

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende, Richterin Mag. Katharina Deutsch LL.M., die Richterin Mag.Dr. Simone Huber, BA sowie die fachkundige Laienrichterin Mag. Sophia Grassl und den fachkundigen Laienrichter Ing. Mag. Dr. Martin Jilch in der Beschwerdesache ***6***, ***Bf1-Adr*** Gruppenträgerin, als Rechtsnachfolgerin der ***5***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 26. März 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 3. März 2015 betreffend Umsatzsteuer 2013, ursprünglich Umsatzsteuerfestsetzung 01.2013-08.2013, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 12. März 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin Denise Schimonek zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob § 16 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 iVm. § 16 Abs. 1 UStG 1994 auf den Teil des nach einer bestimmten Zeit verfallenden Gesprächsguthabens insofern anwendbar ist, dass sich für die als Mobilfunkbetreiberin tätige Beschwerdeführerin die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer in der Höhe der verfallenen Gesprächsguthaben reduziert und somit auf diese Umsätze keine Umsatzsteuer entfällt.

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 03.03.2015 setzte die belangte Behörde Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis August 2013 iHv. EUR 1.913.959,78 nach ergangener Betriebsprüfung fest. Der Betriebsprüfungsbericht enthält die folgende Begründung:

*"Die ***1***, in der Folge ***2*** tätig unter anderem durch den Verkauf von Telefonwertkarten steuerpflichtige Umsätze. Diese Verkäufe werden seitens des geprüften Unternehmen - wie in den UStR Rz 2607, dem Umsatzsteuerprotokoll über den Salzburger Steuerdialog 2008 und der hierzu ergangenen Information des BMF vom 28.1.2009, GZ BMF—010219/0044—VI/4/2009 — der (freiwilligen) Anzahlungsbesteuerung unterzogen anstatt sie erst im Zeitpunkt der Nutzung des Guthabens durch den Endkunden der Besteuerung zu unterziehen. Die Firma ***2*** sieht laut Abschnitt 4 ihrer Geschäftsbedingungen unter bestimmten Voraussetzungen einen Verzicht des Kunden auf Geltendmachung seines Anspruchs und damit einen Verfall von Guthaben vor. Wenn der Kunde nicht innerhalb von 12 Monaten zumindest einen Aufladevorgang tätigt und nicht vom abgelaufenen 12. Monat bis zum Ablauf des 18. Monats nach dem letzten, das Vertragsverhältnis verlängernden Ladevorgang seinen Anspruch auf Rückerstattung des verbleibenden Aufladebetrages geltend macht, wird das als Verzicht auf seinen Anspruch auf Rückerstattung des verbleibenden Aufladebetrages gewertet und das verbleibende Guthaben verfällt. Seitens des geprüften Unternehmens wird dieser Vorgang „als Verfall des Guthabens und in weiterer Folge als ein Unterbleiben der Leistung gewertet. Es liegt somit der Tatbestand des § 16 Abs. 3 Z 2 UStG vor, der die sinngemäße Anwendung des § 16 Abs. 1 UStG vorsehe (Änderung der Bemessungsgrundlage). Nach Ansicht der Außenprüfung kann die Bemessungsgrundlage der aufgrund der Vereinnahmung geschuldeten Umsatzsteuer nur berichtigt werden, soweit die Anzahlung tatsächlich zurückgezahlt wird. Nach § 16 Abs. 3 Z 2 UStG gilt § 16 Abs. 1 UStG sinngemäß. Zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage im Sinne des Abs. 1 kann es daher nur kommen, wenn das Entgelt zurückgezahlt wird. Es kommt somit für den Nachschauzeitraum 1-8/2013 zu einer Umsatzsteuerkorrektur in Höhe von EUR 100.167,34."*

Mit Schreiben vom 26.03.2015 erhob die Beschwerdeführerin das Rechtsmittel der Beschwerde und führte aus, dass auf Telefonwertkarten enthaltene Guthaben grundsätzlich erst im Zeitpunkt der Nutzung des Guthabens durch den Endkunden für den Bezug einer Telekommunikationsdienstleistung vom Netzbetreiber bei diesem der Umsatzbesteuerung ("usage-Besteuerung") unterliegen würden. Bei einem Verfall von Guthaben aufgrund der Allgemeinen Geschäftsbedingungen des Telekommunikationsbetreibers läge ein Fall des Unterbleibens der Leistung vor, da die vereinbarte Leistung nicht ausgeführt worden wäre und somit die Leistung eine Änderung erfahren würde, die gem. § 16 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage gem. § 16 Abs. 1 UStG 1994 führe. Es handle sich um eine nachträgliche Korrektur der Bemessungsgrundlage zur Umsatzsteuer. Als weiteren Grund brachte die Beschwerdeführerin vor, dass der Entgeltlichkeitszusammenhang fehlen würde, da beim Entgelt, das auf nicht genutzte Gesprächsguthaben entfällt, keine Zweckbindung gegeben wäre. Die BFH-Judikatur zur Über- und Doppelzahlung wäre auf den konkreten Fall nicht anwendbar, da diese aufgrund eines Versehens entrichtet würden. Die Änderung der Bemessungsgrundlage hätte auch aus Gleichheitsgründen zu erfolgen, da andernfalls die Anwendung der Anzahlungsbesteuerung zu einem schlechteren Ergebnis

führen würde, als die "usage-Besteuerung". § 239a BAO sei nicht anwendbar. Die Beschwerdeführerin beantragte den Bescheid aufzuheben und die Umsatzsteuer für das Jahr 2013 mit EUR 1.813.792,44 festzusetzen.

Mit Schreiben vom 30.10.2015 erging eine Stellungnahme der Großbetriebsprüfung Standort Ost zur betreffenden Beschwerde, in der wie folgt begründet wurde: *"In ihrer Beschwerde vom 26.3.2015 vertritt die Beschwerdeführerin die Ansicht, dass wenn Guthaben auf ***2***—Wertkarten in Anwendung der Bestimmungen der AGB verfallen, ein Fall des Unterbleibens der Leistung vorliegt, der unabhängig von einer entsprechenden Rückzahlung des Entgelts gemäß § 16 Abs 1 iVm § 16 Abs 3 Z 2 UStG zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage führen würde. Und zwar weil nicht die vom Leistungsempfänger aufgewendete Gegenleistung sich ändere, sondern die Leistung selbst eine Änderung erfahren würde. Dazu ist anzumerken, dass auch seitens der Betriebsprüfung davon ausgegangen wird, dass es zu keiner Änderung der aufgewendeten Gegenleistung kommt. Gerade dies führt aber dazu, dass sich eine Änderung der Bemessungsgrundlage nicht zulässig ist. Die Beschwerdeführerin bleibt auch weiterhin leistender Unternehmer und das gesamte Entgelt wurde vom Kunden für die Erlangung einer umsatzsteuerlichen Leistung aufgewendet. Die Beschwerdeführerin führt weiter aus, den von den Käufern der Wertkarten nicht rückgeforderten Guthaben stehe keine Leistung gegenüber, weshalb sie als nicht leistender Unternehmer die bereits vorgenommene Versteuerung der Anzahlung in dem Voranmeldungszeitraum, in dem der Verzicht und damit der Verfall wirksam werde, nach § 16 Abs 1 UStG berichtigen könne. Die Bestimmung des § 16 Abs 1 UStG mache die Berichtigung der Umsatzsteuer nicht davon abhängig, dass die sie dem Käufer der Wertkarte die Umsatzsteuer erstattet, die auf das nicht rückgeforderte Guthaben entfalle. Dazu ist seitens der Betriebsprüfung anzumerken, dass die Rechtsauffassung der Beschwerdeführerin, wonach die Bestimmung des § 16 Abs 1 UStG die Berichtigung der Umsatzsteuer nicht davon abhängig mache, dass dem Käufer der Wertkarte die Umsatzsteuer, die auf das nicht rückgeforderte Guthaben entfalle, rückerstattet worden sei, unzutreffend ist. Eine Berichtigung der Umsatzsteuer, wie sie von der Beschwerdeführerin im beschwerdegegenständlichen Fall beansprucht wird, ist nur zulässig, soweit die Umsatzsteuer dem Kunden tatsächlich zugezahlt wurde. Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs 1 Z 1 und 2 UStG geändert, so hat gemäß § 16 Abs 1 Z 1 UStG der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist. § 16 Abs 3 UStG sieht vor, dass § 16 Abs 1 UStG sinngemäß gilt, wenn 1. das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden ist; 2. für eine vereinbarte Lieferung oder sonstige Leistung ein Entgelt entrichtet, die Lieferung oder sonstige Leistung jedoch nicht ausgeführt worden ist; 3. eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung rückgängig gemacht worden ist. In seinem Urteil 29.5.2001, C—86/99 Freemans hat der EuGH ausgesprochen, dass Artikel 11 Teil A*

Absatz 3 Buchstabe b und Teil C Absatz 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass die Besteuerungsgrundlage für die Lieferung von Waren, die ein Kunde aus einem Versandhauskatalog für seinen Eigengebrauch bestellt, im vollen Katalogpreis der dem Kunden verkauften Waren besteht, auch wenn der Lieferer dem Kunden einen Rabatt auf den Katalogpreis gewährt, der dem Kunden bei Zahlung der Raten an den Lieferer auf einem gesonderten Konto gutgeschrieben wird und den er sich sofort auszahlen lassen oder über den er sofort in anderer Weise verfügen kann; von dem Katalogpreis ist der genannte Rabatt abzuziehen, sobald der Kunde ihn sich auszahlen lässt oder in anderer Weise darüber verfügt. Voraussetzung für eine Änderung der Bemessungsgrundlage ist nach der Rechtsprechung des EuGH somit die tatsächliche Rückzahlung von vereinnahmten Entgelten. Solange eine solche nicht erfolgt ist, besteht für den Steuerpflichtigen somit auch keine Berechtigung, eine Minderung seiner Bemessungsgrundlage vorzunehmen. Im beschwerdegegenständlichen Fall fehlt es an einer solchen Rückzahlung. Diese Sichtweise gilt auch für den Fall, dass eine Leistung gänzlich nicht erbracht wurde. Festzuhalten ist, dass dies aber beim beschwerdegegenständlichen Sachverhalt ohnehin nicht der Fall ist, da hier an den Kunden Leistungen erbracht wurden. Lediglich ein nicht voll ausgeschöpftes Guthaben wurde nicht mehr zugezahlt. Schon aus den dargestellten Gründen ist im beschwerdegegenständlichen Fall eine Minderung der Bemessungsgrundlage gem. § 16 Abs 1 iVm. § 16 Abs 3 Z 2 UStG daher nicht zulässig. Nach Ansicht der Betriebsprüfung ist im Übrigen aber auch auf Grund der Thematik der umsatzsteuerlichen Behandlung von Überzahlungen (vgl BFH 13.12.1995, XI R 16/95; 19.7.2007, V R 11/05) eine Minderung der Bemessungsgrundlage ausgeschlossen. Die Beschwerdeführerin erklärt: Der (kostenbewusste) ***2***-Kunde ist bereit, den Gesamtbetrag des Entgelts einer Telefonwertkarte für den Gesamtbetrag des Gesprächsguthabens zu bezahlen und insoweit steht das Entgelt in einem Entgeltlichkeitszusammenhang mit der Leistung der ***2***. Er ist aber nicht bereit, den Gesamtbetrag des Entgelts einer Telefonwertkarte für nur einen Teilbetrag des Gesprächsguthabens zu bezahlen und - soweit es auf das nicht genutzte Gesprächsguthaben entfällt - steht das Entgelt nicht in einem Entgeltlichkeitszusammenhang mit einer Leistung der ***2*** und ist die Zweckbindung nicht gegeben. Der ***2***-Kunde, der eine Wertkarte erworben hat; hat nur insoweit bewusst ein Entgelt aufgewendet (und es besteht nur insoweit eine Zweckbindung, „Do ut des“, als er dann auch die Leistung in Anspruch genommen hat). Keine Zweckbindung besteht hingegen insoweit, als der Käufer der Wertkarte das Guthaben nicht für die Erlangung einer Leistung verwendet, selbst wenn er es nicht rückgefordert hat. Nach Ansicht der Betriebsprüfung ist diese Argumentation der Beschwerdeführerin nicht nachvollziehbar und unzutreffend. Die Behauptung, dass ein Kunde, der eine Telefonwertkarte erwirbt, den Kaufpreis oder — wie die Beschwerdeführerin scheinbar meint — einen Teil des Kaufpreises nicht im Zusammenhang mit einer beabsichtigten Nutzung für Telekommunikationsleistungen bezahlt, sondern dass es sich bei der Zahlung eines Teils des Entgeltes um ein Versehen handelt, entspricht nicht der Lebenserfahrung. Der Kunde zahlt den vollen Betrag — und nicht nur Teile davon — um die vereinbarte Leistung von der

