



DATUM 20. Juni 2005

BETREFF **Ertragsteuerliche Behandlung der im Zusammenhang mit dem Abschluss eines längerfristigen Mobilfunkdienstleistungsvertrages oder eines Prepaid-Vertrages gewährten Vergünstigungen**

GZ **IV B 2 - S 2134 - 17/05** (bei Antwort bitte angeben)

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur ertragsteuerlichen Behandlung der im Zusammenhang mit dem Abschluss eines längerfristigen Mobilfunkdienstleistungsvertrages (MFDLV) oder eines Prepaid-Vertrages gewährten Vergünstigungen Folgendes:

I. Mobilfunkdienstleistungsverträge (MFDLV)

1. Sachverhalt

1. Telekommunikationsunternehmen (Mobilfunknetzbetreiber und Service-Provider) bieten Kunden, die sich verpflichten, für eine Mindestdauer von 24 Monaten einen MFDLV abzuschließen oder ihren Vertrag um 24 Monate zu verlängern, den verbilligten Kauf eines Mobilfunktelefons an. Die Verbilligung ist je nach Gerätetyp, Hersteller und Art des abzuschließenden MFDLV unterschiedlich. Durch den Verkauf entsteht bei den Telekommunikationsunternehmen ein Verlust (Einkaufspreis höher als Abgabepreis). Der Erlös aus dem MFDLV (Grund- und Gesprächsgebühren) wird monatlich realisiert, er verteilt sich über einen Zeitraum von 24 Monaten.
2. Eine Vergünstigung kann auch in anderer Form erfolgen, so z.B. durch Erlass von Grundgebühren, Gewährung von Gesprächsguthaben, Erlass der Anschlussgebühren oder Gewährung von Gutschriften, Einkaufsgutscheinen oder Sachzugaben.

2. Ertragsteuerliche Beurteilung des Vertragsverhältnisses

- 3 Bei den vertraglichen Vereinbarungen zwischen Telekommunikationsunternehmen und Kunde handelt es sich aus steuerrechtlicher Sicht um ein einheitliches Vertragsverhältnis, das sich aus zwei Bestandteilen - zum einen dem Kauf eines Mobilfunktelefons und zum anderen dem Dienstleistungsvertrag (MFDLV) - zusammensetzt. Dieses Vertragsverhältnis begründet ein zeitraumbezogenes Dauerschuldverhältnis, das als schwebendes Geschäft grundsätzlich nicht zu bilanzieren ist. Durch die Gewährung einer der Vergünstigungen nach Rdnr. 1 oder 2 tritt das Telekommunikationsunternehmen aber in Vorleistung.
- 4 Die Gegenleistung des Kunden über die Dauer von zwei Jahren besteht in der Fortführung des MFDLV mit Nutzung des entsprechenden Netzes und dem dadurch bedingten Anfall von Grund- und Telefongebühren.

3. Verbilligte Überlassung von Mobilfunktelefonen

- 5 Beim Telekommunikationsunternehmen liegt mit dem Abfluss des Sachwertes eine Ausgabe vor, wenn es die Verfügungsmacht über den hingegebenen Gegenstand verliert.
- 6 Diese Ausgabe ist als Aufwand dem Ertragszeitraum (Zeitraum, in dem die Gebühren zufließen) wirtschaftlich im Wege eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens zuzurechnen.

4. Gewährung monatlicher Vergünstigungen

- 7 Bei Gewährung der Vergünstigung durch Erlass von Grundgebühren oder Gewährung von monatlichen Gesprächsguthaben erfolgt keine Abgrenzung, weil die Verrechnung i.d.R. zeitraumbezogen erfolgt und dadurch eine periodengerechte Gewinnermittlung sichergestellt ist.

5. Gewährung einmaliger Vergünstigungen

- 8 Bei Gewährung einmaliger Vergünstigungen tritt der Telekommunikationsunternehmer ebenfalls in Vorleistung, so dass diese Aufwendungen auf die Laufzeit des Vertrages aktiv abzugrenzen sind.

