

Urteil vom 16. Oktober 2013, XI R 39/12

Zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der Abgabe von "Gratis-Handys" durch einen Vermittler von Mobilfunkverträgen - Getrennte Beurteilung von Leistungen verschiedener Unternehmer auch bei identischem Leistungsempfänger

BFH XI. Senat

UStG § 3 Abs 1b S 1 Nr 3, UStG § 10 Abs 1 S 2, UStG § 10 Abs 1 S 3, UStG § 14 Abs 2 S 2, UStG § 14c, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, EWGRL 388/77 Art 5 Abs 6, EWGRL 388/77 Art 11 Teil A Abs 1 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 16, EGRL 112/2006 Art 73, FGO § 118 Abs 2, UStG VZ 2006, UStG VZ 2007, UStG § 1 Abs 1 Nr 1 S 1, EGRL 112/2006 Art 203, EWGRL 388/77 Art 21 Abs 1 Buchst d

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg, 25. September 2012, Az: 1 K 218/11

Leitsätze

1. Liefert ein Vermittler von Mobilfunkverträgen den Kunden bei Abschluss eines Mobilfunkvertrages "kostenlos" Mobilfunktelefone oder sonstige Elektronikartikel, ist der von dem Mobilfunkanbieter an den Vermittler hierfür gezahlte Aufschlag auf die Vermittlungsprovision (Gerätebonus) Entgelt eines Dritten i.S. des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG für die Lieferung des Vermittlers an den Kunden.
2. In diesem Fall liegt keine umsatzsteuerbare unentgeltliche Wertabgabe i.S. des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG des Vermittlers von Mobilfunkverträgen an den Kunden vor.
3. Nimmt der Vermittler Gutschriften der Mobilfunkanbieter, in denen auch für den Gerätebonus Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen worden ist, widerspruchslos entgegen, kommt insoweit eine Steuerschuld des Vermittlers wegen unrichtigen Steuerausweises in Betracht.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, vermittelte in den Jahren 2006 und 2007 (Streitjahre) Mobilfunkverträge zwischen Kunden und verschiedenen Mobilfunkanbietern. Sie bot auf ihrer Internetseite Mobilfunkverträge an, bei denen sie den von ihr vermittelten Kunden bei Abschluss eines Mobilfunkvertrages ein Mobilfunktelefon (Handy) und andere Elektronikartikel ohne Berechnung zur Verfügung stellte; allerdings mussten die Kunden dafür höhere Gebühren an den Mobilfunkanbieter zahlen.
- 2 Der Kunde konnte bei den Mobilfunkverträgen zwischen Tarifen mit oder ohne Handy wählen. Bei den Tarifen mit Handy offerierte die Klägerin den Kunden, bei Vertragsabschluss ein Handy für 0 € oder --nicht streitgegenständlich-- gegen Zuzahlung ein höherwertiges Handy zu liefern. Entschied sich der Kunde für einen Zweijahresvertrag mit Handy, musste er an den Mobilfunkanbieter dafür eine um 5 bis 10 € erhöhte Monatsgebühr bezahlen. Die Gebührenerhöhung war unabhängig davon, ob der Kunde ein Handy ohne Berechnung oder gegen Zuzahlung bestellte. Entschied er sich für ein "kostenloses" Handy, bekam er das ausgewählte Handy von der Klägerin für 0 € übersandt. Soweit der Kunde sich für ein höherwertiges Handy entschied, leistete er an die Klägerin die vereinbarte Zuzahlung, wofür die Klägerin Umsatzsteuer abführte.
- 3 Um Kunden für einen teureren Mobilfunkvertrag mit Handy zu werben, machte die Klägerin auch zusammengefasste Angebote (sog. Bundle-Angebote) für 0 €, bei denen die Kunden bei Abschluss eines Mobilfunkvertrages neben einem Handy noch andere Elektronikartikel wie Navigationsgeräte oder MP3-Player auswählen konnten. Die Abgabe der zusätzlichen Elektronikartikel war davon abhängig, dass der Kunde einen Mobilfunkvertrag mit Handy abschloss.