Beschwerdeführerin zu erhalten. Ein Entgeltlichkeitszusammenhang und eine Zweckbindung sind somit klar gegeben. Eine derartige Zweckbindung bestehe nach Ansicht der Beschwerdeführerin gemäß Gaedke in Melhardt/Tumpel, g 16 Rz 91 f, bei irrtümlichen Über- oder Doppelzahlungen nicht. Weiters verweist die Beschwerdeführerin auch auf Ruppe/Achatz, UStG, § 4 Rz 10, wonach umsatzsteuerliches Entgelt nur das ist, was in einer Zweckbindung zur Erlangung der Lieferung oder sonstigen Leistung steht und soweit es aufgewendet wird, um die Leistung des Unternehmers zu erhalten (Entgeltlichkeitszusammenhang). Die Judikatur des BFH zur sog „Über- oder Doppelzahlung“ sei daher im vorliegenden Fall nicht anwendbar. Diese Rechtsauffassung der Beschwerdeführerin ist unzutreffend und steht im Widerspruch zur Rechtsprechung (zB BFH 13.12.1995, XI R 16/95; 19.7.2007, V R 11/05) sowie der herrschenden Meinung in der Literatur. Und zwar darüber hinaus auch noch im Widerspruch zu der von der Beschwerdeführerin selbst zur Stützung ihrer Auffassung zitierten Literatur. Nach Ruppe/Achatz, UStG“, § 4 Rz 16/1, sind Doppel- oder Überzahlungen, die im Zusammenhang mit einer erbrachten Leistung getätigt werden, nach der Rechtsprechung des BFH als Teil des Entgeltes anzusehen, solange es nicht zu einer Rückzahlung und damit zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage kommt. Für diese Sicht würden systematische Erwägungen (der Kunde wendet das höhere Entgelt im Zusammenhang mit einer erhaltenen Leistung auf; auch bei Unterzahlungen wird das tatsächlich Geleistete als Bemessungsgrundlage herangezogen; der Unternehmer wird häufig auch nicht verlässlich beurteilen können, warum es zu einer Überzahlung gekommen ist, zB ein Kunde ein mögliches Skonto nicht in Anspruch genommen hat) sowie der Umstand, dass bei Rückzahlung das für eine Einkommensverwendungssteuer adäquate Ergebnis über die Minderung der Bemessungsgrundlage erreicht wird, sprechen. Gaedke/Hinterleitner/Weinzierl-Sonnleitner/Eitler; Die Umsatzsteuer in Beispielen, 6. Auflage, Bsp. 20, vertreten die Auffassung, dass wenn der Kunde die Leistung irrtümlich doppelt zahlt oder er versehentlich zu viel zahlt, auch der zu viel bezahlte Betrag eine Gegenleistung für die erhaltene Leistung darstellt und somit innerhalb des Leistungsaustausches liegt. Entgelt für die Leistung ist nach diesen Autoren der tatsächlich aufgewendete Betrag. Erfolgt später eine Rückzahlung des zu viel bezahlten Betrages, liegt eine Minderung der Bemessungsgrundlage vor. Pernegger vertritt in Melhardt/Tumpel, UStG, § 4 Rz 115, die Ansicht, dass irrtümliche Über- oder Doppelzahlungen dann Entgelt iSd § 4 Abs 1 darstellen, wenn sie iZm steuerbaren Lieferungen oder sonstigen Leistungen erfolgen. Nach Scheiner/Kolacny/Caganek, UStG, 31. Lfg (Juli 2011), § 4 Rz 39 ergibt sich aus § 16 UStG, dass es auch bei der Sollbesteuerung letztlich nicht darauf ankommt, welches Entgelt vereinbart wurde, sondern welches tatsächlich geleistet wird. Bei einer Differenz zwischen vereinbartem und tatsächlich geleistetem Entgelt ist daher maßgebend was wirtschaftlich tatsächlich zugeflossen, also endgültig gezahlt wurde. Unter § 4 Rz 69 f führen Scheiner/Kolacny/Caganek zu Doppel-/Überzahlungen aus: Zahlt der Leistungsempfänger den Kaufpreis irrtümlich zweimal oder zahlt er versehentlich zu viel, ist auch dieser Betrag (abzüglich USt) Teil des steuerbaren Entgelts. Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger tatsächlich aufwendet, um die Leistung

zu erhalten. Dass er sich hinsichtlich des Umfangs bzw. des Fortbestands der Zahlungsverbindlichkeit im Irrtum befindet, ändert nichts am Zweck der Zahlung, sondern berührt lediglich das Zahlungsmotiv. Erst wenn der Leistungsempfänger seinen Rückzahlungsanspruch geltend macht, liegt eine Minderung der Bemessungsgrundlage iSd § 16 UStG vor. Lediglich Fehlüberweisungen eines Kunden sind mangels unmittelbaren Zusammenhangs mit einer Leistung kein steuerbarer Vorgang."

Mit Schreiben vom 25.02.2016 brachte die Beschwerdeführerin eine Gegenäußerung der Stellungnahme der Großbetriebsprüfung vom 30.10.2015 ein und begründete wie folgt: *"Die Stellungnahme der GBP nimmt zunächst Bezug auf die Ausführungen in der Beschwerde, nach welchen ein Fall des Unterbleibens der Leistung vorliegt, wenn Guthaben auf Telefonwertkarten von ***2*** in Anwendung der Bestimmungen der AGB - die in der Niederschrift wiedergegeben sind - verfallen. In der Beschwerde wurde ausgeführt, dass der Fall des Unterbleibens der Leistung in Österreich wie folgt beurteilt wurde: „Wurde eine Leistung vereinbart und das Entgelt dafür entrichtet und wird die vereinbarte Leistung in der Folge nicht ausgeführt, liegt keine Änderung der Bemessungsgrundlage im eigentlichen Sinn vor, da sich nicht die vom Leistungsempfänger aufgewendete Gegenleistung ändert, sondern die Leistung selbst eine Änderung erfährt. Nach § 16 Abs 3 Z 2 UStG kommt in solchen Fällen § 16 Abs 1 UStG sinngemäß zur Anwendung. Die GBP schließt daraus in ihrer Stellungnahme, dass eine Änderung der Bemessungsgrundlage nicht zulässig sei, weil das gesamte Entgelt vom Kunden für die Erlangung einer umsatzsteuerlichen Leistung aufgewendet wurde. Wenn diese Rechtsauffassung zutreffend wäre, dann hätte die Bestimmung des § 16 Abs 3 Z 2 UStG, nach welcher § 16 Abs 1 UStG sinngemäß gilt, in all jenen Fällen keinen Anwendungsbereich, in denen eine Anzahlung mehrere teilbare (Teil-)Leistungen umfasst, von denen in der Folge nicht alle erbracht werden. Das Entgelt für die nicht erbrachten (Teil-)Leistungen ist gemäß § 16 Abs 3 Z 2 UStG iVm § 16 Abs 1 UStG zu 1 Gaedke in Melhardt/Tumpel, UStG 2015, § 16 Rz 155; vgl Ruppe/Achatz, UStG", § 16 Rz 88 berichtigen. Dem Gesetzgeber kann nach ganz hM aber nicht unterstellt werden, dass er sinnlose Regelungen erlässt. Nach hM ist die Regelung des § 16 Abs 3 Z 2 UStG vielmehr iZm der Anzahlungsbesteuerung gemäß § 19 Abs 2 Z 1 lit. a UStG (Mindest-Istbesteuerung im Rahmen der Sollbesteuerung) und mit der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten gemäß § 19 Abs 2 Z 1 lit. b UStG (Istbesteuerung) zu sehen. Der auf Grund einer (An-)Zahlung geschuldete Umsatzsteuerbetrag und der in Anspruch genommene Vorsteuerbetrag sind gemäß § 16 Abs 3 Z 2 UStG iVm § 16 Abs 1 UStG zu berichtigen, wenn nach Leistung der Anzahlung die Leistung unterbleibt. Im Zusammenhang mit den beschwerdegegenständlichen Guthaben auf den Telefonwertkarten der ***2*** ist aber zu berücksichtigen, dass nach hM im Fachschrifttum und der in den UStR wiedergegebenen Rechtsauffassung der österreichischen Finanzverwaltung hinsichtlich dieser Guthaben keine (steuerbaren) Anzahlungen iSd Umsatzsteuerrechtes vorliegen. Nach Hinterleitner/Pernegger sind nur Anzahlungen iZm einer zukünftigen konkreten Leistung zu versteuern. Keine Anzahlung ist zu versteuern, wenn diese nicht mit einer konkreten Leistung im Zusammenhang*

stehen. Darunter fallen Gutscheine über einen Geldbetrag, der noch nicht mit einer konkreten Leistung im Zusammenhang steht. Diese Rechtsauffassung wird auch durch das Urteil des EuGH in der Rechtssache BUPA Hospitals und Goldsbrough Developments bestätigt: Eine Anzahlung liegt nach diesem Urteil nur vor, wenn alle maßgeblichen Elemente des Steuertatbestandes zum Zeitpunkt der Anzahlung genau bestimmt sind. Dies ist jedoch hier nicht der Fall, da die Dienstleistung im Zeitpunkt des Erwerbes der Telefonwertkarte eben nicht genau spezifiziert war. Das wurde auch seitens der Finanzverwaltung in der Niederschrift bestätigt, wonach die Anzahlungsbesteuerung „freiwillig“ erfolgte. Dem entspricht auch die im Umsatzsteuerprotokoll über den Salzburger Steuerdialog 2008 wiedergegebene Rechtsauffassung der österreichischen Finanzverwaltung, dass nämlich der Kauf einer Telefonwertkarte umsatzsteuerrechtlich als nicht steuerbarer Tausch eines Zahlungsmittels (Bargeld) gegen „elektronisches Geld“ zu beurteilen ist. Dadurch bringt die österreichische Finanzverwaltung zum Ausdruck, dass auf Telefonwertkarten enthaltene Guthaben im Zeitpunkt des Erwerbs der Telefonwertkarte umsatzsteuerrechtlich noch nicht als Anzahlung (für eine bestimmte Leistung) beurteilt werden, sondern sich in einem davor liegenden Stadium befinden. Bestätigt wird dies durch die Information des BMF vom 28.1.2009, GZ BMF-010219/0044-VI/4/2009, nach welcher keine Bedenken bestehen, wenn die durch den Netzbetreiber ausgegebenen Karten weiterhin der Anzahlungsbesteuerung unterworfen werden. Durch diese - auch im Umsatzsteuerprotokoll 2008 enthaltene - Formulierung wird bekräftigt, dass keine Anzahlung iSd § 19 Abs 2 Z 1 lit. a UStG vorliegt, dass aber keine Bedenken bestehen, wenn auf den Umtausch von Bargeld gegen „elektronisches Geld“ freiwillig die Regelungen über die Anzahlungsbesteuerung angewendet werden. Gemäß den weiteren Ausführungen im Umsatzsteuerprotokoll 2008 und in UStR Rz 2607 unterliegen die auf Telefonwertkarten enthaltenen Guthaben grundsätzlich erst im Zeitpunkt der Nutzung des Guthabens durch den Endkunden für den Bezug einer (dann bestimmten) Telekommunikationsdienstleistung vom Netzbetreiber bei diesem der Umsatzbesteuerung („usage-Besteuerung“). Erst im Zeitpunkt der Nutzung des Guthabens durch den Endkunden wird dieses zum Entgelt iSd § 4 UStG, weil erst in diesem Zeitpunkt der - auch vom EuGH geforderte - Zusammenhang zwischen genau bestimmter Dienstleistung und Entgelt besteht. Entgegen der Rechtsauffassung der GBP kommt es hier daher nicht darauf an, ob die Leistung zur Gänze oder nur teilweise nicht erbracht wurde. Die in der Stellungnahme der GBP erläuterte Judikatur des EuGH ist auf den konkret zu beurteilenden Sachverhalt deshalb nicht anwendbar, weil in der Rs Freemans bereits Gegenstände geliefert wurden, für welche eine Gegenleistung vereinbart war, welche der Käufer im Wege von Raten zu bezahlen hatte und wo dem Käufer jeweils automatisch 10% seiner Überweisungen an Freemans auf sein Guthabenkonto gutgeschrieben wurde. Wie oben erläutert, steht das Guthaben auf der Telefonwertkarte der ***2*** zum Zeitpunkt des Tausches Bargeld gegen „elektronisches Geld“ aber nicht im Zusammenhang mit einer konkreten Leistung und es liegt daher kein Entgelt vor. Auch die Urteile des EuGH in der Rechtssache „FIRIN“ OOD und den verbundenen Rechtssachen Air France-KLM sowie Hop!-Brit Air SAS sind auf den konkret zu beurteilenden

Sachverhalt nicht anwendbar, weil der EuGH in diesen Fällen Anzahlungen im Zusammenhang mit ganz konkreten Leistungen zu beurteilen hatte. In der Beschwerde wurde ausgeführt, dass hinsichtlich des nicht genutzten Guthabens der Telefonwertkarte ein Entgeltlichkeitszusammenhang und eine Zweckbindung nicht bestehen. Die GBP hält dies in ihrer Stellungnahme für „nicht nachvollziehbar und unzutreffend“ und versteht die diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerde offenbar so, dass es sich bei der Zahlung des Entgeltes (für den nicht genutzten Teil) durch den Kunden um ein Versehen handelt, was der Lebenserfahrung widerspräche. Dieses - von den Ausführungen in der Beschwerde abweichende - Verständnis der GBP lässt sich durch die vorstehenden Ausführungen in dieser Gegenäußerung leicht entkräften. Wie schon im Umsatzsteuerprotokoll 2008 ausgeführt wurde, tauscht der Endkunde im Zeitpunkt des Kaufes der Telefonwertkarte absichtlich und nicht - wie die GBP unterstellt versehentlich - Bargeld gegen „elektronisches Geld“. In diesem Zeitpunkt liegt jedoch noch kein Entgelt für eine konkrete sonstige Leistung und damit auch noch keine Anzahlung im umsatzsteuerrechtlichen Sinn vor, da kein Entgeltlichkeitszusammenhang und keine Zweckbindung gegeben ist. Für jenen Teil des Guthabens, der verfällt, treten Entgeltlichkeitszusammenhang und Zweckbindung (vergleichbar zu Bargeld, das ein potentieller Kunde in der Geldbörse hat, aber nicht zum Erwerb einer Leistung ausgibt) niemals ein. Hinsichtlich des Teils des Guthabens, der zur Bezahlung von sonstigen Leistungen verwendet wird, treten hingegen Entgeltlichkeitszusammenhang und Zweckbindung gemäß den Entgeltbestimmungen (sehen Sie dazu bitte https://***3***) im Zeitpunkt des Bezugs der Telekommunikationsdienstleistung ein. Nur diesen Teil des Guthabens setzt der Endkunde bewusst ein, um die von ihm in diesem Zeitpunkt spezifizierte Leistung der ***2*** zu erhalten, wodurch insoweit der Entgeltlichkeitszusammenhang gegeben ist. Die weiteren Zitate der GBP auf den Seiten 4 und 5 der Stellungnahme beziehen sich allesamt auf Stellen aus dem Fachschrifttum, welche die Judikatur des BFH zu Über- oder Doppelzahlungen kommentieren. Kurz gefasst stellen irrtümliche Über- oder Doppelzahlungen nach dieser Judikatur dann Entgelt iSd § 4 Abs 1 dar, wenn sie iZm steuerbaren Lieferungen oder sonstigen Leistungen erfolgen. Wie oben schon eingehend ausgeführt, erfolgt der Tausch von Bargeld gegen „elektronisches Geld“ beim Kauf der Telefonwertkarte aber gerade nicht iZm einer konkreten steuerbaren sonstigen Leistung. Aus diesen Gründen ist daher uE diese Judikatur des BFH zur Über- oder Doppelzahlung im vorliegenden Fall nicht anwendbar. Darüber hinaus bestehen gegen deren Anwendung die bereits in der Beschwerde wiedergegebenen Bedenken von Gaedke und Gurtner/Pichler. Die in der Beschwerde vom 26.3.2015 gestellten Anträge halten wir vollinhaltlich aufrecht."

