt, erfolge dies unabhängig davon, ob A zuvor irgendeine Leistung an den Kunden erbracht habe. Für die Frage der Leistungsbeziehungen zwischen den Kunden und A seien letztlich die zivilrechtlichen Vereinbarungen maßgeblich. Dazu würden in den AGB die Vertragsbeziehungen zwischen den Kunden und A festgelegt. Darin seien die Leistungen, die A gegen Entgelt erbringe, klar definiert. Die Erreichbarkeit sei für den Kunden dagegen keine Leistung von A gegen Entgelt. Dazu habe A in den AGB mit den Kunden vereinbart, dass der Kunde für die Erreichbarkeit kein Entgelt zu entrichten habe. So heiße es in den AGB, dass im Inland ankommende Telefonate unabhängig von der Höhe des Guthabens bis zum Ablauf der D-Phase hergestellt würden. Entsprechendes gelte für den Empfang nicht entgeltpflichtiger Datendienste. Wäre die Erreichbarkeit als entgeltliche Leistung gewollt gewesen, so hätte A diese Leistung – wie die übrigen entgeltlichen Leistungen auch (z.B. die kostenpflichtige Leistung Erreichbarkeit im Ausland) – nur erbracht, wenn ein ausreichendes Guthaben auf dem Konto des jeweiligen Kunden vorhanden gewesen wäre. 20

Letztlich hätten die Vertragsparteien den Verfall des verbleibenden Guthabens über die AGB auch vereinbart und somit – unabhängig davon ob diese Klausel einer Inhaltskontrolle standhalte – zum Ausdruck gebracht, dass sie dieses Guthaben nicht als Entgelt für die Erreichbarkeit ansehen würden. 21

Auch die bei Aufladung des Guthabens bestehende Leistungsbereitschaft der A sei keine Leistung gegen Entgelt. Eine bloße Bereitschaft zur Leistungserbringung könne keiner 22

eigenständigen Leistung gleichgestellt werden (Hinweis auf BFH-Urteil vom 18.09.2011, V R 36/09, BStBl II 2012,365). Hätten die Parteien diese Bereitschaft zur Leistungserbringung als entgeltliche Leistung gewollt, so hätten sie eine entsprechende Regelung in den AGB getroffen.

Die Zahlungen des Kunden beim Kauf des Prepaid-Guthabens stellten auch keine Vorauszahlung für Zwecke der Umsatzsteuer im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 4 Umsatzsteuergesetz in der Fassung des Streitjahres (UStG) dar. Hierfür sei nach der Rechtsprechung des EuGH erforderlich, dass alle maßgeblichen Elemente des Steuertatbestands, d.h. der künftigen Lieferung oder der künftigen Dienstleistung, bereits bekannt seien. Dies sei im Streitfall nicht gegeben, da im Zeitpunkt des Verkaufs der Guthaben die relevanten Informationen nicht vorhanden gewesen seien. Die Kunden hätten das Guthaben sowohl für entgeltliche Leistungen von A als auch für entgeltliche Leistungen sogenannter Drittanbieter einsetzen und verbrauchen können. Daher sei die Rechtsprechung des BFH hinsichtlich verfallener Flugtickets (Hinweis auf BFH-Urteil vom 18.09.2011, V R 36/09, BStBl II 2012, 365) nicht anwendbar. Dort sei bei Erwerb der Tickets - im Gegensatz zum Streitfall - der Gegenstand der Leistung bereits konkretisiert gewesen. 23

Anders als vom Beklagten weiterhin angenommen, könne das verfallene Guthaben auch kein nachträgliches Entgelt für Leistungen, die der Kunde von A bezogen habe, sein. 24