- 4 Die Klägerin erhielt nach Vermittlung der Mobilfunkverträge von den Mobilfunkanbietern Zahlungen, für die sie Umsatzsteuer abführte. Die Höhe der von den Mobilfunkanbietern an die Klägerin geleisteten Zahlungen war davon abhängig, ob der Kunde einen Tarif mit oder ohne Handy gewählt hatte. Schloss der Kunde einen Vertrag über einen Tarif mit Handy --unabhängig davon, ob das Handy von der Klägerin kostenlos oder gegen Zuzahlung abgegeben wurde-- ab, zahlte der jeweilige Mobilfunkanbieter an die Klägerin zusätzlich zu der "Provision" einen weiteren Betrag --als "Gerätebonus", "Hardware-Subvention", "Fremdhardwareunterstützung" oder "Fremd-Hardware Werbungskostenzuschuss" bezeichnet-- (im Folgenden: "Gerätebonus"). Die Auszahlung des Gerätebonus bei der Vermittlung eines Mobilfunkvertrages mit Handy war nach den Provisionsvereinbarungen mit den Mobilfunkanbietern davon abhängig, dass die Klägerin dem Anbieter die individuelle Seriennummer (IMEI - International Mobile Station Equipment Identity) des an den Kunden gelieferten Handys mitteilte.
- 5 Die Handys und die sonstigen Elektronikartikel hatte die Klägerin im eigenen Namen erworben und insoweit den Vorsteuerabzug geltend gemacht.
- 6 Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung vertrat der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, dass es sich bei der Abgabe der von der Klägerin an die Kunden für 0 € abgegebenen Handys und sonstigen Elektronikartikel um unentgeltliche Wertabgaben nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) handele, die wie folgt der Umsatzsteuer zu unterwerfen seien:

Jahr	2006 (16 %)	2007 (19 %)
Einkaufspreis Handys	... €	... €
Einkaufspreis sonstige Zugaben	... €	... €
Bemessungsgrundlage	... €	... €
Umsatzsteuer	... €	... €

- 8 Die Einsprüche gegen die entsprechend geänderten Umsatzsteuerbescheide für 2006 und 2007 vom 10. August 2009 --die aus hier nicht streitigen Gründen am 4. Februar 2010 nochmals geändert wurden-- blieben erfolglos.
- 9 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt und setzte die Umsatzsteuer für 2006 um ... € und für 2007 um ... € herab. Es führte zur Begründung im Wesentlichen aus, im Streitfall lägen keine nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG steuerbaren unentgeltlichen Zuwendungen vor, sondern --aufgrund der erhöhten Provisionen der Mobilfunkanbieter an die Klägerin-- entgeltliche Lieferungen der Klägerin an die Kunden. Die von den Mobilfunkanbietern an die Klägerin gezahlten erhöhten Provisionen bei Vermittlung von Mobilfunkverträgen mit Handy stellten Entgelte von Dritten i.S. von § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG dar.
- 10 Im Streitfall stünden die erhöhten Provisionszahlungen der Mobilfunkanbieter (Dritter) im unmittelbaren Zusammenhang mit der Lieferung der Handys und der elektronischen Zusatzartikel durch die Klägerin (Unternehmerin) an die Kunden (Leistungsempfänger). Das ergebe sich aus der in den Provisionsvereinbarungen vertraglich vereinbarten Verknüpfung der erhöhten Provision mit der Abgabe eines durch die IMEI-Nummer konkretisierten Handys und zeige sich auch an der Kalkulationsgrundlage der Klägerin.
- 11 Die Klägerin schulde die streitige Umsatzsteuer auch nicht nach § 14c UStG. Soweit sie für die Handylieferung in ihren Rechnungen an die Kunden das Drittentgelt des jeweiligen Mobilfunkanbieters nicht ausgewiesen habe, habe sie weder einen höheren als den gesetzlichen Steuerbetrag (§ 14c Abs. 1 UStG) noch unberechtigt einen Steuerbetrag ausgewiesen (§ 14c Abs. 2 UStG). Soweit über ihre Provisionen durch Gutschrift (§ 14 Abs. 2 Satz 2 UStG) der Mobilfunkanbieter abgerechnet worden sei, liege ebenfalls kein unrichtiger oder unberechtigter Steuerausweis nach § 14c UStG vor. Die in den Gutschriften ausgewiesenen Steuerbeträge beruhten auf den zwischen der Klägerin und den Mobilfunkanbietern vereinbarten Entgelten für die Vermittlung von Verträgen mit oder ohne Handygestellung. Sie habe hierfür Umsatzsteuer abgeführt, ohne dass eine Gefährdung des Steueraufkommens ersichtlich sei.
- 12 Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 241 veröffentlicht.
- 13 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung von § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG und § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG. Es führt

zur Begründung im Wesentlichen aus, das FG habe den Begriff des Entgelts verkannt. Die Handyabgaben seien unentgeltlich erfolgt, was zum Ansatz einer Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG führe.