Mit Schreiben vom 20.02.2017 erließ die belangte Behörde die Beschwerdevorentscheidung in der sie die Beschwerde vom 26.03.2015 als unbegründet abwies. In der Begründung führte sie aus: "Bei der Bf. wurde eine Außenprüfung durchgeführt (Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 28.01.2015 bzw. im Bericht gemäß § 150

BAO vom 18.02.2015), welche den Prüfungszeitraum 2011 bis 2012 und den Nachschauzeitraum 01-08/2013 umfasste, wobei es für den Nachschauzeitraum 01-08/2013 zu einer Umsatzsteuerkorrektur in Höhe von € 100.167,34 kam. Mit Schreiben vom 26.03.2015 erhob die Bf. fristgerecht Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-08/2013 und beantragte die Aufhebung des genannten Bescheides. Unstrittig ist der folgende in der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 28.01.2015 festgestellte Sachverhalt: Die ***1***, in der Folge ***2***, tätig unter anderem durch den Verkauf von Telefonwertkarten steuerpflichtige Umsätze. Diese Verkäufe werden seitens des geprüften Unternehmens — wie in den UStR Rz 2607, dem Umsatzsteuerprotokoll Über den Salzburger Steuerdialog 2008 und der hierzu ergangenen Information des BMF vom 28. 01.2009, GZ BMF—010219/0044— I/I/4/2009 — der (freiwilligen) Anzahlungsbesteuerung unterzogen, anstatt sie erst im Zeitpunkt der Nutzung des Guthabens durch den Endkunden der Besteuerung zu unterziehen. Die Firma ***2*** sieht laut Abschnitt 4 ihrer Geschäftsbedingungen unter bestimmten Voraussetzungen einen Verzicht des Kunden auf Geltendmachung seines Anspruchs und damit einen Verfall von Guthaben vor. Wenn der Kunde nicht innerhalb von 12 Monaten zumindest einen Aufladevorgang tätigt und nicht vom abgelaufenen 12. Monat bis zum Ablauf des 18. Monats nach dem letzten, das Vertragsverhältnis verlängernden Ladevorgang seinen Anspruch auf Rückerstattung des verbleibenden Aufladebetrages geltend macht, wird das als Verzicht auf seinen Anspruch auf Rückerstattung des verbleibenden Aufladebetrages gewertet und das verbleibende Guthaben verfällt. Strittig ist, ob es, wie nach Ansicht der Bf., schon allein durch einen solchen Verfall des Guthabens zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage kommt oder ob es, wie nach Ansicht der Außenprüfung, nur dann zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage kommt, wenn das Entgelt tatsächlich zurückgezahlt wird. Rechtliche Würdigung: Der Verkauf einer Telefonwertkarte zum aufgedruckten Wert stellt keine Lieferung, sondern eine sonstige Leistung dar, da das wirtschaftliche Interesse des Erwerbers nicht in der Erlangung der Verfügungsmacht über die Karte liegt, sondern vielmehr darauf gerichtet ist, mit Hilfe dieser Karte Telekommunikationsleistungen erhalten zu können. Bezüglich der Änderung der Bemessungsgrundlage besagt § 16 Abs.3 Z 2 UStG 1994, dass Abs. 1 sinngemäß gilt, wenn für eine vereinbarte Lieferung oder sonstige Leistung ein Entgelt entrichtet, die Lieferung oder sonstige Leistung jedoch nicht ausgeführt worden ist. Hat sich nach § 16 Abs. 1 UStG 1994 die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 geändert, so haben 1. Der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und ... 2. Der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist. Gem. § 4 Abs. 1 UStG 1994 wird der Umsatz im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme). Nach § 4 Abs. 2 UStG 1994

gehört zum Entgelt auch, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung freiwillig aufwendet, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten. Bemessungsgrundlage ist somit das Entgelt. Bei der Definition des Entgelts setzt das UStG 1994 beim Leistungsempfänger an und wertet alles, was dieser aufzuwenden hat, aber auch freiwillig aufwendet, um eine Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten, als Entgelt. Es kommt somit nicht auf den Leistungserbringer an und was dieser für die Lieferung oder sonstige Leistung verlangt. Die Bemessung der USt nach (dem Wert) der Gegenleistung statt nach dem Wert der Leistung entspricht dem Gedanken einer Steuer auf die Einkommensverwendung. Maßgebend ist nicht der abstrakte „objektive“ Wert der unternehmerischen Leistung, sondern das, was der Abnehmer in der jeweiligen Situation an Einkommen (oder Vermögen) aufwendet, um die Leistung zu erhalten (Ruppe/Achatz, § 4 Rz 5). Nur das ist Entgelt, was in einer Zweckbindung zur Erlangung der Lieferung oder sonstigen Leistung steht (Entgeltlichkeitszusammenhang; vgl. auch VwGH 12.11.1990, 90/15/0014). Im gegenständlichen Fall erwirbt der Kunde eine Telefonwertkarte zu einem bestimmten Preis, um für den Gegenwert Telekommunikationsleistungen erhalten zu können. Der vom Kunden hingeebene Gesamtbetrag steht somit in der entsprechenden Höhe im Zeitpunkt des Kaufs der Telefonwertkarte in einer Zweckbindung zur Erlangung der gewünschten Telekommunikationsleistungen. Laut den AGB der Bf. endet das Vertragsverhältnis zu ihren Kunden 12 Monate nach dem letzten durchgeführten Aufladevorgang automatisch und ohne Ausspruch einer Kündigung. Der Kunde hat jedoch vom abgelaufenen 12. Monat bis zum Ablauf des 18. Monats nach dem letzten durchgeführten Aufladevorgang Zeit, seinen Anspruch auf Rückerstattung des verbleibenden Aufladebetrages geltend zu machen. Tut er dies jedoch nicht, wird dies von der Bf. als Verzicht gewertet und der Betrag verfällt. Verzichtet ein Kunde nun auf die Rückerstattung des verbleibenden Aufladebetrages, so akzeptiert er, dass er im Endeffekt mehr für die Erlangung der gewünschten Telekommunikationsleistungen gezahlt hat, als er eigentlich hätte zahlen müssen. Die ursprüngliche Zweckbindung, dass er den Betrag zur Erlangung der gewünschten Telekommunikationsleistungen gezahlt hat, bleibt jedoch weiterhin bestehen. Jedoch zahlt er im Endeffekt freiwillig mehr, als er gemäß der Entgeltübersicht müsste. Somit bleibt auch dieser Teil gem. § 4 Abs. 2 UStG 1994 Teil des Entgelts (s.a. Ruppe/Achatz. UStG, § 4 RZ 16/1). Diese Sicht wird auch durch § 16 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 gestützt, der im Fall, dass für eine vereinbarte Lieferung oder sonstige Leistung ein Entgelt bereits entrichtet, die Lieferung oder sonstige Leistung jedoch nicht ausgeführt worden ist auf § 16 Abs. 1 UStG 1994 verweist, wonach erst, wenn sich auch die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz geändert hat, der dafür geschuldete Steuerbetrag und der dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen sind. Die Bemessungsgrundlage, das Entgelt, hat sich jedoch im Vergleich zum Zeitraum vor dem Verzicht nicht geändert, da der verbleibende Aufladebetrag eben nicht rückerstattet wurde. Wurde eine Lieferung oder Leistung vereinbart und das Entgelt dafür entrichtet und wird die vereinbarte Lieferung oder Leistung in der Folge nicht ausgeführt, liegt keine Änderung der Bemessungsgrundlage im eigentlichen O Sinn vor, da sich nicht die vom Leistungsempfänger

aufgewendete Gegenleistung ändert, sondern die Leistung selbst eine Änderung erfährt. (Gaedke/Huber-Wurzinger in Melhardt/Tumpel, USt, g 16 RZ 155). Die Korrektur der Bemessungsgrundlage gemäß § 16 UStG 1994 erfolgte daher zu Unrecht."

Mit Schreiben vom 19.04.2017 stellte die Beschwerdeführerin nach einer Fristverlängerung zur Einbringung des Vorlageantrages, den Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und führte darin aus: *"Nach den Ausführungen in der BVE ist somit strittig, ob es, wie nach der Ansicht der ***6*** ***9*** schon allein durch den in der Niederschrift erläuterten Verfall des Guthabens zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage kommt oder ob es, wie nach Ansicht der Außenprüfung, nur dann zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage kommt, wenn das Entgelt tatsächlich zurückgezahlt wird. Im Abschnitt „Rechtliche Würdigung“ führt das Finanzamt mit Bezugnahme auf die - auch in der Beschwerde vom 26.3.2015 zitierte Stelle - in Ruppe/Achatz aus, dass nur das Entgelt sei, was in einer Zweckbindung zur Erlangung der Lieferung oder sonstigen Leistung steht (Entgeltlichkeitszusammenhang) und kommt zu dem Ergebnis, dass der vom Kunden für den Erwerb der Telefonwertkarte hingegabene Gesamtbetrag im Zeitpunkt des Kaufs der Telefonwertkarte in einer Zweckbindung zur Erlangung der gewünschten Telekommunikationsdienstleistungen steht. Daraus schließt das Finanzamt weiters, dass der Kunde bei Verzicht auf die Rückerstattung des verbleibenden Aufladebetrages akzeptiert, dass er im Endeffekt mehr für die Erlangung der gewünschten Telekommunikationsleistungen gezahlt hat, als er eigentlich hätte zahlen müssen und dass die ursprüngliche Zweckbindung, dass er den Betrag zur Erlangung der gewünschten Telekommunikationsdienstleistungen gezahlt hat, weiterhin bestehen bleibt. Dieser rechtlichen Würdigung des Finanzamtes in der BVE halten wir zunächst entgegen, dass dadurch das Entgelt pro in Anspruch genommener Leistungseinheit im Vergleich zum Tarif laut Entgeltbestimmungen (sehen Sie dazu bitte https://***3***) willkürlich erhöht wird und im Ergebnis von Nutzer zu Nutzer vollkommen unterschiedlich ist, je nachdem, wie hoch der Anteil des jeweils nicht genutzten Guthabens ist. Diese Abweichungen wären durch nichts zu rechtfertigen. Weiters halten wir dieser rechtlichen Würdigung die bereits in der Gegenäußerung vom 25.2.2016 zur Stellungnahme der GBP vom 30.10.2015 an das Finanzamt übermittelte Beurteilung entgegen: Im Umsatzsteuerprotokoll über den Salzburger Steuerdialog 2008 vertritt die österreichische Finanzverwaltung die Rechtsauffassung, dass der Kauf einer Telefonwertkarte umsatzsteuerrechtlich als nicht steuerbarer Tausch eines Zahlungsmittels (Bargeld) gegen „elektronisches Geld“ zu beurteilen ist. Dadurch bringt die österreichische Finanzverwaltung zum Ausdruck, dass auf Telefonwertkarten enthaltene Guthaben im Zeitpunkt des Erwerbs der Telefonwertkarte umsatzsteuerrechtlich noch nicht als Anzahlung (für eine bestimmte Leistung) beurteilt werden, sondern sich in einem davor liegenden Stadium befinden. Bestätigt wird dies durch die Information des BMF vom 28.1.2009, GZ BMF-010219/0044-VI/4/2009, nach welcher keine Bedenken bestehen, wenn die durch den Netzbetreiber ausgegebenen Karten weiterhin der Anzahlungsbesteuerung unterworfen werden. Durch diese - auch im*

Umsatzsteuerprotokoll 2008 enthaltene - Formulierung wird bekräftigt, dass keine Anzahlung iSd § 19 Abs 2 Z 1 lit. a UStG vorliegt, dass aber keine Bedenken bestehen, wenn auf den Umtausch von Bargeld gegen „elektronisches Geld“ freiwillig die Regelungen über die Anzahlungsbesteuerung angewendet werden. Gemäß den weiteren Ausführungen im Umsatzsteuerprotokoll 2008 unterliegen die auf Telefonwertkarten enthaltenen Guthaben grundsätzlich erst im Zeitpunkt der Nutzung des Guthabens durch den Endkunden für den Bezug einer (dann bestimmten) Telekommunikationsdienstleistung vom Netzbetreiber bei diesem der Umsatzbesteuerung („usage-Besteuerung“). Erst im Zeitpunkt der Nutzung des Guthabens durch den Endkunden wird dieses zum Entgelt iSd § 4 UStG, weil erst in diesem Zeitpunkt der auch vom EuGH geforderte - Zusammenhang zwischen genau bestimmter Dienstleistung und Entgelt besteht. Im Zeitpunkt des Kaufes der Telefonwertkarte liegt jedoch noch kein Entgelt für eine konkrete sonstige Leistung und damit auch noch keine Anzahlung im umsatzsteuerrechtlichen Sinn vor, da kein Entgeltlichkeitszusammenhang und keine Zweckbindung gegeben ist. Für jenen Teil des Guthabens, der verfällt, treten Entgeltlichkeitszusammenhang und Zweckbindung (vergleichbar zu Bargeld, das ein potentieller Kunde in der Geldbörse hat, aber nicht zum Erwerb einer Leistung ausgibt) niemals ein. Hinsichtlich des Teils des Guthabens, der zur Bezahlung von sonstigen Leistungen verwendet wird, treten hingegen Entgeltlichkeitszusammenhang und Zweckbindung gemäß den Entgeltbestimmungen (sehen Sie dazu bitte https://***3***) im Zeitpunkt des Bezugs der Telekommunikationsdienstleistung ein. Nur diesen Teil des Guthabens setzt der Endkunde bewusst ein, um die von ihm in diesem Zeitpunkt spezifizierte Leistung der ***2*** zu erhalten, wodurch insoweit der Entgeltlichkeitszusammenhang gegeben ist. Am Ende des Abschnittes „Rechtlichen Würdigung“ in der BVE nimmt das Finanzamt Bezug auf § 16 Abs 3 Z 2 UStG und führt aus, dass eine Berichtigung erst erfolgen darf, wenn sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz geändert hat. Das Finanzamt schließt, dass die Korrektur der Bemessungsgrundlage gemäß § 16 UStG zu Unrecht erfolgte, weil sich das Entgelt im Vergleich zum Zeitraum vor dem Verzicht nicht geändert hat, da der verbleibende Aufladebetrag eben nicht rückerstattet wurde. Im Zusammenhang mit der Regelung des § 16 Abs 3 Z 2 UStG ist zu berücksichtigen, dass diese nach hM iZm der Anzahlungsbesteuerung gemäß § 19 Abs 2 Z 1 lit. a UStG (Mindest-Istbesteuerung im Rahmen der Sollbesteuerung) und mit der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten gemäß § 19 Abs 2 Z 1 lit. b UStG (Istbesteuerung) zu sehen ist. Der auf Grund einer (An-)Zahlung geschuldete Umsatzsteuerbetrag und der in Anspruch genommene Vorsteuerbetrag sind gemäß § 16 Abs 3 Z 2 UStG iVm § 16 Abs 1 UStG zu berichtigen, wenn nach Leistung der Anzahlung die Leistung unterbleibt. Im Zusammenhang mit den beschwerdegegenständlichen Guthaben auf den Telefonwertkarten der ***2*** ist aber zu berücksichtigen, dass nach hM im Fachschrifttum und der oben wiedergegebenen Rechtsauffassung der österreichischen Finanzverwaltung hinsichtlich dieser Guthaben (noch) keine (steuerbaren) Anzahlungen iSd Umsatzsteuerrechtes vorliegen, sondern sich diese in einem davor liegenden Stadium befinden. Dementsprechend liegt - wie bereits oben ausgeführt wurde - hinsichtlich des verfallenen Guthabens kein Entgelt