Das vom Beklagten für seine Auffassung unter anderem herangezogene BFH-Urteil vom 19.07.2007 (V R 11/05, BStBl II 2007, 966) zu Über- oder Doppelzahlungen sei im Streitfall nicht anwendbar. Es liege im Streitfall bereits nicht wie dort ein Motivirrtum hinsichtlich der Zahlung vor; der Kunde habe das Guthaben bewusst für den Bezug der im Leistungsspektrum der A enthaltenen Leistungen gezahlt. Im Streitfall tätige der Kunde die Zahlung, um das Guthaben später für Einzelleistungen von A oder Drittanbietern einzusetzen. Diese Leistungen seien im Zeitpunkt der Zahlung noch nicht genau bestimmt. Jede Leistung, die der Kunde zu erwerben beabsichtige, stelle jeweils bezogen auf den vereinbarten Preis jeweils einen eigenen Rechtsgrund für die Zahlung des Kunden dar. Der Streitfall sei somit nicht mit den Fällen vergleichbar, in welchen der Kunde tatsächlich eine Überzahlung in Bezug auf eine einzige Leistung tätige. Daran ändere sich auch nichts zum Ende der D-Phase. Der Kunde bilde keinen neuen Willen, die bereits zuvor von A bezogenen Leistungen als Rechtsgrund für das Behaltendürfen des ungenutzten Guthabens anzusehen. Belasse der Kunde das ungenutzte Guthaben bei A und fordere es nicht zurück, so geschehe dies entweder, weil er nicht an eine Rückforderung denke, oder weil ihm der damit verbundene Aufwand zu groß sei. Belasse er das Guthaben bei A, geschehe dies jedoch nicht, weil er die bezogenen Leistungen als (nachträglichen) Rechtsgrund betrachte. A solle den Wert des Guthabens eben nicht als Gegenleistung für die bereits von ihr bezogenen Leistungen erhalten. 25

Im Übrigen fehle es am unmittelbaren Zusammenhang zwischen ungenutztem Guthaben und vorher von A bezogenen Leistungen. Die Preise für die einzelnen Leistungen seien vorab bestimmt. Der Kunde wolle nicht bereitwillig einen höheren Preis für eine Leistung, zum Beispiel für eine SMS zahlen, als ursprünglich vertraglich vereinbart. Ungenutztes und vom Kunden nicht zurückgefordertes Guthaben weise folglich keinen unmittelbaren Zusammenhang zu einer bereits erbrachten sonstigen Leistung der A auf. Die Lösung des Beklagten könne auch nicht erklären, warum nur das Entgelt für Leistungen von A und nicht von Drittanbietern nachträglich erhöht werden solle. 26

Anders als vom Beklagten dargestellt, werde das ungenutzte Guthaben am Ende der D-Phase auch nicht monofunktional. Das Guthaben sei bis zum Ende der D-Phase 27

multifunktional einsetzbar gewesen. Soweit der Beklagte davon ausgehe, dass am Ende der D-Phase nur noch A über das Guthaben verfügen könne und dies zur Monofunktionalität führe, lasse sich diese Auffassung nicht mit den vertraglichen Vereinbarungen zwischen A und den Kunden in Einklang bringen. Diese gäben keine Anhaltspunkte dafür her, dass der Kunde mit der Zustimmung zu den AGB einer nachträglichen Erhöhung des Entgelts für die abtelefonierten oder anderweitig genutzten Guthaben zugestimmt habe. Zudem verliere das Guthaben am Ende der D-Phase den Charakter als potentielle Gegenleistung für eine Leistung der A und damit als potentielles Entgelt gänzlich. Das Guthaben sei für den Kunden auch nicht einmal mehr monofunktional einsetzbar. Dass nun A dieses Guthaben einbehalte, führe nicht dazu, dass der fehlende direkte Zusammenhang zwischen Leistungen, die A zuvor erbracht habe, und ungenutztem Guthaben nun nachträglich hergestellt werde.

Der Beklagte bestimme den vermeintlichen Besteuerungszeitraum für die Besteuerung des verfallenen Guthabens auch willkürlich. Er gehe davon aus, dass im Zeitpunkt der Guthabeneinnahme erstmals steuerbare Umsätze vorlägen, also zu einem Zeitpunkt, zu dem A keine Leistungen mehr erbringe. 28

Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus der Entscheidung des BFH zu Münztelefonen (BFH-Beschluss vom 18.01.2007, V B 39/05, BFH/NV 2007, 1200), da der Sachverhalt nicht mit dem Streitfall vergleichbar sei. Dort habe der Kunde bei Einwurf der Münzen gewusst, dass er kein Rückgeld erhalte. Der Geldbetrag, den der Kunde entrichtet habe, sei von vornherein monofunktional, nämlich für ein Telefonat, bestimmt gewesen. Der Kunde sei bereit gewesen, das eingeworfene Geld gerade für dieses Telefonat aufzuwenden. Anders sei es im Streitfall, wo das Guthaben gerade multifunktional verwendet werden könne. 29