- 14 Die erhöhten Provisionszahlungen durch die Mobilfunkanbieter an die Klägerin bei Vermittlung von Mobilfunkverträgen mit Handy stellten kein Entgelt eines Dritten nach § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG dar. Durch den Umstand, dass diese Zahlungen an die Klägerin von der Mitteilung der IMEI-Nummer des abgegebenen Handys an den jeweiligen Mobilfunkanbieter abhängig gewesen seien, ergebe sich kein unmittelbarer, sondern allenfalls ein für die Annahme von Drittentgelt nicht ausreichender mittelbarer Zusammenhang zwischen der Provisionserhöhung des Netzbetreibers und der kostenfreien Abgabe eines Mobilfunkgeräts.
- 15 Dass die Gewährung der erhöhten Provisionen an die Lieferung bestimmter Handys anknüpfe, bedeute insbesondere nicht, dass die Provisionserhöhung für diese Lieferungen als zusätzliches Entgelt vorgesehen gewesen sei. Es handele sich vielmehr lediglich um eine technische Anknüpfung zur Absicherung der Mobilfunkanbieter gegenüber der Klägerin, damit die Netzbetreiber zu Recht höhere Provisionen gezahlt hätten, sowie gegenüber den Kunden, damit diesen zu Recht höhere monatliche Grundgebühren in Rechnung gestellt worden seien. Derartige technische oder wirtschaftliche Verknüpfungen führten allein nicht dazu, die Zahlung zum zusätzlichen Entgelt für die Lieferung von Handys an Endkunden zu machen. Daraus könne insbesondere die für die Anwendung des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG erforderliche überwiegende Begünstigung der Abnehmer der Handylieferungen (Entgeltübernahme zu deren Gunsten) und damit ein preisauffüllender Charakter der Provisionserhöhungen nicht abgeleitet werden.
- 16 Es sei zu beachten, dass die von den Mobilfunkanbietern im Falle einer kostenlosen Handyabgabe entrichteten höheren Provisionen durch die höheren monatlichen Gebühreuzahlungen der Kunden an diese kompensiert bzw. in der Summe übertroffen worden seien. Die Klägerin habe den Netzbetreibern bei Vermittlung von Mobilfunkverträgen mit Handy daher mehr Umsatz vermittelt und dieser zusätzliche Umsatz sei durch die höhere Provision abgegolten worden. Die jeweiligen Mobilfunkanbieter hätten sich von der höheren Provisionszahlung eigene wirtschaftliche Vorteile in Form höherer Mobilfunktarife versprochen. Deren Interesse habe mithin nicht --wie aber für die Annahme eines Entgelts von dritter Seite i.S. von § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG erforderlich-- vornehmlich darin bestanden, die Leistung der Klägerin an die Kunden zu fördern bzw. sicherzustellen.
- 17 Im Streitfall komme hinzu, dass zwischen der Klägerin und den jeweiligen Mobilfunkanbietern durch die abgeschlossenen Vermarktungs- bzw. Vermittlungsverträge ein unmittelbarer, bereits gegen das Vorliegen eines Entgelts von dritter Seite sprechender Leistungsaustausch vorgelegen habe. Es habe sich bei der erhöhten Provisionszahlung durch die Netzbetreiber daher lediglich um ein weiteres Entgelt für die Vermittlung des Endkunden durch die Klägerin gehandelt.
- 18 Das FG habe zu Unrecht die Anwendung des § 14c Abs. 2 UStG abgelehnt. Den Drittentgeltcharakter der erhöhten Provisionen unterstellt, sei in den jeweiligen Gutschriften bezüglich der abgegebenen Handys der falsche Leistungsempfänger (der Mobilfunkanbieter anstelle des Endkunden) angegeben worden. Die Klägerin schulde als Empfängerin der Gutschriften die Umsatzsteuer, die in den Gutschriften gesondert ausgewiesen worden sei.
- 19 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 20 Die Klägerin beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 21 Sie tritt dem Vorbringen des FA entgegen.

Entscheidungsgründe

II.