*und somit keine Bemessungsgrundlage vor, auf welches die Regelung des § 16 Abs 3 Z 2 UStG Anwendung finden könnte. Selbst wenn sie anwendbar wäre, macht die Bestimmung des § 16 Abs 1 UStG die Berichtigung der Umsatzsteuer nicht davon abhängig, dass die ***2*** dem Käufer der Wertkarte die Umsatzsteuer erstattet, die auf das nicht rückgeforderte Guthaben entfällt. Die in der Beschwerde vom 26.3.2015 und in der Gegenäußerung vom 25.2.2016 zur Stellungnahme der GBP vom 30.10.2015, die wir diesem Vorlageantrag als Kopien beischließen, gemachten Ausführungen und gestellten Anträge halten wir vollinhaltlich aufrecht."*

Mit Bericht vom 18.12.2018 legte die belangte Behörde die Beschwerde zur Entscheidung dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte unter Verweis auf die Feststellungen der Betriebsprüfung die Abweisung der Beschwerde mit der folgenden Begründung: *"Die Beschwerdeführerin tätigt unter anderem durch den Verkauf von Telefonwertkarten steuerpflichtige Umsätze. Die Verkäufe werden der Anzahlungsbesteuerung unterzogen. Seitens der Beschwerdeführerin wird ein Verfall von Telefonwertkartenguthaben als Unterbleiben der Leistung gewertet. Es liegt somit der Tatbestand des § 16 Abs. 3 Z 2 UStG vor, der die sinngemäße Anwendung des § 16 Abs. 1 vorsehe. Nach Ansicht der Außenprüfung kann gem. § 16 Abs 1 UStG die Bemessungsgrundlage nur berichtigt werden, soweit das Entgelt tatsächlich an den Kunden zurückgezahlt wird."*

Mit Schreiben vom 21.05.2019 legte die Beschwerdeführerin auf Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes die im Beschwerdezeitraum geltenden Vertragsbedingungen, die allgemeinen Geschäftsbedingungen vom ***, vom ***14***, sowie die Entgeltübersichten vor. In den im Beschwerdezeitraum gültigen Allgemeinen Geschäftsbedingungen ist unter Punkt 4. „Dauer des Vertragsverhältnisses, Restguthaben“ Folgendes vereinbart: *„Das Vertragsverhältnis wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es endet jedoch automatisch und ohne Ausspruch einer Kündigung, wenn der Kunde nicht innerhalb von 12 Monaten zumindest einen Aufladevorgang seines Guthabens veranlasst. Macht der Kunde nicht vom abgelaufenen 12. Monat bis zum Ablauf des 18. Monats nach dem letzten, das Vertragsverhältnis verlängernden Ladevorgang seinen Anspruch auf Rückerstattung des verbleibenden Aufladebetrages geltend, wird dies als Verzicht hierauf gewertet und der Betrag verfällt. Der Kunde wird bei Beginn der Frist zur Geltendmachung seines Anspruches auf die Frist sowie auf die Folgen deren ungenützten Verstreichens gesondert und in geeigneter Form, zB mittels SMS, hingewiesen.“*

In den Entgeltübersichten sind die verschiedenen (Zusatz-) Produkte und weitere Angebote aufgelistet.

Mit Schreiben vom 25.04.2019 forderte das Bundesfinanzgericht die Beschwerdeführerin zur Stellungnahme auf und führte aus, dass das Urteil des FG Köln vom 16.02.2016, Zahl: 1 K 927/13 mit dem konkreten Fall vergleichbar sei.

Mit Schreiben vom 21.05.2019 erstattete die Beschwerdeführerin eine Stellungnahme und führte aus, dass der Sachverhalt im genannten Urteil nicht mit dem konkreten Fall vergleichbar sei, da im konkreten Fall die Umsatzsteuer aus nicht verbrauchten Guthaben aus pay-per-use (PPU) Wertkartenverträgen strittig sei, die lediglich einen Unterfall der prepaid-Verträge darstellen würden. Die Beschwerdeführerin führte Folgendes aus: „Wir erlauben uns, diese wesentlichen Abweichungen nachfolgend darzustellen, wobei wir unsere Ausführungen und Anträge in der Beschwerde vom 26. März 2015, in der Gegenäußerung vom 25. Februar 2016 und im Vorlageantrag vom 19. April 2017 - ohne diese hier im Einzelnen zu wiederholen - vollinhaltlich aufrechterhalten. 1. Generelle Darstellung des Tarifangebotes von ***2*** und insbesondere der im Vorhin bezahlten Tarife (Wertkarte versus Pakete) Wie aus der beiliegenden - für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum maßgeblichen - Entgeltübersicht (Stand ***15***)¹ ersichtlich ist, unterteilt sich das Leistungsspektrum von ***2*** im Wesentlichen in die folgenden Bereiche 1.a. ***2*** Wertkarte, 1.b. ***2*** Wertkartenpaket und 2. ***2*** Vertrags-Option, wobei die ersteren beiden in einer branchenüblichen Bezeichnung als „prepaid“ und der dritte als „postpaid“ bezeichnet werden. Der wesentliche Unterschied zwischen „prepaid“- und „postpaid“-Tarifen besteht darin, dass bei prepaid-Tarifen generell der Kunde Guthaben auf bei ***2*** geführten Konten auflädt. Diese Guthaben sind als „Zahlungsmittel“ zu sehen, da von diesen Guthaben je nach Wahl des Kunden entweder der Paketpreis oder im Falle von PPU das Entgelt pro Taktungseinheit abgebucht wird. Im Unterschied dazu wird bei „postpaid“-Tarifen die Zahlung erst nach Leistungserbringung (und Abrechnung durch ***2***) geleistet. Die im Bereich prepaid angebotenen Tarife sind demnach zu unterscheiden in einerseits pay-per-use (PPU)-Tarife und andererseits Paket-Tarife. a. Der (zB) im Abschnitt 1.1. der Entgeltübersicht angeführte Tarif „***10***“ ist ein PPU- Tarif. Das bedeutet, dass die Entgelte als Entgelte pro Minute (bzw. pro 32 Kilobyte (KB)), dh fixer Preis/Taktungseinheit angegeben sind und dass das erworbene Guthaben sich jeweils um ***11*** Cent pro vom Nutzer in Anspruch genommener Minute bzw. KB reduziert. Die Nutzung wird pro in Anspruch genommener Taktungseinheit vom Guthaben abgezogen. Hier ist es denkbar, dass nicht genutztes Guthaben verbleibt, welches grundsätzlich als Guthaben bestehen bleibt, bis die Frist zur Geltendmachung der Rückerstattung abgelaufen ist. In den Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) der ***5*** ist dazu in Abschnitt 4 die folgende Regelung enthalten: „Das Vertragsverhältnis wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es endet jedoch automatisch und ohne Ausspruch einer Kündigung, wenn der Kunde nicht innerhalb von 12 Monaten zumindest einen Aufladevorgang seines Guthabens veranlasst. Macht der Kunde nicht vom abgelaufenen 12. Monat bis zum Ablauf des 18. Monats nach dem letzten, das Vertragsverhältnis verlängernden Ladevorgang seinen Anspruch auf Rückerstattung des verbleibenden Aufladebetrages geltend, wird dies als Verzicht hierauf gewertet und der Betrag verfällt. Der Kunde wird bei Beginn der Frist zur Geltendmachung seines Anspruches auf die Frist sowie auf die Folgen deren ungenützten Verstreichens gesondert und in geeigneter Form, zB mittels SMS, hingewiesen.“ Der Wertkartenkunde kann jedoch gemäß Abschnitt 2 der AGB auch von einem Wertkartenvertrag

auf einen postpaid-Vertrag (***2*** Vertragsoption gemäß Abschnitt 2 der Entgeltbedingungen) umstellen. Für diesen Fall sehen die AGB in Abschnitt 2 vor, dass „Ein vorhandenes Wertkartenguthaben nach der Umstellung auf der nächsten Rechnung gutgeschrieben wird.“ Der/die Wertkartenkunde(in) bildet bei jeder Verwendung seines/ihrer mobilen Endgerätes gesondert den Willen, den im Tarif vorgesehenen Preis für die Nutzung der jeweiligen Einheit zu bezahlen. Hinsichtlich eines allenfalls nicht verbrauchten Guthabens hat der Nutzer/Nutzerin in dem Fall, dass ein Ende des Vertragsverhältnisses droht, die skizzierten mehreren 1 Die nächste Fassung der Entgeltübersicht, die mit Stand ***16*** herausgegeben wurde, entspricht hinsichtlich der hier erläuterten Tarife im Wesentlichen dem Stand vom ***15***. 2 Die AGB mit Stand ***13*** und mit Stand ***14*** enthalten dazu im Wesentlichen wortgleiche Bestimmungen. 2 Handlungsalternativen, nämlich das Restguthaben durch eine weitere Aufladung zu „verlängern“, auf einen postpaid-Vertrag zu übertragen, sich auszahlen oder verfallen zu lassen. In einem Urteil zur zivilrechtlichen Zulässigkeit derartiger Vertragsklauseln hat der OGH³ es als zutreffend eingestuft, dass die von dem beklagten Mobilfunkunternehmen in ihren AGB gewählte Verzichtskonstruktion inhaltlich einer Verjährungsverkürzung gleichkommt, sodass die dazu entwickelten Grundsätze der Judikatur herangezogen werden können und die mittels einer der oa Vertragsklausel sehr Ähnlichen bewirkte Verkürzung der gesetzlichen Verjährungszeit unter Anwendung der für derartige Verkürzungen zivilrechtlich entwickelten Grundsätze für zulässig erachtet. b. Im Gegensatz dazu stehen die Pakete, die in den Abschnitten 1.6. bis 1.9. der Entgeltübersicht angeführt sind. Mit diesen Paketen erwirbt der Nutzer für einen begrenzten Zeitraum (zB ein Kalendermonat) das Recht, vertraglich bestimmte Telekommunikationsleistungen in einem bestimmten Zeitraum zu erhalten, wobei eine bestimmte Anzahl von Einheiten (ds im Wesentlichen Minuten, SMS oder Megabyte (MB)) im Paket inkludiert ist (sog „Freiminuten“). Das Wesen dieser Pakete liegt darin, dass die enthaltenen Freieinheiten nur innerhalb des vereinbarten Zeitraumes (zB ein Monat) verbraucht und nicht auf spätere Zeiträume oder andere Leistungen übertragen werden können. Über die Freieinheiten hinaus konsumierte Einzelleistungen werden entsprechend dem PPU-Tarif (zusätzlich; siehe Abschnitt 1.a.) verrechnet⁴. Diese Pakete werden mit Bestellung (Aktivierungsvorgang zB per SMS) aktiviert, der Paketpreis wird sofort vom aufgeladenen Guthaben abgezogen und es wird damit auch das Guthaben verbraucht. Der Kunde hat auch die Möglichkeit, die Pakete als Abo zu bestellen, dh die Pakete werden monatlich vom bestehenden Guthaben abgebucht. Nicht verbrauchte Guthaben kann es bei diesen Tarifen - sobald sie aktiviert wurden - nicht geben, weil Pakete keine Guthaben, sondern Einheiten haben. Da auch vertraglich nicht vorgesehen, erfolgt keine Übertragung in nicht verbrauchte Guthaben und somit keine Berichtigung der Umsatzsteuer. Ein nicht verbrauchtes Guthaben kann nur daraus resultieren, dass der Kunde ein Guthaben auflädt, das den Paketpreis übersteigt und dessen weitere Nutzung grundsätzlich den Regelungen von PPU-Tarifen unterliegt. Der/die Wertkartenkunde(in) kann bei diesen Tarifen nicht gesondert den Willen bilden, den vorgesehenen Preis für die Nutzung der jeweiligen Freieinheit zu bezahlen, weil er/sie ein Pauschalentgelt für die Nutzung einer