Hinzuweisen sei auch noch darauf, dass ungenutzte Prepaid-Guthaben in anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union nicht als Entgelt für eine Leistung der Mobilfunkanbieter angesehen würden. Die unterschiedliche Besteuerung in verschiedenen Mitgliedstaaten führe zu einem Verstoß gegen den Grundsatz der umsatzsteuerlichen Neutralität. 30

Die Klägerin beantragt, 31

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 28.02.2013 den Umsatzsteuerbescheid 2005 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer um ... € vermindert festgesetzt wird, 32

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 33

Der Beklagte beantragt, 34

die Klage abzuweisen, 35

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 36

Der Beklagte habe infolge der BP auf Prepaid-Konten aufgeladene Guthaben, die gemäß den AGB nach Ablauf der D-Phase verfallen seien, der Umsatzsteuer unterworfen. Es werde darauf hingewiesen, dass erworbene Guthaben, die nicht auf ein Prepaid-Konto des Kunden aufgeladen worden seien, nicht in den der Umsatzsteuer unterworfen Beträgen enthalten und damit nicht Streitgegenstand seien. 37

Die verfallenen Guthaben stellten ein Entgelt für die Leistung „Erreichbarkeit“ oder, soweit bis zum Ende der D-Phase andere bisher bepreiste Leistungen der A vorgelegen hätten, eine Erhöhung des Entgelts dar. Die Leistungen unterlägen dem Regelsteuersatz. 38

- In den AGB habe A festgelegt, dass der Kunde mithilfe von Mobilfunkendeinrichtungen im Inland Mobilfunkverbindungen entgegennehmen könne. Somit sei die Erreichbarkeit auch aus Sicht der A eine Leistung. 39
- Nach Ablauf der D-Phase vereinnahme die A das verfallene Guthaben. Dieser in den AGB verankerte Guthabenverfall diene dazu, passive Leistungen (wie Erreichbarkeit, Empfang von SMS) für den Fall zu bepreisen, dass der Kunde sein Guthaben nicht innerhalb eines bestimmten Zeitraumes einsetze. Wirtschaftlich sei ein Zusammenhang zwischen den Leistungen laut AGB und dem Guthabenverfall gegeben. Denn zwischen Mobilfunkkunde und A sei zu Vertragsbeginn und somit vor erstmaligem Leistungsbezug eine verklausulierte Mindestumsatzvereinbarung getroffen worden. Aus Sicht der A habe der Grundgedanke bestanden, insbesondere im Hinblick auf die Rentabilität des Geschäftsmodells, ein gewisses Quantum an Umsätzen entweder durch vom Kunden in Anspruch genommene Mobilfunkleistungen oder in Ermangelung von derartigen Umsätzen durch Einsatz des Prepaid-Guthabens für die so genannten passiven Leistungen zu generieren. 40
- Die Mindestumsatzverpflichtung führe zu steuerbaren und steuerpflichtigen Leistungen, was die folgenden beiden Szenarien belegten: 41
- Im ersten Szenario beginne die D-Phase mit einem Guthaben, das weder zuvor noch danach verwendet werde. Dieses Guthaben verfalle nach den AGB am Ende der D-Phase. 42
- Bei Vertragsschluss sei festgelegt worden, dass die Erreichbarkeit eine Leistung sei. Zusätzlich habe der Kunde anerkannt, dass verbleibendes Guthaben nach der D-Phase verfalle. Diese Klausel sei aufgenommen worden, um einen Mindestumsatz zu erzielen. Bis zum Ende der D-Phase sei die Telekommunikationsleistung „Erreichbarkeit“ unentgeltlich erbracht worden. Diese Unentgeltlichkeit sei jedoch aufgrund der Mindestumsatzverpflichtung aufschiebend bedingt. Im Zeitpunkt der Ausbuchung des kompletten Restguthabens durch A verliere das Guthaben seine multifunktionale Verwendungsmöglichkeit. Die aufschiebend bedingte Wirkung der Mindestumsatzverpflichtung trete nun ein. Die bereits erbrachten passiven Leistungen (Erreichbarkeit) würden nun, in Ermangelung einer anderweitigen Guthabenverwendung, nachträglich mit dem individuellen Guthaben bepreist. Wie bereits bei Vertragsabschluss zwischen A und den Kunden vereinbart, würden die bisher unentgeltlich erbrachten Leistungen nunmehr gegen Entgelt ausgeführt mit der Folge, dass die bisher nicht steuerbare Leistung nunmehr steuerbar und steuerpflichtig sei und dem Regelsteuersatz unterliege. Im Zeitpunkt der Vereinnahmung des verfallenen Guthabens lägen dann erstmals steuerbare und steuerpflichtige Umsätze vor. 43
- Im zweiten Szenario habe der Kunde ein Guthaben von 15 € erworben und in der C-Phase sowohl Leistungen der A als auch Leistungen eines Drittanbieters (Klingelton) in Anspruch genommen. Hierfür habe er jeweils 5 € eingesetzt. Hier habe A in der C-Phase einen Bruttoumsatz i.H.v. 5 € für eigene Telekommunikationsleistungen generiert; die Leistungen des Drittanbieters stellten keinen Umsatz der A dar. Unabhängig von diesen Umsätzen sei die Telekommunikationsleistung „Erreichbarkeit“ bis zum Ablauf der D-Phase unentgeltlich erbracht worden. Die bereits im vorherigen Szenario beschriebene Mindestumsatzverpflichtung führe nun dazu, dass die A für ihre Leistungen ein zusätzliches Entgelt erhalte. Sie habe die Leistung „Erreichbarkeit“ erbracht. Hierfür sei in den AGB kein gesonderter Preis festgelegt, wobei die Nichtbepreisung unter einer aufschiebenden Bedingung gestanden habe. Zudem habe sie Telekommunikationsleistungen (abgehende Telefonate, SMS) erbracht. Für diese Leistungen habe der Kunde das bisher im Leistungsverzeichnis festgelegte Entgelt entrichtet. Beide Leistungen gehörten gemäß den AGB zum Leistungskatalog der A mit der Folge, dass die Mindestumsatzverpflichtung einen 44