- 22 Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache ist zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 23 Zwar ist die Würdigung des FG revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, im Streitfall lägen keine nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG steuerbaren unentgeltlichen Zuwendungen der Klägerin vor, sondern --aufgrund der über die

reine Vermittlungsprovision hinaus geleisteten Zahlungen (Geräteboni) der Mobilfunkanbieter an die Klägerin-- nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG steuerbare entgeltliche Lieferungen der Klägerin an die Kunden.

- 24** Die Revision des FA hat aber gleichwohl --mit dem Ergebnis der Zurückverweisung der Sache-- Erfolg, weil die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen nicht seine rechtliche Beurteilung tragen, es liege kein unrichtiger oder unberechtigter Steuerausweis nach § 14c UStG vor, soweit über die Provisionen der Klägerin durch Gutschrift der Mobilfunkanbieter abgerechnet worden sei.
- 25** 1. Nach § 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.
- 26** Nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG wird einer Lieferung gegen Entgelt jede andere unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens, gleichgestellt. Voraussetzung ist, dass der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG).
- 27** 2. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG entspricht Art. 5 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) bzw. Art. 16 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL-- (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14. Mai 2008 XI R 60/07, BFHE 221, 512, BStBl II 2008, 721, unter II.1.; vom 12. Dezember 2012 XI R 36/10, BFHE 239, 534, BStBl II 2013, 412, Rz 29).
- 28** Durch Art. 5 Abs. 6 Satz 1 der Richtlinie 77/388/EWG (bzw. Art. 16 Satz 1 MwStSystRL) wird einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf, für den Bedarf seines Personals oder als unentgeltliche Zuwendung oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben. Jedoch fallen Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und für Warenmuster zu Zwecken des Unternehmens nicht darunter (Art. 5 Abs. 6 Satz 2 der Richtlinie 77/388/EWG bzw. Art. 16 Satz 2 MwStSystRL).
- 29** Nach dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vom 27. April 1999 C-48/97 --Kuwait Petroleum-- (Slg. 1999, I-2323, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 1999, 278) können selbst Entnahmen, die für Zwecke des Unternehmens erfolgen, als unentgeltliche Zuwendung steuerbar sein. Dies gilt nach diesem Urteil z.B. für die ohne weitere Zuzahlung erfolgende Lieferung von Gegenständen aufgrund von Gutscheinen, die dem Abnehmer von Treibstoff ausgehändigt werden.
- 30** 3. Eine Zuwendung i.S. des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG (vgl. dazu BFH-Urteile in BFHE 221, 512, BStBl II 2008, 721, unter II.1.; in BFHE 239, 534, BStBl II 2013, 412, Rz 33 ff.) ist nicht unentgeltlich, wenn sie gegen Entgelt erfolgt.
- 31** a) Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG). Zum Entgelt gehört auch, was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmer für die Leistung gewährt (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG).
- 32** Eine Zahlung/Aufwendung ist grundsätzlich (nur) dann Entgelt/ Gegenleistung für eine bestimmte Leistung, wenn sie "für die Leistung" bzw. "für diese Umsätze" gewährt wird bzw. der Leistende sie hierfür erhält. Entscheidend ist nach der Rechtsprechung des EuGH und des BFH, dass zwischen Leistung und Gegenleistung ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, der sich regelmäßig aus dem "Rechtsverhältnis", d.h. den vertraglichen Beziehungen zwischen Leistendem und Leistungsempfänger ergibt (vgl. EuGH-Urteile vom 25. Mai 1993 C-18/92 --Bally--, Slg. 1993, I-2871, Der Betrieb --DB-- 1994, 25; vom 3. März 1994 C-16/93 --Tolsma--, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 1994, 357, Neue Juristische Wochenschrift 1994, 1941, Rz 14; vom 24. Oktober 1996 C-317/94 --Elida Gibbs--, Slg. 1996, I-5339, HFR 1997, 111; vom 15. Mai 2001 C-34/99 --Primback Ltd.--, Slg. 2001, I-3833, UR 2001, 308; z.B. BFH-Urteile vom 19. Oktober 2001 V R 48/00, BFHE 196, 376, BStBl II 2003, 210, unter II.3.c; in BFHE 239, 534, BStBl II 2013, 412, Rz 37).
- 33** b) Diese Grundsätze gelten sinngemäß auch für die Beurteilung der Frage, ob die Zahlung eines Dritten für eine bestimmte Leistung des Leistenden gewährt wird bzw. ob der Leistende die Zahlung für diese Leistung erhält, denn die Entrichtung der Gegenleistung für Lieferungen oder sonstige Leistungen kann auch durch einen "anderen als den Leistungsempfänger" (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG) bzw. durch einen "Dritten" (Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der