Höchstzahl von Einheiten in einem bestimmten Zeitraum vereinbart hat und eine Nutzung nach Ablauf dieses Zeitraums auch gar nicht mehr möglich ist. Die in den Umsatzsteuervoranmeldungen für März 2013 und Juni 2013 vorgenommenen Berichtigungen resultieren ausschließlich aus dem oben unter 1.a. und im Abschnitt 1.1. der Entgeltübersicht angeführten PPU-Tarif „***10***“ und Guthabenaufladungen, die den aktivierten Paketpreis übersteigen. FN 3 Urteil vom 9. Mai 2007, 9 Ob 40/06g; FN 4 Das setzt voraus, dass der Kunde ein zusätzliches Guthaben aufgeladen hat. 2. Aussagen im Urteil des FG Köln vom 16.2.2016 - 1 K 927/13 a) Veröffentlichter Sachverhalt und Unterschiede zum beschwerdegegenständlichen Sachverhalt. Der im Urteil des FG Köln veröffentlichte Sachverhalt wird nachfolgend kursiv wiedergegeben und die Unterschiede zum beschwerdegegenständlichen Sachverhalt gleich nach dem jeweiligen Absatz nicht kursiv dargestellt. 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. Im Unterschied zum og Sachverhalt kommt im beschwerdegegenständlichen Fall das Vertragsverhältnis zwischen ***2*** und dem Kunden gemäß Abschnitt 2 der AGB durch Übergabe der ***2***-SIM-Karte an den Kunden zustande. Diese SIM-Karte kann sofort verwendet werden. Durch die Einzahlungen, die der ***2***-Kunde leistet, wobei der rechtliche und technische Weg, auf dem diese Einzahlung erfolgt uE nicht wesentlich ist, entsteht ein Guthaben auf dem Wertkarten-Konto, das die ***2*** für jeden einzelnen Kunden führt. Auch im beschwerdegegenständlichen Fall kann der Kunde das Guthaben sowohl für entgeltliche Leistungen der ***2*** (Telefonie, SMS, MMS, mobiles Internet) als auch für entgeltliche Leistungen sog. Drittanbieter (Herunterladen von Klingeltönen etc.), die insoweit zivilrechtlich Leistende sind, einsetzen. Aus dem og veröffentlichten Sachverhalt des Urteils des FG Köln geht aber insb. nicht hervor, ob es sich bei den „sog Prepaid-Verträgen“ um PPU-Verträge oder um Pakete (Packages) handelt (vgl die Ausführungen zu den beiden Vertragstypen oben unter 1.), was für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung aber uE entscheidend ist. 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. Einen diesem Sachverhalts-Abschnitt entsprechenden Sachverhalt gibt es auch bei ***2*** und wurde der Verkauf von (wie oben beschrieben) „Starterpaketen“, sofern dieser entgeltlich erfolgte, ebenfalls sofort der Umsatzsteuer unterworfen. Wie im Abschnitt 1.b. oben erläutert, erfolgt auch hier keine Übertragung in nicht verbrauchte Guthaben und somit keine Berichtigung der Umsatzsteuer. Die ***2*** hat ihren Kunden die SIM-Karten aber auch unentgeltlich ausgehändigt, wodurch kein umsatzsteuerbarer Tatbestand verwirklicht wurde. Der Umfang der Leistungen, die der Kunde erhalten konnte, war abhängig davon, in welcher Vertragsphase ersieh 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. 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. 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. 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. 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. Wie auch aus den AGB-Bestimmungen, die bei ***2*** beschwerdegegenständlich einschlägig sind, im Abschnitt 1 a. oben dargestellt, ist darin nicht von Phasen die Rede. Im Unterschied zum og Sachverhalt hängt im beschwerdegegenständlichen Fall die Dauer des aufrechten Vertragsverhältnisses auch nicht von der Höhe des verfügbaren Guthabens ab. Ab dem abgelaufenen 12. Monat nach dem letzten, das Vertragsverhältnis verlängernden Aufladevorgang, beginnt der sechsmonatige Zeitraum, in welchem der Kunde die Rückerstattung eines nicht verbrauchten Guthabens beanspruchen kann. In diesem Zeitraum

kann der Kunde keine Dienstleistungen mehr in Anspruch nehmen (auch nicht eingeschränkt, zB, nur Ermöglichung der Entgegennahme von Anrufen) und kann nicht durch einen neuerlichen Aufladevorgang in das zuvor bestanden habende Vertragsverhältnis zurückkehren. Auch diese Sachverhaltselemente deuten darauf hin, dass das FG Köln einen Sachverhalt zu beurteilen hatte, der ähnlich dem unter 1. b. oben dargestellten liegt, jedoch nicht beschwerdegegenständlich ist. Der Kunde kann im beschwerdegegenständlichen Sachverhalt während des og sechsmonatigen Zeitraums also nur noch seinen Anspruch auf Rückerstattung des nicht verbrauchten Guthabens geltend machen. Macht er diesen Anspruch bis zum Ablauf des 18. Monats nach dem letzten, das Vertragsverhältnis verlängernden Aufladevorgang, nicht geltend, wird das nach den AGB als Verzicht gewertet und das nicht verbrauchte Guthaben verfällt. Die gesetzliche Verjährungsfrist wird also vertraglich (mittels AGB) auf sechs Monate verkürzt⁵. Ein Vertragsverhältnis besteht in diesem Zeitraum nicht mehr. 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. Im beschwerdegegenständlichen Fall ist keine rückwirkende Erstattung, die über die oben erläuterte Rückerstattung hinausgeht, vorgesehen. b) Zwischenurteil Das FG Köln kommt im Abschnitt II auf Basis des diesem Urteil zugrunde liegenden Sachverhaltes, der der Urteilsbegründung zwar nicht vollständig zu entnehmen ist, nach den Ausführungen im Urteil aber viel näher beim nicht beschwerdegegenständlichen, oben unter 1. b. dargestellten „Paket“ ist, zu dem Urteil, dass der Mobilfunkanbieter 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 hat. Im Wesentlichen begründet das FG Köln diese Entscheidung damit, dass der Mobilfunkanbieter den Kunden gegenüber bereits mit der Aufladung eine sonstige Leistung erbracht hat, die in der Einrichtung bzw. Aufrechterhaltung einer nicht näher bezeichneten „Plattform“ bestehe, ohne jedoch diesen Plattformbegriff näher zu definieren oder auch nur auf das zivilrechtliche Vertragsverhältnis einzugehen. Anmerken wollen wir an dieser Stelle, dass es sich beim Urteil des FG Köln lediglich um ein Zwischenurteil handelte, das jedoch ua wegen Mängeln in der Sachverhaltserhebung durch die zuständige Behörde auch wieder an diese zurückverwiesen wurde. Es erfolgte weder eine Klärung der Rechtsfragen durch den BFH noch durch den EuGH.

3. Von ***2*** angewendete Rechtslage in Österreich ***6*** RNF ***5*** hat im beschwerdegegenständlichen Zeitraum auf die in Abschnitt 1. oben erläuterten beschwerdegegenständlichen prepaid-Tarife freiwillig die Regelungen über die Anzahlungsbesteuerung angewendet, wie es von der österreichischen Finanzverwaltung in den gleich nachstehend kurz zusammengefassten Erledigungen, die wir in den oben genannten Schriftsätzen umfassend erläutert haben, vorgezeichnet wurde. Im Umsatzsteuerprotokoll über den Salzburger Steuerdialog 2008 vertritt die österreichische Finanzverwaltung die Rechtsauffassung, dass der Kauf einer Telefonwertkarte umsatzsteuerrechtlich als nicht

steuerbarer Tausch eines Zahlungsmittels (Bargeld) gegen „elektronisches Geld“ zu beurteilen ist. Dadurch bringt die österreichische Finanzverwaltung zum Ausdruck, dass auf Telefonwertkarten enthaltene Guthaben im Zeitpunkt des Erwerbs der Telefonwertkarte umsatzsteuerrechtlich noch nicht als Anzahlung (für eine bestimmte Leistung) beurteilt werden, sondern sich in einem davorliegenden Stadium befinden. Die von der österreichischen Finanzverwaltung vertretene Rechtsauffassung im Umsatzsteuerprotokoll über den Salzburger Steuerdialog 2008 hatte zu Besprechungen der betroffenen Unternehmen 5 Vgl auch die Ausführungen oben 1. a. mit Verweis auf Urteil des OGH vom 9. Mai 2007, 9 Ob 40/06g betreffend den Sachverhalt und die Praktikabilität der seitens des BMF vertretenen Rechtsansicht mit dem BMF geführt, und wurde in der Folge dieser Besprechungen die Information des BMF vom 28.1.2009, GZ BMF-010219/0044-VI/4/2009 erlassen, nach welcher keine Bedenken bestehen, wenn die durch den Netzbetreiber ausgegebenen Karten weiterhin der Anzahlungsbesteuerung unterworfen werden. Durch diese - auch im Umsatzsteuerprotokoll 2008 enthaltene - Formulierung wird bekräftigt, dass keine Anzahlung iSd § 19 Abs 2 Z 1 lit a UStG vorliegt, dass aber keine Bedenken bestehen, wenn auf den Umtausch von Bargeld gegen „elektronisches Geld“ freiwillig die Regelungen über die Anzahlungsbesteuerung angewendet werden. Gemäß den weiteren Ausführungen im Umsatzsteuerprotokoll 2008 unterliegen die auf Telefonwertkarten enthaltenen Guthaben grundsätzlich erst im Zeitpunkt der Nutzung des Guthabens durch den Endkunden für den Bezug einer (dann bestimmten) Telekommunikationsdienstleistung vom Netzbetreiber bei diesem der Umsatzbesteuerung („usage-Besteuerung“). Erst im Zeitpunkt der Nutzung des Guthabens durch den Endkunden wird dieses zum Entgelt iSd § 4 UStG, weil erst in diesem Zeitpunkt der - auch vom EuGH geforderte - Zusammenhang zwischen genau bestimmter Dienstleistung und Entgelt besteht. Zwangsweise Folge dieser Rechtsansicht ist jedoch, dass nicht verbrauchtes „elektronisches Geld“ auch wiederum ohne umsatzsteuerliche Rechtsfolge in „echtes Geld“ getauscht wird, das vom Einzahler innerhalb von sechs Monate „abgeholt“ werden kann, und ansonsten verfällt, wie dies zivilrechtlich mit jeder überfälligen Forderung geschieht. Im Zeitpunkt des Kaufes der Telefonwertkarte liegt jedoch noch kein Entgelt für eine konkrete sonstige Leistung und damit auch noch keine Anzahlung im umsatzsteuerrechtlichen Sinn vor, da kein Entgeltlichkeitszusammenhang und keine Zweckbindung gegeben ist. Die Aussagen des EuGH im Urteil vom 3. Mai 2012 in der Rs C-520/10 „Lebara“ sind auf den beschwerdegegenständlichen Fall nicht anwendbar, weil der EuGH in der Rs „Lebara“ Telefonkarten zu beurteilen hatte, deren einzig möglicher Verwendungszweck die Tätigkeit von Anrufen war (sehen Sie bitte Rz 11 des zitierten Urteils). 4. Ergebnis: Der Sachverhalt des Urteils des FG Köln ist - ua mangels Veröffentlichung der detaillierten vertraglichen Regelungen, insbes. der AGB (sondern nur des Verweises darauf) - nicht in allen Facetten klar erkennbar. Soweit erkennbar ähnelt der Sachverhalt möglicherweise den im Abschnitt 1.b. oben erläuterten Paketen. Für diese Art von Verträgen mag die Beurteilung durch das FG Köln im Abschnitt II.1.b des Urteils zutreffen, dass sich der Kunde über die einzelnen Dienstleistungen des Mobilfunkanbieters oder von Drittanbietern nach dem Vertragsmodell

gerade keine Gedanken mehr machen müssen soll, weil er durch die Aktivierung des Guthabens im Rahmen dieses Guthabens und des vereinbarten Zeitraums die vertraglich festgelegten Möglichkeiten unbeschränkt abrufen kann. Jedoch auch hier gibt es - soweit erkennbar - Unterschiede, da zB die Möglichkeiten des/der Paket-Kunden/Kundin vertraglich nicht unbeschränkt sind, sondern eine Obergrenze von abrufbaren Einheiten vorgesehen ist. Dabei handelt es sich jedoch nicht um den beschwerdegegenständlichen Sachverhalt der PPU-Verträge, wie er unter 1. a. oben dargestellt ist: Im Unterschied zu den im Abschnitt 1.b. oben erläuterten prepaid-Paket-Tarifen zahlt der Kunde einen bestimmten Betrag im Vorhinein und verwendet der Kunde bei dem Tarif „***10***“ sein Guthaben, um jeweils einzelne Leistungen zu beziehen, die im Tarif auch jede für sich und pro Leistungseinheit bepreist sind und erst in diesem Zeitpunkt wird der entsprechende Guthabensteil zu einer umsatzsteuerlichen Gegenleistung. Der einzige Unterschied zu einem „post-paid“-Tarif (siehe unsere Ausführungen zu Beginn zu den Vertragsmöglichkeiten, dort unter 2. dargestellt) besteht darin, dass der Kunde die Zahlung vor und nicht nach Leistungserbringung leistet. Der/die Kunde/Kundin hat in dem Fall, dass ein Ende des Vertragsverhältnisses droht, die im Abschnitt 1 erläuterten Handlungsalternativen. Ist jedoch der 12monats-Zeitraum abgelaufen, besteht kein Vertragsverhältnis mehr. Die gesetzliche Verjährungsfrist für die Rückforderung des Guthabens wird durch Abschnitt 4 der AGB auf sechs Monate verkürzt. Bei den im Abschnitt 1.b. oben erläuterten Paketen bestehen diese Handlungsalternativen nicht, sondern kann der/die Kunde/Kundin in den verbleibenden Tagen der Vertragslaufzeit (meist ein Kalendermonat) nur versuchen, so viele Leistungseinheiten wie möglich zu konsumieren. Aus diesem Grund ist auch die in der Beschwerde vom 26. März 2015, in der Gegenäußerung vom 25. Februar 2016 und im Vorlageantrag vom 19. April 2017 erläuterte Rechtsauffassung der ***2*** - die im Übrigen der Rechtsauffassung des Bundesministeriums für Finanzen im Erlass GZ BMF-010219/0044-VI/4/2009 entspricht - zutreffend, dass im Zeitpunkt des Erwerbs der „***10***“ ein umsatzsteuerlich unbeachtlicher Tausch von Bargeld in „elektronisches Geld“ vorliegt. Aus den vertraglichen Grundlagen, vor allem den AGB, sind für uns auch keine Hinweise erkennbar, dass die ***2*** bzw. nunmehr die ***6*** als RNF der ***5*** den jeweiligen Kunden bei Wertkarten mit PPU-Tarifen nach 1. a. oben (zB „***10***“) eine „Plattform für einen vertraglich vereinbarten Zeitraum zur Verfügung“ stellt. Vielmehr sehen die AGB folgendes vor: „Die Bezahlung bei der ***12***-Wertkarte erfolgt durch Erwerb und Aufladung eines Guthabens durch den Kunden, von dem die entsprechenden Beträge nach Leistungserbringung automatisch abgebucht werden.“ Dem Kunden wird zwar bei Vertragsabschluss das Dienstangebot unterbreitet, in welchem Ausmaß und ob er dieses Dienstangebot überhaupt nutzt, ist jedoch seine (nachfolgende) Entscheidung und führt dies zur jeweiligen Abbuchung der Entgelte von seinem Guthaben (das er auch abrufen kann). Wenn er dieses Dienstangebot gar nicht nutzt, kommt es zu keiner Entgeltsabbuchung auf seinem Konto und hat er Anspruch auf Rückerstattung (siehe Punkt 4. der AGB und die dort dargestellte Vorgehensweise bzw. unter Abzug des Serviceentgeltes nach 3.2. der Entgeltübersicht). Dieser Sachverhalt unterscheidet sich wesentlich von Wertkartenpaketen,

wo jedenfalls ein Entgelt in Höhe des vereinbarten Paketpreises belastet und (folgerichtig) der Umsatzsteuer unterzogen wird: Die im Abschnitt 1.b. oben erläuterten Paket-Tarife sehen zwar jeweils einen vorab festgelegten Gültigkeitszeitraum (zB einen Kalendermonat) vor, bei diesen wird jedoch der Gesamtpreis laut Tarif anlässlich der Aufladung der Umsatzsteuer unterworfen und entstehen daher bei diesen Tarifen keine nicht verbrauchten Guthaben. Bei diesen Tarifen kommt die Vorgangsweise der ***6*** als RNF der ***5*** zu einem vergleichbaren Ergebnis wie das FG Köln - ohne jedoch die Begründung im Detail zu teilen - und ist hier nicht beschwerdegegenständlich. Zusammenfassend halten wir daher fest, dass der Sachverhalt der im Abschnitt 1.a. oben dargestellten Wertkarten (zB der Tarif „***10***“ laut beiliegender Entgeltübersicht) mit dem Sachverhalt des Urteils des FG Köln nicht vergleichbar ist. Die Unterschiede wurden im Abschnitt 1.a. und 2. Oben im Detail erläutert. Da die beschwerdegegenständlichen Berichtigungen ausschließlich aus diesen 6 Ein nicht verbrauchtes Guthaben kann nur daraus resultieren, dass der Kunde ein Guthaben auflädt, das den Paketpreis übersteigt und dessen weitere Nutzung grundsätzlich den Regelungen von PPU- Tarifen unterliegt. PPU-Tarifen resultieren, ist es nichtzutreffend, das Urteil des FG Köln auf die bei diesem und vergleichbaren PPU-Tarifen entstehenden nicht verbrauchten Guthaben anzuwenden. Unsere in der Beschwerde vom 26. März 2015, in der Gegenäußerung vom 25. Februar 2016 und im Vorlageantrag vom 19. April 2017 gemachten Ausführungen und gestellten Anträge halten wir daher vollinhaltlich aufrecht und ersuchen wir das BFG im Sinne dieser Anträge zu entscheiden. Sollte das BFG unsere Rechtsansicht nicht teilen, erlauben wir uns weiters anzuregen, diese für eine ganze Branche wesentliche Rechtsfrage durch ein Vorabentscheidungsverfahren beim EuGH klären zu lassen.“

Mit Schreiben vom 04.09.2019 gewährte das Bundesfinanzgericht der belangten Behörde Parteiengehör, übermittelte die Stellungnahme der Beschwerdeführerin und forderte die Amtspartei zur Stellungnahme auf.