konkreten Bezug zu den erbrachten Leistungen habe. Aufgrund der intransparent formulierten Mindestumsatzverpflichtung könne sich diese nur auf das gesamte Leistungsspektrum des Vertrages beziehen; eine konkrete Zuordnung des verfallenen Guthabens auf die Leistungen „Erreichbarkeit“ bzw. „Telefonate/SMS“ sei folglich nicht möglich. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass der Kunde ein Bündel an Mobilfunkleistungen mit der A vereinbart habe, bedürfe es insoweit keiner konkreten Zuordnung, zumal sämtliche Leistungen gegenüber inländischen Kunden im Inland steuerbar und steuerpflichtig seien.

Beide Szenarien zeigten eindeutig, dass den verfallenen Guthaben Leistungen zugrunde lägen mit der Folge, dass die nachträglich vereinnahmten Beträge Entgelt für eine Leistung darstellten. Dem stehe nicht entgegen, dass die Entgeltserhöhung nicht auf die Umsätze der Drittanbieter angewendet werde, denn diese hätten auch nicht an den verfallenen Guthaben partizipiert. 45

Auch wenn man in den verfallenen Guthaben kein Entgelt für eine eigenständige Leistung der A sehe, gehörten diese zum Entgelt für die von ihr erbrachten Leistungen. Dies ergebe sich aus der Rechtsprechung des BFH zu so genannten Überzahlungen oder Doppelzahlungen. Bereits mit seiner Entscheidung vom 13.12.1995 (XI R 16/95) habe der BFH entschieden, dass über den vertraglich vereinbarten Preis hinausgehende Aufwendungen (Mehraufwendungen) des Leistungsempfängers zum Entgelt für eine Leistung gehörten. Diese Annahme habe er unter die Voraussetzung gestellt, dass kein anderer Rechts- oder Anspruchsgrund als dem der Leistung gegeben sei. In dem entschiedenen Fall sei es um eine irrtümliche Doppelzahlung von Kunden eines Versandhandelsunternehmens gegangen, die diese nicht zurückgefordert hätten. Einen anderen Zurechnungsgrund als den der Lieferungsvereinbarung, etwa eine Schenkung der Kunden an das Unternehmen, habe der BFH nicht erkennen können. Diese Rechtsprechung habe der BFH in weiteren Urteilen verfestigt. Die Sachverhaltslage in diesen Fällen sei vergleichbar mit dem hier zu entscheidenden Fall. Die Kunden würden der A faktisch das verfallene Guthaben überlassen. Ein anderer Zurechnungsgrund als die von A erbrachten Leistungen sei jedenfalls nicht erkennbar. 46

Auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 16.02.2016 wird Bezug genommen, insbesondere hinsichtlich der dort thematisierten Möglichkeit eines Zwischenurteils. 47

Entscheidungsgründe 48

I. Das Gericht entscheidet durch Zwischenurteil gemäß § 99 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung (FGO). Nach dieser Vorschrift kann das Gericht durch Zwischenurteil über eine entscheidungserhebliche Sach- oder Rechtsfrage vorab entscheiden, wenn dies sachdienlich ist und nicht der Kläger oder der Beklagte widerspricht. 49

Im Streitfall kann das Gericht anhand der vorliegenden Akten und der Darlegungen der Beteiligten nicht ermitteln, in welcher Höhe im Streitjahr 2005 Umsatzsteuer entstanden ist. Denn das Gericht legt seiner Entscheidung eine andere als von den Beteiligten angenommene Leistungshandlung zugrunde und der von den Beteiligten angenommene Zeitpunkt der Entstehung der Umsatzsteuer weicht von dem nach der Entscheidung des Gerichts maßgeblichen Zeitpunkt ab, so dass periodische Verschiebungen denkbar und wahrscheinlich sind. 50

Da die Klägerin darauf hingewiesen hat, dass auch Aufladungen der Prepaid-Konten im Ausland stattgefunden haben, ist zudem ohne detaillierte Kenntnis dieser Vorgänge eine 51

Ortsbestimmung nach § 3a UStG nicht möglich.

Da diese Fragen - Bemessungsgrundlage bei abweichender Leistung und Aufladungen aus dem Ausland - auch im Rahmen der Betriebsprüfung nicht näher thematisiert wurden und entsprechende nachträgliche Ermittlungen mit hohem Aufwand verbunden sind, ist es sachdienlich, zunächst nur darüber zu entscheiden, ob und wann die A in Zusammenhang mit den Prepaid-Verträgen Leistungen, die zu steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätzen führen können, erbracht hat. 52

Das Gericht hat in der mündlichen Verhandlung auf die Möglichkeit einer Entscheidung durch Zwischenurteil hingewiesen. Die Beteiligten haben nicht widersprochen. 53

II. Die A hat im Streitjahr bereits mit der entgeltlichen Zurverfügungstellung von Guthaben auf den Prepaid-Konten und nicht erst bei der späteren Verwendung dieser Guthaben für Telefonate etc. gegenüber den Erwerbern sonstige Leistungen erbracht. 54

Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und unterliegen gemäß Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG dem Anwendungsbereich der Steuer, wenn zwischen der Leistung und einem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, der sich aus einem zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger bestehenden Rechtsverhältnis ergibt, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die Vergütung den Gegenwert für die Leistung bildet. Leistender ist grundsätzlich derjenige, der im eigenen Namen Lieferungen oder sonstige Leistungen gegenüber einem anderen selbst oder durch einen Beauftragten ausführt. Dies kann regelmäßig den zivilrechtlichen Rechtsbeziehungen entnommen werden (BFH-Urteil vom 12.8.2015, XI R 43/13, BFHE 251, 253, DStR 2015, 2175). 55

1. Soweit die A den Kunden Direktaufladungen auf ihr Prepaid-Konto erlaubt hat, hat sie diesen gegenüber mit der Aufladung eine sonstige Leistung erbracht. 56

a) Die sonstige Leistung besteht in der Einrichtung bzw. Aufrechterhaltung einer Plattform, mit der der Erwerber einen - zeitlich begrenzten - Zugang zum Mobilfunknetz der Klägerin erhält und im Rahmen des Aufladebetrags weitere Leistungen der A oder von Dritten erwerben kann. 57