Richtlinie 77/388/EWG bzw. Art. 73 MwStStRL) erfolgen, d.h. durch einen nicht mit dem Leistungsempfänger identischen Zahlenden (vgl. EuGH-Urteil --Bally-- in Slg. 1993, I-2871, DB 1994, 25, Rz 17; BFH-Urteil in BFHE 196, 376, BStBl II 2003, 210, unter II.3.c).

- 34** Maßgebend ist, dass der Dritte für die Leistung des Unternehmers an den Leistungsempfänger zahlt und der Unternehmer die Zahlung hierfür erhält, so dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Drittzahlung besteht. Ob die Zahlung des Dritten zugleich Teil eines anderen Geschäftsvorganges ist, ist unerheblich (vgl. BFH-Urteil in BFHE 196, 376, BStBl II 2003, 210, unter II.3.c). Bei der Zahlung des Dritten darf es sich aber nicht um ein Entgelt für eine an ihn erbrachte Leistung handeln (vgl. BFH-Urteil vom 22. Juli 2010 V R 14/09, BFHE 231, 273, BStBl II 2012, 428, Rz 26).
- 35** 4. Nach Maßgabe dieser Grundsätze ist die Würdigung des FG, dass die Abgabe der von der Klägerin für 0 € an die Kunden gelieferten Handys oder sonstigen Elektronikartikel keine nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG steuerbaren unentgeltlichen Zuwendungen darstellen, sondern aufgrund der Zahlungen der Geräteboni der Mobilfunkanbieter an die Klägerin den Kunden gegen Entgelt von dritter Seite i.S. des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG überlassen worden sind, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 36** a) Das FG hat die im Streitfall vorliegenden Leistungsbeziehungen zutreffend beurteilt. Die Klägerin hat die Handys und sonstigen Elektronikartikel nicht an die Mobilfunkanbieter, sondern (unmittelbar) an die Kunden geliefert.
- 37** Obwohl die Klägerin die Handys und sonstigen Elektronikartikel unmittelbar den Kunden ausgehändigt hat, käme umsatzsteuerrechtlich zwar auch eine Lieferung der Klägerin an den jeweiligen Mobilfunkanbieter und des Weiteren eine Lieferung des Mobilfunkanbieters an den Kunden in Betracht. Hierfür könnte sprechen, dass der Mobilfunkanbieter gegen den Kunden (nur) bei Überlassung eines Handys einen Anspruch auf eine höhere Monatsgebühr (5 oder 10 € mehr) hat.
- 38** Diese Sichtweise scheidet im Streitfall aber aus. Denn --soweit ersichtlich-- schuldete nach den abgeschlossenen Verträgen der Mobilfunkanbieter dem Kunden (lediglich) den Zugang zu seinem Mobilfunknetz, nicht aber die Lieferung eines Handys oder sonstiger Elektronikartikel. Auch enthielten die (im eigenen Namen erteilten) Rechnungen der Klägerin an die Kunden keinen Hinweis darauf, dass es sich bei der Abgabe des Handys oder sonstiger Elektronikartikel nicht um eine eigene Leistung (der Klägerin) handelte. Schließlich erfolgte in den Fällen, in denen sich der Kunde für ein höherwertiges Handy entschied, die vereinbarte Zuzahlung an die Klägerin (als Leistende).
- 39** b) Das FG ist ferner zutreffend davon ausgegangen, dass die Abgabe der Handys und sonstigen Elektronikartikel durch die Klägerin keine unselbständige Nebenleistung zu der vom Mobilfunkanbieter an die Kunden bewirkten Leistung (Einräumung des Zugangs zur Netznutzung) war.
- 40** Denn umsatzsteuerrechtlich sind Leistungen verschiedener Unternehmer --wie hier-- auch dann jeweils für sich zu beurteilen, wenn sie gegenüber demselben Leistungsempfänger erbracht werden (vgl. BFH-Urteile vom 7. Februar 1991 V R 53/85, BFHE 164, 482, BStBl II 1991, 737; vom 10. September 1992 V R 99/88, BFHE 169, 255, BStBl II 1993, 316; BFH-Beschluss vom 18. April 2007 V B 157/05, BFH/NV 2007, 1544).
- 41** c) Das FG hat auch rechtsfehlerfrei angenommen, dass die Zuwendung der durch die Klägerin an die Kunden abgegebenen Gegenstände aufgrund der entsprechenden Zahlungen der Mobilfunkanbieter an die Klägerin nicht unentgeltlich erfolgt ist. Entgegen der Ansicht des FA ist der von dem Mobilfunkanbieter an die Klägerin gezahlte Gerätebonus (vom FG als "erhöhte Provision" bezeichnet) für die von ihr an den Kunden erfolgte Handylieferung im Streitfall nach § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG Entgelt eines Dritten (gl.A. Pickelmann, Mehrwertsteuerrecht --MwStR-- 2013, 352, 353).
- 42** aa) Das FG hat nach § 118 Abs. 2 FGO bindend festgestellt, dass die Höhe der von den Mobilfunkanbietern an die Klägerin bezahlten Provisionen davon abhängig war, ob der Kunde einen Tarif mit oder ohne Handy gewählt hatte. Bei den Tarifen mit Handy zahlte der Anbieter an sie eine "höhere Provision", unabhängig davon, ob das Handy von ihr "kostenlos" oder gegen Zuzahlung abgegeben wurde. Die Auszahlung der "erhöhten Provision" bei der Vermittlung eines Mobilfunkvertrages mit Handy war nach den Vertriebsvereinbarungen mit den Mobilfunkanbietern davon abhängig, dass sie dem Anbieter die individuelle Seriennummer (IMEI) des an den Kunden gelieferten Handys mitteilte.
- 43** bb) Das FG hat dies --entgegen der Ansicht des FA unter Auseinandersetzung und Berücksichtigung der sachlichen