Mit Schreiben vom 29.10.2019 erstattete die belangte Behörde die folgende Stellungnahme: „1) Vergleich zum Urteil FG Köln vom 16.2.2016 – 1 K 927/13: Das FG Köln kommt in seinem Urteil zu dem Schluss, dass der Mobilfunkanbieter bereits mit der entgeltlichen Zurverfügungstellung von Guthaben auf dem Prepaid-Konto und nicht erst bei späterer Verwendung dieser Guthaben gegenüber den Erwerbern durch die Einrichtung bzw. Aufrechterhaltung einer „Plattform“ eine sonstige Leistung erbracht hat. Auch das Urteil des FG Köln befasste sich mit Prepaid-Verträgen, welche nach Vertragsende ein allfälliges Guthaben auswiesen. Zwar kommt das Vertragsverhältnis bei ***12*** bereits durch Übergabe der SIM-Karte an den Kunden zustande, jedoch war das FG Köln nicht mit der Frage nach dem Beginn des Vertragsverhältnisses, sondern mit der Behandlung von aufgeladenen Guthaben im Zeitpunkt der Aufladung befasst. Somit kann die Art und Weise des Zustandekommens des Vertrages – mit Übergabe der SIM-Karte oder durch Aktivierung des Prepaid-Guthabens - nicht von ausschlaggebender Relevanz sein. Die Beschwerdeführerin wendet in ihrer Stellungnahme vom 21.5.2019 ein, dass aus dem Urteil nicht hervorginge, ob

es sich im Sachverhalt, welcher dem Urteil des FG Köln zugrunde lag, um PPU – oder Paketverträge handeln würde. Dazu ist auszuführen, dass sich das Leistungsspektrum von ***12*** in die Bereiche „prepaid“ (Wertkarte und Wertkartenpaket) und „postpaid“ (Vertrags-Option) unterteilt, wobei der Kunde lediglich für den prepaid-Bereich ein Guthaben auf sein Konto auflädt. Weiters kann man bei ***12*** im Bereich „prepaid“ zwischen PPU (pay per use), bei welchem die Entgelte pro Minute verrechnet werden und dem Paket-Tarif unterscheiden. Lediglich für den Bereich PPU ist es möglich, dass nicht genutzte Guthaben bei Nitrückforderung binnen einer vertraglichen Frist durch den Kunden verfallen. Alternativ kann der Kunde, um den Verfall seines Guthabens zu verhindern, auf einen postpaid-Vertrag umsteigen, bei welchem er sein vorhandenes Guthaben fortschreiben kann. Die im Paket-Tarif inkludierten Freiminuten/SMS/Megabyte sind hingegen innerhalb des vereinbarten Zeitraums zu verbrauchen und können nicht auf spätere Zeiträume oder andere Leistungen übertragen werden. Nach Angaben der Beschwerdeführerin könne es nicht verbrauchte Guthaben bei diesen (Paket-) Tarifen – sobald sie aktiviert wurden – nicht geben, weil Pakete keine Guthaben, sondern Einheiten hätten, außer der Kunde würde mehr Guthaben aufladen, als der Paketpreis ausmache. Damit es nicht zum Verfall des (Rest-)Guthabens kommt stehen dem ***12***-Kunden im Fall eines PPU-Vertrages 3 Optionen zur Verfügung: (1) Verlängerung des Bestehens des Restguthabens durch erneute Aufladung eines Guthabens binnen eines gewissen Zeitraums, (2) Übertragung des Restguthabens auf einen postpaid-Vertrag, (3) Auszahlung mit entsprechendem Antrag binnen einer vertraglich vereinbarten Frist. Die in den UVA März 2013 und Juni 2013 durch das Unternehmen vorgenommenen Berichtigungen resultieren ausschließlich aus nicht rückgeforderten Guthaben aus dem PPU-Tarif sowie aus Guthabenaufładungen, die den aktivierten Paketpreis überstiegen. Da nach eigenen Ausführungen der Beschwerdeführerin die Entstehung eines Guthabens bei Paket-Tarifen (außer bei Überzahlung) nicht möglich sei, kann es sich daher bei dem Sachverhalt, welcher dem Urteil des FG Köln zugrunde lag, ebenfalls nicht um solche Paket-Tarife handeln die ***12*** anbietet, da es diesfalls im Sacherhalt des FG Köln ebenfalls nicht zu Guthabenständen gekommen wäre. Im Sachverhalt des Urteils des FG Köln erhielt der Kunde ein Starterpaket mit Zugangsberechtigung zum Mobilfunk-Dienst „B“. Dieses „Starterparket“ ähnelt zwar den Paket-Tarifen bei ***12***, bei denen es grundsätzlich nicht zu einem Guthaben kommen kann, jedoch sind im Sachverhalt des Urteils Köln zwei Vertragsphasen zu unterscheiden. Abhängig von der Höhe des eingezahlten Guthabens war die C-Phase, in welcher der Kunde sein Guthaben uneingeschränkt nutzen konnte, unterschiedlich lang. Nach Ende der C-Phase folgte die D-Phase, in welcher es dem Kunden nicht mehr möglich war, das Guthaben für abgehende Telefonate zu nutzen. In dieser Phase konnte der Kunde sein Guthaben jedoch weiter für SMS- und Datendienste mit einem Festpreis (kein Paketpreis) verwenden. Mit erneuter Guthabenaufładung war es dem Kunden möglich wieder in die C-Phase mit uneingeschränkter Nutzung zu gelangen. Auch im Sachverhalt, der dem Urteil des FG Köln zugrunde lag, ist ein allfälliges Guthaben am Ende (der D-Phase) nicht mehr verwendbar. Die Gemeinsamkeit der beiden Sachverhalte (Köln und ***12***) besteht darin,

dass ein Guthaben aus einem prepaid-Vertrag verfällt. Es handelt sich im Sachverhalt, welcher dem Urteil des FG Köln zugrunde lag, nicht um ein Guthaben aus Paket-Diensten wie ***12*** sie anbietet, da diesfalls kein Guthaben nach eigenen Angaben der Beschwerdeführerin entstanden wäre. Die D-Phase, an deren Ende das Guthaben bei Nichtverlängerung nicht mehr verwendbar ist, ist jedoch durchaus vergleichbar mit PPU-Verträgen von ***12***, da in dieser D-Phase SMS und Datendienste einen Festpreis (keinen Paketpreis) haben. Auch wenn es bei ***12*** keine unterschiedlichen Phasen gibt, besteht die Gemeinsamkeit der beiden Sachverhalte eben darin, dass ein Guthaben am Ende des Vertrages nicht mehr verwendbar ist. Im Sachverhalt, welcher durch das FG Köln zu beurteilen war, bestand das gesamte Vertragsverhältnis aus zwei Phasen, die je nach Kunden unterschiedlich lang sein konnten. Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass es ***12***-Kunden nicht möglich wäre durch einen neuerlichen Aufladevorgang in ein zuvor bestanden habendes Vertragsverhältnis zurückzukehren. Auch im Sachverhalt des FG Köln kehrt der Kunde nicht zu einem (anderen) zuvor bestandenem Vertragsverhältnis zurück. Durch die erneute Aufladung bleibt das Vertragsverhältnis lediglich in einer anderen Phase aufrecht. Für die Annahme einer Leistung durch ***12*** bereits mit Kauf des Guthabens durch den Kunden sprechen folgende Argumente: Dem ***12***-Kunden wird bereits mit Aufladung des Guthabens die Möglichkeit eingeräumt das Netz für Anrufe oder andere Datendienste zu nutzen. ***12*** hat keinen Einfluss darauf ob und wann der Kunde von dieser Möglichkeit Gebrauch macht. Erst mit Aufladung des Guthabens wird der Kunde in die Lage versetzt aktiv Leistungen in Anspruch zu nehmen. Dieser Vorgang ist vergleichbar mit der Zurverfügungstellung einer virtuellen „Plattform“, die der Kunde entsprechend seinem Status nutzen kann. Die Leistungserbringung von ***12*** findet bereits mit der Schaffung der Möglichkeit somit mit der Einrichtung der virtuellen „Plattform“ statt. Bei Aufladung des Guthabens besteht daher ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung. Der Verzicht auf die Rückzahlung des noch offenen Guthabens seitens des einzelnen Kunden ist außerdem dadurch begründet, dass es sich hierbei in der Regel um sehr geringe Beträge (für den einzelnen Kunden) handelt. Der Kunde nimmt die „Überzahlung“ wissentlich in Kauf, da er auch die Möglichkeit hätte, sich den Guthabenbetrag binnen einer bestimmten Frist auszahlen zu lassen. Im Ergebnis sind daher verfallene Restguthaben bei Prepaid-Verträgen umsatzsteuerpflichtig. 2) Keine Änderung der Bemessungsgrundlage: Gem. § 16 Abs. 1 Z 1 UStG hat, sofern sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz ändert, der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen. Im anhängigen Beschwerdefall hat sich die Bemessungsgrundlage nicht geändert. § 16 Abs. 1 Z 1 UStG ist daher nicht anwendbar. Nach § 16 Abs. 3 Z 2 UStG gilt § 16 Abs. 1 UStG jedoch sinngemäß, wenn für eine vereinbarte Lieferung oder sonstige Leistung ein Entgelt entrichtet wurde, die Lieferung oder sonstige Leistung jedoch nicht ausgeführt worden ist. Stellt sich nachträglich heraus, dass die Leistung nicht der vereinbarten Leistung entspricht, kommt es zu einer Änderung der BMG, wenn der Leistungsempfänger dafür einen Preisnachlass erhält oder das bereits entrichtete Entgelt tlw.

*rückerstattet wird¹. Da seitens ***12***, im Fall des Verzichts des Kunden auf die Auszahlung seines Guthabens bzw. auf die Übertragung seines Guthabens auf einen postpaid-Vertrag, keine Rückerstattung des nicht verbrauchten Guthabens erfolgte, ist auch § 16 Abs. 3 Z 2 UStG nicht anwendbar. 1 Gaedke/Huber-Wurzinger in Melhardt/Tumpel, UStG, 2. Aufl.2015, § 16 Rz 65.“*

Mit Schreiben vom 19.02.2020 übermittelte das Bundesfinanzgericht der Beschwerdeführerin die Stellungnahme der belangten Behörde und das Urteil des BFH XI R 4/17 vom 10.4.2019 zur allfälligen Stellungnahme.