Die entscheidende Leistungshandlung der A ist die Zurverfügungstellung dieser Plattform für den vertraglich vereinbarten Zeitraum im Zeitpunkt der Aufladung des Guthabens durch den Kunden. Ab diesem Zeitpunkt, der mit jeder Aufladung neu beginnt, hat der Kunde unmittelbar die Möglichkeit des Empfangs von Telefonaten, Nachrichten und Datendiensten. Ab diesem Zeitpunkt kann er Anrufe und die weiteren von der Klägerin eröffneten Möglichkeiten aktiv tätigen. Zwar kommt gem. B den AGB das Vertragsverhältnis mit der A bereits durch Angebot und Annahme und insbesondere die erstmalige Aktivierung der A Karte zustande. Die dem Kunden durch das Vertragsverhältnis ermöglichten Leistungen (AGB) stehen aber unter der Bedingung, dass ausreichend Guthaben vorhanden ist (AGB) bzw. noch eine sog. C-Phase (AGB), zumindest aber noch eine sog. D-Phase (AGB), die allerdings nur zur Nutzung verminderter vertraglicher Leistungen berechtigt, läuft. Zur Generierung von Guthaben bedarf es der Aufladung des Kontos. 58

Der zur Annahme einer Leistungsbeziehung notwendige unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und der Gegenleistung besteht also bei Aufladung eines Guthabens. 59

60

b) Der Kunde wendet seine Gegenleistung hingegen nicht dafür auf, um später jeweils eine einzelne weitere Leistung zu beziehen. Über die einzelnen Dienstleistungen der A oder von Drittanbietern soll sich der Kunde nach dem Vertragsmodell gerade keine Gedanken mehr machen müssen, weil er durch die Aktivierung des Guthabens im Rahmen dieses Guthabens und des vereinbarten Zeitraums die vertraglich festgelegten Möglichkeiten unbeschränkt abrufen kann. Für den Kunden ist bei dem gewählten Vertragsmodell nur entscheidend, ob sein Guthaben und der verbleibende Nutzungszeitraum für seine Bedürfnisse noch ausreichend ist oder durch Neuaufladung erneuert bzw. verlängert werden muss. Hierfür erbringt er durch Einzahlung des Betrags von ... € (AGB) seine Gegenleistung. Und diese Gegenleistung erhält A, weil sie dem Kunden die genannten Möglichkeiten unmittelbar mit der Einzahlung der Gegenleistung zur Verfügung stellt. Aus diesem Grunde stellt die Einzahlung auf dem Prepaid-Konten entgegen der Auffassung der Klägerin auch keinen umsatzsteuerlich unbeachtlichen bloßen Zahlungsmitteltausch dar. Denn bereits mit der Einzahlung wird nach den vorstehenden Ausführungen die Leistung der A, wie z.B. die telefonische Erreichbarkeit und der Empfang von Daten, unmittelbar erbracht.

c) Auch aus Sicht der A und aufgrund der von ihr durch die Vorformulierung der AGB gestalteten Vertragsbeziehungen ist der entscheidende Zeitpunkt für ihre Leistung die Aufladung des Guthabenbetrags durch den Kunden. Unmittelbar ab diesem Zeitpunkt ist sie gegenüber dem Kunden verpflichtet, die mit ihm vereinbarten Nutzungsmöglichkeiten (AGB) zu eröffnen. Wie der Kunde innerhalb seiner durch Aufladung eröffneten Möglichkeiten die Prepaid-Plattform nutzt, ist alleine vom Kunden abhängig und von der A nicht mehr beeinflussbar. 61

d) Aufgrund der damit abweichend von den Beteiligten zu bestimmenden Leistungshandlung ändert sich - bei angenommener Steuerbarkeit und Steuerpflicht im Inland - auch der Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 a) Satz 1 UStG). Maßgeblich für dessen Bestimmung ist der Zeitpunkt der Aufladung des Guthabens auf dem Prepaid-Konto. 62

2. Abweichend hiervon bestimmt sich der Besteuerungszeitpunkt allerdings, wenn die Aufladung nicht durch eine über die A unmittelbar veranlasste Direktaufladung (AGB) oder „...“ (AGB), sondern über den Erwerb einer Guthabekarte erfolgt. In diesem Fall ist der Aktivierung des Guthabens auf dem Prepaid-Konto noch ein gesonderter Erwerbsvorgang vorgeschaltet. Dieser geht der Aktivierung des Guthabens eine mehr oder weniger lange Zeit voraus. Die erworbene Guthabekarte wirkt hier als Gutschein. 63