6. Vertragsverhältnis Mobilfunknetzbetreiber und Service-Provider

- 9 Service-Provider schließen mit Mobilfunknetzbetreibern sog. Dienstleistungsverträge ab. Danach schließt der Service-Provider MFDLV mit den Kunden im eigenen Namen und für eigene Rechnung ab. Für diese Tätigkeit erhält der Service-Provider vom Mobilfunknetzbetreiber eine Provision (z.B. Kundengewinnungsprämie, Werbekostenzuschuss).
- 10 Diese Provision ist beim Mobilfunknetzbetreiber sofort abziehbarer Aufwand und beim Service-Provider nicht abzugrenzender Ertrag, weil zwischen diesen Vertragspartnern kein Dauerschuldverhältnis begründet wird. Für die vertraglich vereinbarte Rückerstattungsverpflichtung hat der Service-Provider eine Rückstellung nach den allgemeinen Grundsätzen zu bilden.

7. Behandlung beim Leistungsempfänger (Kunde)

- 11 Durch die verbilligte Überlassung des Mobilfunktelefons liegt bei dem Leistungsempfänger, bei dem das Mobilfunktelefon Betriebsvermögen wird, mit Erlangung der Verfügungsmacht, eine Einnahme vor. Diese ist Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag, der bei bilanzierenden Steuerpflichtigen grundsätzlich passiv abzugrenzen ist. Handelt es sich bei dem Mobilfunktelefon um ein geringwertiges Wirtschaftsgut, weil die Summe aus gezahltem Barpreis und erhaltener Vergünstigung die in § 6 Abs. 2 EStG festgelegte Wertgrenze nicht übersteigt, wird es nicht beanstandet, wenn der Leistungsempfänger keinen passiven Rechnungsabgrenzungsposten bildet. In diesem Fall ist nur der gezahlte Barpreis als Anschaffungskosten zu behandeln. Liegt kein geringwertiges Wirtschaftsgut vor, ist Bemessungsgrundlage für die AfA der gemeine Wert, der dem ohne Abschluss eines MFDLV zu entrichtenden Preis des Mobil-

funktelefons entspricht.

- 12 Bei den Einkunftsarten gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 EStG liegen hinsichtlich der verbilligten Überlassung des Mobilfunktelefons grundsätzlich keine Einnahmen vor, weil kein Zufluss im Rahmen der jeweiligen Einkunftsart erfolgt. AfA-Bemessungsgrundlage ist ggf. der für den Kauf aufgewendete Betrag, weil dem Steuerpflichtigen insofern kein höherer Aufwand entstanden ist.
- 13 Für die Gewährung der Vergünstigung durch Erlass von Grundgebühren, zusätzliches monatliches Gesprächsguthaben oder Zahlung einer einmaligen Gutschrift gelten die Ausführungen der Rdnr. 7 und 8 entsprechend.

II. Prepaid-Verträge

1. Sachverhalt

- 14 Für solche Mobilfunktelefone entrichtet der Kunde die Gesprächsgebühren im Voraus. Er kann das Mobilfunktelefon nur im Rahmen seines ihm zur Verfügung stehenden Gesprächsguthabens nutzen. In der Regel erwirbt der Kunde ein Startpaket, das das Mobilfunktelefon (ggf. verbilligt) und ein Gesprächsguthaben enthält. Nach dessen Verbrauch ist der Kunde nur insoweit an das jeweilige Netz gebunden, als durch entsprechende technische Vorkehrungen eine Nutzung des Prepaid-Mobilfunktelefons in einem anderen Netz für eine bestimmte Zeit ausgeschlossen ist (sog. SIM-Lock).

2. Vertragsverhältnis und steuerliche Behandlung beim Telekommunikationsunternehmen

- 15 Hier wird kein Dauerschuldverhältnis begründet, so dass der Aufwand aus der Vergünstigung nicht abzugrenzen ist. Der Kunde erwirbt jeweils ein neues Gesprächsguthaben, das er abtelefoniert. Zum Bilanzstichtag sind das aus dem Startpaket stammende Guthaben - ebenso wie neue Guthaben - soweit sie zu diesem Zeitpunkt noch nicht verbraucht sind, als sonstige Verbindlichkeiten in der Bilanz auszuweisen.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.