Mit Schreiben vom 10.06.2020 und vom 13.10.2020 übermittelte die Beschwerdeführerin eine Stellungnahme mit dem folgenden Wortlaut: „Vorweg halten wir fest, dass auch nach Durchsicht der Gegenäußerung der Großbetriebsprüfung sowie des Urteils BFH XI R 4/17 zum größten Teil auf unsere bisherigen Ausführungen zu verweisen ist, die weder durch die Gegenäußerung noch durch dieses Urteil entkräftet werden. Vielmehr bestätigen mehrere Ausführungen des BFH in diesem Urteil den von uns vertretenen Standpunkt. Umgekehrt widerspricht die Auffassung des BFH im Ergebnis seiner eigenen Rechtsprechung und jener des EuGH, die zwar zitiert, aber inhaltlich nicht gewürdigt wird. Wir weisen der Ordnung halber darauf hin, dass das genannte Urteil des BFH nicht über das im vorliegenden Verfahren erörterte Urteil des FG Köln vom 16. Februar 2016, 1 K 927/13, abgesprochen hat. Vorinstanz im zum Urteil BFH XI R 4/17 führenden Verfahren war das FG Düsseldorf (5 K 4189/13 U); das Verfahren betrifft somit einen anderen Sachverhalt. Weiters erscheinen uns die Ausführungen des BFH zum angeblichen Nichtbestehen einer Vorlagepflicht nach Art. 267 Abs. 3 AEUV unrichtig. Entgegen dem BFH im genannten Urteil kann nämlich keine Rede davon sein, dass die unionsrechtlichen Grundsätze für das Vorliegen einer entgeltlichen Leistung gerade in dem Sinne geklärt wären, dass die Grundsätze der Steuerbarkeit und des unmittelbaren Zusammenhangs zwischen Leistung und Entgelt auch bei der vom BFH nunmehr judizierten Weise zu verstehen wären¹. 1 Urteil XI R 4/17, Rn 9. Im Einzelnen möchten wir zu den Argumenten in der Gegenäußerung sowie im Urteil BFH XI R 4/17 Folgendes entgegenen: Ausführungen zu Urteil FG Köln vom 16.2.2016- 1 K 927/13 Auf die Ausführungen der GBP zum oben angeführten Urteil braucht unseres Erachtens aufgrund der aktuelleren BFH-Judikatur nicht mehr im Detail eingegangen zu werden. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass das Urteil BFH XI R 4/17 die Deutung des Urteils des FG Köln durch die GBP widerlegt (siehe dazu noch unten), auch wenn das genannte Urteil des BFH nicht über das Urteil des FG Kölns abgesprochen hat, sondern in einem anderen Verfahren ergangen ist. Begründung des Vertragsverhältnisses durch Übergabe einer SIM-Karte: Die Ausführungen der GBP zu der Frage, ob „bereits“ mit Kauf eines Guthabens durch den Kunden eine Leistung von ***2*** erbracht werde, beziehen sich auf das oben erwähnte Urteil des FG Köln. (Auch) das Urteil BFH XI R 4/17 spricht entgegen der Auffassung der GBP klar für die Relevanz des Umstands, dass das Vertragsverhältnis zwischen ***2*** und dem Kunden gemäß Abschnitt 2 der AGB durch Übergabe der ***2***-SIM-Karte an den Kunden zustande kommt. Wie nämlich bereits in

unserer Stellungnahme vom 21. 5. 2019 hervorgehoben, kann diese SIM-Karte, wie in den AGB ausdrücklich festgehalten, sofort - und bis zu 12 Monate lang ohne Leistung eines Entgelts - verwendet werden. Der BFH führt im zitierten Urteil hingegen ausdrücklich aus, dass „die Annahme einer von Anfang an entgeltlichen Plattformleistung bei Prepaid-Verträgen [...] vor diesem Hintergrund der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität, die ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems darstellt² widersprechen [würde]. Diese Verträge zeichnen sich anders als sog. Postpaid-Verträge gerade dadurch aus, dass der Kunde [...] nur für die konkret in Anspruch genommene, bepreiste Leistung des Anbieters ein genau beziffertes Entgelt zahlen möchte“. Wie bereits in unserem Schriftsatz vom 21. Mai 2019 ausgeführt, ist bei ^{***2***} Prepaid Verträgen von Beginn an vereinbart, dass das Vertragsverhältnis jedenfalls endet, sofern 12 Monate kein Aufladevorgang durchgeführt wurde. Danach beginnt ein sechsmonatiger Zeitraum, indem ein noch vorhandenes Guthaben zurückgefordert werden kann, allerdings keine Dienstleistungen mehr in Anspruch genommen werden können. Auch kann in das Vertragsverhältnis nicht mehr durch einen Aufladevorgang in das davor bestandene Vertragsverhältnis zurückgekehrt werden. Dass der BFH in XI R 4/17 letztlich dennoch eine Steuerbarkeit, der endgültig nicht zurückgeforderten Restguthaben aus den Prepaid-Verträgen annimmt, begründet dieser mit der Erwägung, dass diese zu einem nachträglichen Entgelt für die eröffnete Nutzung der zur Verfügung gestellten Infrastruktur geführt hätten, die insbesondere die mobile Erreichbarkeit der Prepaid-Kunden ermöglicht habe³. Wie bereits mehrfach betont und aktenkundig, ist nach den Allgemeinen Geschäftsbedingungen der ^{***5***} nicht der Fall: Die Nutzung der „Plattform“ oder „Infrastruktur“ ist völlig unabhängig von der Verwendung oder Nichtverwendung aufgeladener Guthaben. 2 vgl. z.B. EuGH-Urteile Newey vom 20.6.2013 - C-653/11, EU:C:2013:409, UR 2013, 628, Rz 42, m.w.N.; Marcandi vom 5.7.2018 - C-544/16, EU:C:2018:540, UR 2018, 706, Rz 45. 3 Leitsatz. Die Annahme einer Leistung „bereits mit Kauf des Guthabens durch den Kunden“ (Seite 4 der Gegenäußerung der GBP) Aus den oben angeführten Gründen gehen die Ausführungen der GBP, wonach „bereits mit Kauf des Guthabens“ eine Leistung anzunehmen sei, an der Sache vorbei. Die Einschätzung der GBP, dass „[d]em ^{***12***}-Kunden [...] bereits mit Aufladung des Guthabens die Möglichkeit eingeräumt [wird], das Netz für Anrufe oder andere Datendienste zu nutzen“, ist überdies aktenwidrig, soweit die Möglichkeit der Netznutzung - für die Entgegennahme von Anrufen - wie bereits mehrfach betont, bereits früher, nämlich mit der Übergabe der SIM-Karte eröffnet wird und auch nach Verbrauch des Guthabens lange weiterbesteht. Die auf das erwähnte Urteil des FG Köln gestützten Ausführungen der GBP in Pkt. 1 ihrer Gegenäußerung, wonach dieser Umstand nach diesem Urteil nicht maßgeblich sei, weil dieses Gericht nicht mit der Frage nach dem Beginn des Vertragsverhältnisses, sondern mit der Behandlung von aufgeladenen Guthaben im Zeitpunkt der Aufladung befasst gewesen sei, entfernen sich ebenfalls vom Kern der Sache und lassen die insoweit zentralen Aussagen dieses Urteils unerwähnt. In den Rn. 58 bis 60 dieses Urteils heißt es nämlich wie folgt: „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. [...] 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) [...] (59) Der zur Annahme einer Leistungsbeziehung notwendige unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und der Gegenleistung besteht also bei Aufladung eines Guthabens. (60) [...] Aus diesem Grunde stellt die Einzahlung auf den Prepaid-Konten [...] 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.“ Es ist also unleugbar, dass selbst das FG Köln - wie nach ihm der BFH - nur deshalb zu einer Austauschbeziehung zwischen Netznutzung (Erreichbarkeit) und Restguthaben gelangt, weil erst mit der Aufladung des Guthabens die Netznutzung ermöglicht wurde, was bei den hier in Rede stehenden Tarifen unstreitig nicht der Fall ist. Wissentliche „Inkaufnahme“ einer Überzahlung (Seite 4 der Gegenäußerung der GBP) Auch die Auffassung der GBP, der Verzicht auf die Rückzahlung von Guthaben seitens des einzelnen Kunden sei dadurch begründet, dass es sich hierbei in der Regel um sehr geringe Beträge (für den einzelnen Kunden) handle und der Kunde die „Überzahlung“ wissentlich in Kauf nehme, da er auch die Möglichkeit hätte, sich den Guthabenbetrag binnen einer bestimmten Frist auszahlen zu lassen, ist in keiner Weise überzeugend. Zum einen ist nämlich unverständlich, weshalb der Umstand, dass der Kunde den Verfall des Guthabens wissentlich in Kauf nehme, für den Standpunkt der GBP sprechen soll. Zum anderen unterstellt die GBP hier in Wahrheit, dass Kunden regelmäßig bereits mit Aufladung des Guthabens, ja bereits mit Entgegennahme der SIM-Karte davon ausgingen, (allfällige) Guthaben nicht (ganz) zu verbrauchen und auf die Erstattung zu verzichten, was in tatsächlicher Hinsicht weder zutrifft noch plausibel ist. Es kann in diesem Zusammenhang auch keine Rolle spielen, dass die fraglichen Beträge „in der Regel sehr gering“ sind. Dieser unseres Erachtens umsatzsteuerlich irrelevante Umstand mag oft die Erklärung dafür sein, warum der einzelne Kunde die Erstattung (aus Bequemlichkeit) nicht beantragt, er macht jedoch aus den verfallenen Guthaben keine „Überzahlung“. Die Höhe des verfallenen Betrags kann keinesfalls etwas darüber aussagen, ob dieser in einem Entgeltlichkeitszusammenhang mit einer von der Beschwerdeführerin erbrachten umsatzsteuerbaren Leistung steht, was hier eben gerade nicht der Fall ist. Erwägungen in BFH 10. 4. 2019, XI R 4/17: Die Erwägungen des BFH in XI R 4/17 sind teilweise widersprüchlich, teilweise auf den vorliegenden Fall nicht übertragbar und jedenfalls unionsrechtswidrig, soweit sie das Bestehen einer Vorlagepflicht verneinen. a) Vorliegen einer steuerbaren „Überzahlung“ (Rn 36 ff): Der BFH gelangt zu einer Steuerbarkeit des Verfalls von Guthaben (Erhöhung der Bemessungsgrundlage) aufgrund der Annahme, dass dieser Verfall eine „Überzahlung“ auf vom Kunden bezogene Leistungen darstelle. Die dafür

herangezogen Argumente sind teilweise schon an sich nicht überzeugend, was hier aber dahinstehen kann: ihre konsequente Anwendung auf den vorliegenden Fall würde nämlich ebenfalls zu einer fehlenden Steuerbarkeit führen. So zieht der BHF zunächst (Rn 36 f) eine Parallele zu dem Fall, in dem ein Kunde eines Versandhandelsunternehmens die ihm gelieferte Ware irrtümlich doppelt zahlt. In diesem Fall zählte nach der Rechtsprechung des BFH auch die Überzahlung zum Entgelt für eine Leistung, wenn die Versandhandelskunden die Zahlungen „allein deshalb erbracht hätten, um ihre Leistung für die Lieferung der von ihnen bestellten Waren zu bewirken“. Aus den oben dargestellten Gründen ist dieser Fall eindeutig nicht auf die vorliegende Konstellation übertragbar bzw. bestätigt im Umkehrschluss die von uns vertretene Auffassung: Für die ab Übergabe der SIM-Karte mögliche Netznutzung (mobile Erreichbarkeit) ist nach den AGB ***2*** kein Entgelt zu entrichten, und zwar insbesondere bereits vor entgeltlichem Leistungsbezug, nämlich bereits unmittelbar nach der Übergabe der SIM-Karte. Sodann zieht der BFH eine Parallele zu Münztelefonautomaten (Rn 38), die Restbeträge nicht erstatten. Auch bei diesen zählten nach der BFH-Judikatur die nicht erstatteten Restbeträge zum Entgelt, wenn sich aus den Nutzungsbedingungen des Leistenden ergibt, dass er einen Anspruch darauf hat, die nicht genutzten Restbeträge zu behalten. Der unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt ergebe sich dann daraus, dass die Restbeträge nur entstehen könnten, wenn die vom Leistenden erbrachte Dienstleistung vom Kunden in Anspruch genommen werde. Hier gilt jedoch erneut: Diese Begründung bestätigt unbestreitbar unseren Standpunkt. ***2*** hat unstreitig keinen Anspruch darauf, nicht verbrauchte Restbeträge einzuziehen. Ein Kunde, der ein Guthaben auflädt, dann aber nicht nutzt, hat die Möglichkeit der Erstattung, und der Verzicht auf diese Erstattung steht somit gerade nach den Ausführungen des BFH nicht in einem „unmittelbaren Zusammenhang“ zu einer Leistung.

b) Angeblich fehlender Schenkungswille: Wenn der BFH sodann in Rn 41 vermeint, dass selbst dann, wenn dem jeweiligen Kunden, der sowohl auf eine Umbuchung als auch Rückforderung der verbliebenen Restguthaben verzichtet habe, bewusst gewesen sein sollte, dass sein Restguthaben dem Dienstleister endgültig verbleibe, es in einem solchen Fall „nicht der Sichtweise eines Durchschnittsverbrauchers“ entspreche, „diesen Betrag [dem Dienstleister] schenkweise zuwenden zu wollen“, so beschränkt er sich auf eine durch nichts untermauerte und in Wahrheit lebensfremde Behauptung. Der Durchschnittsverbraucher wird keinesfalls den Verfall eines Guthabens als nachträgliche Entgelterhöhung ansehen, sondern sehr wohl als „Geschenk“, dass er freilich nicht aus Sympathie zum Dienstleister, sondern aus eigener Bequemlichkeit macht. Der Durchschnittsverbraucher setzt hier den Verfall des Guthabens ausschließlich mit seinem Entschluss in Verbindung, sich den Aufwand zur Erlangung der Erstattung zu ersparen, und sicher nicht mit der völlig abstrakten Idee einer nachträglichen Einpreisung in die Verbindungsentgelte.

c) Relevanz des Zahlungsmotivs - unmittelbarer Leistungszusammenhang: Unrichtig ist die Auffassung des BFH in Rn 43, dass eine Leistung gegen Entgelt keine Finalität in dem Sinne voraussetze, dass der Leistende leistet, um eine Gegenleistung zu erhalten. Diese Aussage des BFH stützt dieser ausschließlich auf seine eigene Rechtsprechung (Urteil vom 17. Dezember 2009, V R 1/09, BFH/NV 2010,

1869, Rz 15). Diese BFH-Rechtsprechung, soweit ihr diese Aussage überhaupt zu entnehmen ist, widerspricht dem Unionsrecht. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH wird eine Dienstleistung nur dann „gegen Entgelt“ erbracht und ist somit ein steuerbarer Umsatz, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet. Es muss zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem empfangenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen (statt vieler EuGH 3. 9. 2009, C-37/08, RCI Europe, Rn 24 und 30; EuGH 29. 10. 2009, C-246/08, Kommission/Finnland, Rn 44 und 45; EuGH 27. 10. 2011, C-93/10, GFKL Financial Services, Rn 18 und 19). Ein solch unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Verfall unverbrauchter Guthaben trotz der Möglichkeit, ihre Erstattung zu erlangen, besteht bei PPU-Tarifen jedoch ganz offensichtlich nicht. Zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ist nicht klar, ob und in welcher Höhe es zu unverbrauchten Guthaben bei Vertragsende - oder überhaupt zu Guthaben - kommen wird, und erst recht steht zu diesem Zeitpunkt nicht fest, ob der Kunde auf die Erstattung des Guthabens verzichten wird, wozu er unstreitig nicht verpflichtet ist. In den bisher entschiedenen Fällen einer dem Unternehmer erst nach Vertragsende zukommenden Gegenleistung prüft der EuGH aber im Hinblick auf das Vorliegen eines ausreichenden Entgeltlichkeitszusammenhangs die Verpflichtung zu dieser Leistung bereits mit Vertragsabschluss (siehe EuGH 26. 9. 2013, C-283/12, Serebryannay vek Rn. 37 und 41). Der BFH weist sogar auf eigene Rechtsprechung in diesem Sinne hin (Rn 38; s bereits oben). Entsprechendes gilt auch bei pauschal und ohne Rücksicht auf die tatsächliche Nutzung der vom Unternehmer erbrachten Leistung bemessenen Gegenleistungen (siehe EuGH 21. 3. 2002, C-174/00, Kennemer Golf, auf das der BFH ebenfalls selbst hinweist [Rn 17]: Jahresbeiträge der Mitglieder eines Sportvereins können auch dann die Gegenleistung für die von diesem Verein erbrachten Dienstleistungen darstellen, wenn diejenigen Mitglieder, die die Einrichtungen des Vereins nicht oder nicht regelmäßig nutzen, verpflichtet sind, ihren Jahresbeitrag zu zahlen [Urteil Kennemer Golf, Rn. 42]). All dies fehlt unstreitig im vorliegenden Fall; es ist den Kunden unbenommen, innerhalb der vorgesehenen Sechsmonatsfrist nach Vertragsende die Auszahlung des Guthabens zu verlangen. Ganz klar bestätigt wird diese Auffassung auch durch das Urteil EuGH 3. 5. 2012, C-520/10, Lebara, welches ebenfalls die mehrwertsteuerliche Behandlung von Telefonwertkarten betrifft. Im Gegensatz zu den hier gegenständlichen Karten betraf dieses Urteil nämlich Paketprodukte, die dem Erwerber der Karten für einen bestimmten Zeitraum einen Anspruch auf Telekommunikationsdienstleistungen mit einem bestimmten Nennwert verschafften, wobei eine Überschreitung des Guthabens ebenso wie die Übertragbarkeit oder Erstattung von unverbrauchten Guthaben ausdrücklich ausgeschlossen war (Rn. 11). In den Rn. 40 und 41 dieses Urteils hat der EuGH darauf hingewiesen, dass, „[...] Da der Endnutzer keinen Anspruch darauf hat, dass ein während der Gültigkeitsdauer nicht in Anspruch genommenes Guthaben [gemeint: Guthaben] auf Kosten des Telefonanbieters erstattet wird, [...] eine unmittelbare