Gegebenheiten des Streitfalls-- dahin gewürdigt, dass die "erhöhten Provisionszahlungen" der Mobilfunkanbieter (in Gestalt der Geräteboni) im unmittelbaren Zusammenhang mit der Handylieferung der Klägerin an die Kunden standen. Der unmittelbare Zusammenhang ergebe sich aus der in den Provisionsvereinbarungen vertraglich vereinbarten Verknüpfung der "erhöhten Provision" mit der Abgabe eines durch die IMEI-Nummer konkretisierten Handys. Der Mobilfunkanbieter (Dritter) zahle für die Lieferung der Klägerin (Unternehmer) an die Kunden (Leistungsempfänger). Sie erhalte die Zahlung für die Lieferung des Handys und der ggf. mitgelieferten elektronischen Zusatzartikel. Dies zeige auch die unter Vorlage der Provisionsvereinbarungen dargelegte Kalkulationsgrundlage, wie die Klägerin für die von den Mobilfunkanbietern vorgegebenen Tarife ihre Vertragsangebote zusammengestellt habe. Soweit der Einkaufspreis eines Handys durch die Hardware-Vergütung des Mobilfunkanbieters gedeckt gewesen sei, sei ein Handy für 0 € angeboten worden. Bei über der Hardware-Vergütung liegenden Einkaufspreisen hätten die Kunden eine Zuzahlung leisten müssen. Welche Handys von der Klägerin für 0 € angeboten worden seien, sei daher von der mit dem Mobilfunkanbieter getroffenen Provisionsvereinbarung abhängig gewesen.