a) Zu welchem Zeitpunkt bei dem Erwerb eines Gutscheins die umsatzsteuerliche Leistung zu besteuern ist, wird in Rechtsprechung und Literatur nicht einheitlich beantwortet. Überwiegend wird danach unterschieden, ob der Gutschein für den Bezug verschiedener Leistungen (multifunktionaler Gutschein oder Mehrzweckgutschein) oder nur für eine bestimmte Leistung (monofunktionaler Gutschein oder Einzweckgutschein) nutzbar ist. Bei multifunktionalen Gutscheinen sieht die überwiegende Auffassung anders als bei monofunktionalen Gutscheinen nicht den Zeitpunkt des Erwerbs, sondern den Zeitpunkt der Einlösung als maßgeblich für die Entstehung des Umsatzsteueranspruchs an (vgl. Stadie in Stadie, UStG, 3. Auflage, § 1 Rz. 28; Tehler in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 1 Rz. 77.10; vgl. die Zusammenstellung bei Korn in Bunjes, UStG, 14. Auflage, § 2 Rz. 74 ff.; im Ergebnis auch: BFH-Urteile vom 8.9.2011, V R 42/10, BFHE 235, 492, DStR 2012, 74 und vom 15.9.2011, V R 36/09, BFHE 235, 507, DStR 2011, 2392; BMF-Schreiben vom 3.12.2001, BStBl I 2001, 1010 und vom 24.9.2012, BStBl I 2012, 947; s.a. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Behandlung von Gutscheinen, BR-Drucksache 276/12 64

v. 10.5.2012).

Bei monofunktionalen Gutscheinen wird nach den vorzitierten Auffassungen der maßgebliche Zeitpunkt auf den entgeltlichen Erwerb des Gutscheins vorverlagert. 65

Der EuGH differenziert im Urteil vom 29.7.2010 (Rs. C-40/09 - Astra Zeneca UK - Slg 2010, I-7505, DStR 2010, 1623) nicht zwischen multi- und monofunktionalen Gutscheinen und sieht in der Aushändigung eines Gutscheins gegen Entgelt eine eigenständige Dienstleistung i.S.v. Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG. 66

b) Im Streitfall ist die erworbene Guthabekarte monofunktional. Mit ihr kann durch Aktivierung auf dem Prepaid-Konto nur die unter 1. a) näher bezeichnete Leistung der A in Anspruch genommen werden. 67

c) Der Senat schließt sich den genannten Auffassungen - die hinsichtlich des Zeitpunkts der Steuerentstehung zu einem übereinstimmenden Ergebnis kommen - an. Im Zeitpunkt des Erwerbs der Guthabekarte ist im Streitfall zumindest eine Anzahlungsbesteuerung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 a) Satz 4 UStG, Art. 10 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG vorzunehmen. Denn zu diesem Zeitpunkt waren alle maßgeblichen Elemente des Steuertatbestands, insbesondere die Dienstleistung in Form der bei Aktivierung des Guthabens von der A zur Verfügung gestellten Prepaid-Plattform bereits genau bestimmt (vgl. BFH-Urteile vom 8.9.2011, V R 42/10, BFHE 235, 492, DStR 2012, 74 und vom 15.9.2011, V R 36/09, BFHE 235, 507, DStR 2011, 149). 68

3. Der für die Entstehung der Umsatzsteuer maßgebliche Zeitpunkt für die unter 1 a) näher bezeichnete sonstige Leistung der A ist bei unmittelbar auf das Prepaid-Konto aufgeladenen Guthaben der Aktivierungszeitpunkt und bei Erwerb von Guthabekarten zur späteren Aktivierung der Erwerbszeitpunkt. 69

Die bisher von den Beteiligten vorgenommene Bestimmung der Leistung und der Steuerentstehung, nämlich bei Ausführung von Telefonaten etc. und zusätzlich - wie vom Beklagten vertreten - bei Ausbuchung verfallener Guthaben ist daher zu korrigieren. 70

Zu welcher geänderten Bemessungsgrundlage dies im Streitjahr führt und inwieweit wegen ggf. teilweise im Ausland erfolgter Guthabenaufladung die vorgenannten sonstigen Leistungen nach der noch zu treffenden Ortsbestimmung im Inland steuerbar sind, ist nicht Gegenstand dieses Zwischenurteils. 71

III. Die Revision wird zugelassen, da die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). Die Kostenentscheidung bleibt dem Hauptsacheverfahren vorbehalten. 72