- 44** cc) Diese --verfahrensfehlerfrei zustande gekommene und nicht durch Denkfehler oder die Verletzung von Erfahrungssätzen beeinflusste-- Würdigung ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 45** Wenn das FA hingegen meint, es läge kein unmittelbarer, sondern allenfalls ein für die Annahme von Drittentgelt nicht ausreichender mittelbarer Zusammenhang zwischen der Provisionserhöhung des Netzbetreibers und der kostenfreien Abgabe eines Mobilfunkgeräts vor und die Klägerin habe den Netzbetreibern bei Vermittlung von Mobilfunkverträgen mit Handy durch die höheren monatlichen Gebühreneinzahlungen mehr Umsatz vermittelt und dieser zusätzliche Umsatz sei durch die höheren Provisionen abgegolten worden, setzt es lediglich seine Würdigung an die Stelle der vertretbaren Würdigung des FG.
- 46** dd) Ebenfalls revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist --entgegen der Ansicht des FA-- die Auffassung der Vorinstanz, dass die von den Mobilfunkanbietern an die Klägerin geleistete (Basis)-Provision für die Kundenvermittlung der Annahme von Drittentgelt bei der "erhöhten Provision" nicht entgegensteht (vgl. auch FG Saarland, Beschluss vom 30. August 2012 1 V 1116/12, EFG 2012, 2163).
- 47** Bei der Zahlung des Mobilfunkanbieters ist zwischen der Vermittlungsprovision für den Vertragsabschluss und dem Gerätebonus für die Abgabe der Handys und der sonstigen Elektronikartikel zu unterscheiden, da die Zahlungen --wie dargelegt-- für jeweils selbständige, getrennte Leistungen gewährt wurden.
- 48** ee) Der Gerätebonus hatte demnach nicht die Funktion eines Zuschusses zur allgemeinen Förderung der Klägerin, sondern ersetzte den mit der IMEI-Nummer dokumentierten und bei ihr für die Abgabe der Handys und der sonstigen Elektronikartikel an den Kunden angefallenen Aufwand. Die Zahlung des Mobilfunkanbieters (Dritten) wurde vielmehr für die Lieferung der Geräte durch die Klägerin (Unternehmer) an den Kunden (Leistungsempfänger) gewährt. Die Klägerin gab die Geräte nur deshalb unberechnet an die Kunden weiter, weil sie dafür eine "erhöhte Provision" in Gestalt eines Gerätebonus vom Mobilfunkanbieter erhielt. Damit bestand der für die Anwendung des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG --wie dargelegt-- erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Drittzahlung, auch wenn sich die Mobilfunkanbieter von der Zahlung der Geräteboni eigene wirtschaftliche Vorteile in Form höherer Mobilfunktarife versprochen haben sollten (gl.A. FG Saarland, Beschluss in EFG 2012, 2163).
- 49** Dieser Drittentgeltcharakter des Gerätebonus entfällt im Streitfall --wie das FG zutreffend erkannt hat-- nicht dadurch, dass er nicht an den jeweiligen Einkaufspreis der von der Klägerin abgegebenen Geräte gekoppelt war, sondern von den Mobilfunkanbietern pauschal gewährt wurde. Denn der Gerätebonus diene dazu, den in den Provisionsvereinbarungen zwischen den Mobilfunkanbietern und der Klägerin vertraglich geregelten pauschalierten Aufwand für ihre Gerätee Lieferung an den Kunden zu vergüten.
- 50** ff) Eine abweichende rechtliche Beurteilung ergibt sich entgegen der Auffassung des FA nicht daraus, dass § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG in der Regel nur dann anwendbar ist, wenn ein unmittelbarer Leistungsaustausch zwischen dem Leistenden und dem Zahlenden zu verneinen ist (vgl. BFH-Urteil vom 20. Februar 1992 V R 107/87, BFHE 167, 567, BStBl II 1992, 705, unter II.3.).
- 51** Denn ein solcher Leistungsaustausch liegt im Streitfall in Bezug auf den allein zu beurteilenden Gerätebonus gerade nicht vor. Wie bereits dargelegt, ist bei der Provisionszahlung des Mobilfunkanbieters zwischen der Vermittlungsprovision für den Vertragsabschluss und dem Gerätebonus zu unterscheiden. Letzteren leistet der Mobilfunkanbieter an die Klägerin für ihre Lieferung der Handys und sonstigen Elektronikartikel an die Kunden.

- 52** 5. Mithin hat die Klägerin (Unternehmer) den Kunden (Leistungsempfänger) Handys und ggf. sonstige Elektronikartikel gegen Entgelt eines Dritten (Mobilfunkanbieter) geliefert (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG). Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer für Lieferungen ist das Entgelt (§ 10 Abs. 1 Satz 1 UStG). Die "erhöhte Provisionszahlung" der Mobilfunkanbieter in Gestalt der Geräteboni gehört als Entgelt von dritter Seite (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG) zur Bemessungsgrundlage für die Leistungen (Lieferung der Handys und sonstigen Zugaben) der Klägerin an die Kunden (vgl. BFH-Urteil vom 19. Oktober 2001 V R 75/98, BFH/NV 2002, 547, unter II.; BFH-Beschluss vom 29. März 2007 V B 208/05, BFH/NV 2007, 1542). Sie schuldet nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG die Steuer.
- 53** Diese Steuer hat die Klägerin (im Ergebnis) bereits gezahlt, weil sie nach den Feststellungen des FG die von den Mobilfunkanbietern erhaltenen Zahlungen --insgesamt, also auch soweit ein Gerätebonus gezahlt wurde-- der Umsatzsteuer unterworfen hat.
- 54** 6. Allerdings sind die Ausführungen des FG, es liege kein unrichtiger oder unberechtigter Steuerausweis nach § 14c UStG vor, soweit über die Provisionen der Klägerin durch Gutschrift (§ 14 Abs. 2 Satz 2 UStG) der Mobilfunkanbieter abgerechnet worden sei (S. 14 des FG-Urteils), unzureichend. Hierzu bedarf es weiterer Feststellungen.
- 55** 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).
- 56** Die Regelung beruht auf Art. 21 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 77/388/EWG (bzw. Art. 203 MwStSystRL), wonach im inneren Anwendungsbereich "jede Person, die die Mehrwertsteuer in einer Rechnung ausweist", die Mehrwertsteuer schuldet.
- 57** aa) Der Normzweck des § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG besteht darin, Missbrauch durch Ausstellung von Rechnungen zu verhindern und der Gefährdung des Umsatzsteueraufkommens durch ein Ungleichgewicht von Steuer und Vorsteuerabzug zu begegnen (vgl. BRDrucks 630/03, 84 f.; Wagner in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 14c Rz 13; Bunjes/Korn, UStG, 11. Aufl., § 14c Rz 1).
- 58** bb) Nach § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG "... kann eine Rechnung von einem ... Leistungsempfänger für eine Lieferung oder sonstige Leistung des Unternehmers ausgestellt werden, sofern dies vorher vereinbart wurde (Gutschrift)".
- 59** Nimmt der leistende Unternehmer eine Gutschrift widerspruchslos entgegen, in der ein höherer als der gesetzlich geschuldete Steuerbetrag gesondert ausgewiesen worden ist, schuldet er auch den Mehrbetrag (vgl. BFH-Urteil vom 23. April 1998 V R 13/92, BFHE 185, 317, BStBl II 1998, 418; Wagner in Sölch/ Ringleb, a.a.O., § 14c Rz 34 f.; Lippross, Umsatzsteuer, 23. Aufl., S. 915).
- 60** b) § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG ist auch anwendbar, wenn der ausgewiesene Steuerbetrag selbst nicht fehlerhaft ermittelt wurde (im Sinne von "unrichtiger Steuerbetrag"), sondern im Zusammenhang mit einer unzutreffenden Bemessungsgrundlage steht, z.B. weil in einer Rechnung (oder Gutschrift) unzutreffend ein Entgelt von dritter Seite i.S. des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG einbezogen wurde (vgl. Wagner in Sölch/Ringleb, a.a.O., § 14c Rz 49; Stadie in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 14c Rz 139; Lippross, a.a.O., S. 917).
- 61** So liegt es im Streitfall, soweit in den Gutschriften der Mobilfunkanbieter --neben den Provisionen-- auch die Geräteboni erfasst und auch insoweit Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen wurde.
- 62** c) Entgegen der Auffassung des FG begründen im Streitfall solche von den Mobilfunkanbietern erteilten Gutschriften abstrakt die Gefahr, von den Mobilfunkanbietern zur Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs gebraucht zu werden. Denn den Mobilfunkanbietern steht insoweit kein Vorsteuerabzug nach § 15 UStG zu, weil sie nicht Leistungsempfänger sind (vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 24. April 2009 1 K 4135/07 U, AO, EFG 2010, 601); es kommt insofern --bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 15 UStG-- ausschließlich ein Vorsteuerabzug der Kunden als Leistungsempfänger der Klägerin in Betracht (vgl. Wagner in Sölch/Ringleb, a.a.O., § 10 Rz 189).
- 63** d) In welchem Umfang derartige Gutschriften im Streitfall erteilt worden sind und ob die Klägerin den Gutschriften evtl. widersprochen hat (vgl. dazu BFH-Urteil vom 23. Januar 2013 XI R 25/11, BFHE 239, 547, BStBl II 2013, 417; Wagner, MwStR 2013, 534), hat das FG --von seinem Standpunkt aus zu Recht-- nicht festgestellt.
- 64** Diese Feststellungen sind im zweiten Rechtsgang nachzuholen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de