Beziehung zwischen diesem Nutzer und dem Telefonanbieter [...] auf der Grundlage eines solchen Anspruchs [nicht] festgestellt werden [kann]. Demnach erfolgt zwischen dem Telefonanbieter und dem Vertriebs Händler beim ursprünglichen Verkauf der Telefonkarten an Letzteren ein Austausch gegenseitiger Leistungen“ (Hervorhebungen nur hier). Dieses Urteil betraf in erster Linie die mehrwertsteuerlichen Auswirkungen des Vertriebs der Wertkarten über eine „Lieferkette“, also durch vom ursprünglichen Kartenaussteller verschiedene Dritte, was allerdings an der Kernaussage in diesen beiden Randnummern nichts ändert: Das Vorliegen eines Entgeltlichkeitszusammenhangs (Leistungsaustausches) - und damit die Umsatzsteuerbarkeit des einschlägigen Vorgangs - wird an die Unmöglichkeit der Erstattung geknüpft, woraus im Umkehrschluss sehr deutlich folgt, dass es bei PPU-Tarifen wie dem vorliegenden, bei denen eine Erstattungsfähigkeit von Guthaben sehr wohl und von Anfang an gegeben ist, ausschließlich im Fall der tatsächlichen Inanspruchnahme von Dienstleistungen unter Verwendung des Guthabens zu einem Leistungsaustausch kommt. Zuletzt ist auch noch auf das vom BFH ebenfalls wiederholt zitierte, aber dennoch nicht berücksichtigte Urteil EuGH 22. 11. 2018, C-295/17, Meo - Serv/pos de Comunicagões e Multimedia hinzuweisen, dass ua Telekommunikationsdienstleistungen betraf. Auch in diesem Urteil, in dem es konkret um die Umsatzsteuerbarkeit von Beträgen ging, die im Fall der Deaktivierung eines Vertragsprodukts vor Ablauf der Mindestbindungsfrist zu zahlen waren, betonte der EuGH - neben den oben bereits angeführten Rechtsprechungsgrundsätzen - das Erfordernis, dass die entrichteten Beträge die tatsächliche Gegenleistung für eine bestimmbar Dienstleistung darstellen. Dieses Erfordernis sah der EuGH als erfüllt an, „[s]oweit MEO gemäß den im Ausgangsverfahren gegenständlichen Verträgen im Fall der Nichteinhaltung der Mindestbindungsfrist Anspruch auf Zahlung desselben Betrags hat“ (Rn 44), und weil die „zu erbringende Leistung sowie der dem Kunden bei Vertragsbeendigung vor Ablauf der Mindestbindungsfrist berechnete Betrag bereits bei Vertragsabschluss festgelegt werden“ (Rn 49). Der EuGH scheint hier sogar noch weiterzugehen und nicht bloß die Zahlungsverpflichtung bereits bei Vertragsabschluss, sondern auch noch die Bestimmung der ziffernmäßigen Höhe dieser Verpflichtung zu demselben Zeitpunkt zu verlangen. d) Verstoß gegen die Vorlagepflicht in Art 267 Abs 3 AEUV. Wenn der BFH vor dem oben dargestellten Hintergrund in Rn 49 meint, die unionsrechtlichen Grundsätze für das Vorliegen einer entgeltlichen Leistung seien „geklärt“, wovon auch die Grundsätze der Steuerbarkeit und des unmittelbaren Zusammenhangs zwischen Leistung und Entgelt - auch bei Ungewissheit einer Zahlung - betroffen seien, widerspricht er sich in gewisser Weise selbst, da er in Rn 18 das Urteil EuGH 22. 11. 2018, C-295/17, Meo - Servigos de Comunicagões e Multimedia, zitiert, wonach das Vorliegen der Voraussetzungen für einen Leistungsaustausch ausschließlich nach den vom Unionsrecht geprägten umsatzsteuerrechtlichen Maßstäben zu beurteilen ist und es eine unionsrechtliche, unabhängig von der Beurteilung nach nationalem Recht zu entscheidende Frage darstellt, ob die Zahlung eines Entgelts als Gegenleistung für die Erbringung von Dienstleistungen erfolgt. Der BFH stützt seine Auffassung aber in Wahrheit ausschließlich auf seine eigene Judikatur, die noch dazu teilweise das erzielte Ergebnis gerade nicht stützt (vgl insb die in Rn 38 des

Urteils XI R 4/17 genannte Rechtsprechung). Wie die oben angeführten Zitate aus der EuGH-Rechtsprechung überdies zeigen, widerspricht das Urteil des BFH der einschlägigen Rechtsprechung des EuGH, so dass der BFH keinesfalls davon ausgehen hätte dürfen, dass die Rechtsprechung des EuGH keine vernünftigen Zweifel an der richtigen Auslegung des Unionsrechts gestatte und daher keine Vorlagepflicht bestehe. In einem vergleichbaren Fall hat der EuGH jüngst Frankreich wegen einer Vertragsverletzung durch die unterlassene Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens verurteilt (EuGH 4. 10. 2018, C-416/17, Kommission/Frankreich). Wir halten nach alldem sämtliche bisherigen Ausführungen und Anträge vollinhaltlich aufrecht und ersuchen das BFG, im Sinne dieser Anträge zu entscheiden. Soweit das BFG unsere Rechtsansicht nicht teilen sollte, bekräftigen wir erneut unsere Anregung, diese für eine ganze Branche (und darüber hinaus) wesentliche Rechtsfrage durch ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH klären zu lassen.“

Mit Schreiben vom 31.01.2021 erstattete die belangte Behörde die folgende Stellungnahme: „Die AGB des geprüften Unternehmens sehen in Abschnitt 4 vor, dass das Vertragsverhältnis automatisch und ohne Ausspruch einer Kündigung endet, wenn der Kunde nicht innerhalb von 12 Monaten zumindest einen Aufladevorgang seines Guthabens veranlasst. Macht der Kunde nicht vom abgelaufenen 12. Monat bis zum Ablauf des 18. Monats nach dem letzten, das Vertragsverhältnis verlängernden Ladevorgangs seinen Anspruch auf Rückerstattung des verbleibenden Aufladebetrages geltend, wird dies als Verzicht hierauf gewertet und der Betrag verfällt. Der Kunde wird bei Beginn der Frist zur Geltendmachung seines Anspruches auf die Frist sowie auf die Folgen deren ungenützten Verstreichens gesondert und in geeigneter Form hingewiesen. Dem Wertkartenkunden stehen daher folgende Alternativen offen: => Er kann sein Restguthaben durch eine weitere Aufladung (binnen eines bestimmten Zeitraums) verlängern => Er kann auf einen postpaid-Vertrag umsteigen und sein Guthaben übertragen => Er kann sich sein Restguthaben auszahlen lassen (binnen gewisser Fristen) => Er kann sein Guthaben verfallen lassen (wenn er keine der zuvor erwähnten Handlungsschritte setzt). Die Feststellungen der AP beziehen sich lediglich auf Sachverhalte in Zusammenhang mit prepaid-Tarifen (einerseits pay-per use-Tarife und andererseits Paket-Tarife) bei denen es zu Guthabenständen kommen kann. Mit Übergabe der SIM-Karte an den Kunden kommt ein Vertragsverhältnis zustande. Der Kunde kann diese sofort - und bis zu 12 Monate lang ohne Leistung eines Entgelts in eingeschränkter Form - nämlich für die Entgegennahme von Anrufen - verwenden. Laut Aussagen der Bf sei nach den Allgemeinen Geschäftsbedingungen der ***2*** die Nutzung der „Plattform“ oder „Infrastruktur“ völlig unabhängig von der Verwendung oder Nichtverwendung aufgeladener Guthaben. Es wird hier jedoch außer Acht gelassen, dass die Nutzung nur in eingeschränkter Form möglich ist - dem Kunden ist es ohne Guthaben zB nicht möglich kostenpflichtige Anrufe zu tätigen. Durch Aufladung des Guthabens stehen dem Kunden weitere Möglichkeiten der Leistungsanspruchnahme zur Verfügung. Er kann zB aktiv kostenpflichtige Anrufe tätigen. Durch das Aufladen des Guthabens entsteht somit ein erweitertes Leistungsspektrum. Daher besteht nach Meinung

*der GBP mit Aufladung des Guthabens ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen (erweiterter) Leistung der ***2*** und Gegenleistung des Kunden. Mit Aufladung des Guthabens will der Kunde nicht nur mobil erreichbar sein, sondern auch selbst aktiv kostenpflichtige Anrufe tätigen. Erst durch Aufladung des Guthabens kann es überdies erst dazu kommen, dass etwaige Guthaben, die nicht rückgefordert oder übertragen werden, verfallen. Die Unmöglichkeit der Erstattung der Guthaben ist von Anfang an vertraglich auflösend bedingt. Nur wenn der Kunde entsprechende Handlungen binnen eines gewissen Zeitraumes setzt wird das Guthaben rückerstattet (bzw kann es übertragen werden). Die Begründung eines (generellen) Vertragsverhältnisses (mit eingeschränktem Leistungsinhalt) durch Übergabe einer SIM-Karte an den Kunden ist daher nach Meinung der GBP für das Bestehen eines Leistungsaustausches bei Aufladung des Guthabens nicht von Bedeutung, da der Leistungsinhalt ab Aufladevorgang eine Änderung erfährt. 2 von 3 Anmerkung zur Rs „MEO“ iVm der Erfordernis der „ziffernmäßigen Höhe“: In der Rechtssache Vodafone Portugal hat der EuGH entschieden, dass eine solche Ausgleichszahlung auch dann steuerpflichtig ist, wenn der Betrag nicht in Höhe der noch ausstehenden Monatsentgelte für die vereinbarte Mindestbindungsfrist entspricht, sondern zB mit den dem Unternehmen entstandenen Kosten gedeckelt ist (vgl. EuGH 11.6.2020 Rs C-43/19, Vodafone Portugal). Die Bestimmung der ziffernmäßigen Höhe ist daher nicht in absoluten Zahlen zu verstehen. In der Rechtssache Vodafone Portugal war dieser Betrag (gesetzlich) in Höhe mit den dem Unternehmen entstandenen Kosten gedeckelt (und daher variabel).“*

Nach Ladungen zur mündlichen Senatsverhandlungen für den 05.02., 12.02., 26.02., die wegen Urlaub, Krankheit bzw. auf Wunsch der Parteien verschoben wurden, fand am 12.03. am Sitz des Bundesfinanzgerichtes eine mündliche Senatsverhandlung statt zu der die Parteien geladen waren. Die steuerliche Vertretung erschien nicht, obwohl nach Schreiben des Bundesfinanzgerichts (Abberaumung zur mündlichen Senatsverhandlung) vom 25.02.2025 als neuer Termin für die mündliche Senatsverhandlung der 12.03.2025 angegeben war. Die dazu gesondert ergangene Ladung wurde via RSb am 07.03.2025 von der Geschäftsstelle des BFG abgefertigt und per Mail am 06.03.2025 an Mag. Esther Freitag, der zuständigen Steuerberaterin bei der KPMG, übermittelt. Der Senat vom 12.03.2025 vertagte daraufhin die mündliche Senatsverhandlung. Mit Ladung vom 19.03.2025 lud das Bundesfinanzgericht neuerlich zur mündlichen Senatsverhandlung für den 07.04.2025. Die mündliche Senatsverhandlung vor dem Bundesfinanzgericht fand am 07.04.2025 statt, wobei beide Parteien erschienen.

In der mündlichen Senatsverhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am 07.04.2025 trug die Senatsvorsitzende und Berichterstatterin die Sache vor und berichtete über die Ergebnisse der durchgeführten Beweisaufnahmen. Das Finanzamt legte eine Bevollmächtigung zum Amtsbeauftragten vor. Die Senatsvorsitzende berichtete, dass im konkreten Fall strittig sei, ob § 16 Abs. 3 Z 2 UStG iVm. § 16 Abs. 1 UStG auf den Teil des nach einer bestimmten Zeit verfallenden Gesprächsguthabens insofern anwendbar ist, dass sich für die als

Mobilfunkbetreiberin tätige Beschwerdeführerin die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer in der Höhe der verfallenen Gesprächsguthaben reduziert und somit auf diese Umsätze keine Umsatzsteuer entfällt. Die Senatsvorsitzende verlas die Niederschrift der Außenprüfung, die für das Jahr 2013 (Umsatzsteuerfestsetzung 1-8/2013) Umsatzsteuer iHv. EUR 1.913.959,78 festgestellt hat. In der Begründung ist als Leistungsgegenstand für die zugrundeliegenden Umsätze der Verkauf von Telefonwertkarten angeführt. Diese Umsätze wurden der Anzahlungsbesteuerung unterzogen. Zu den Geschäftsbedingungen führte die Außenprüfung Folgendes an: *„In Abschnitt 4 der Geschäftsbedingungen ist ein Verzicht des Kunden auf Geltendmachung seines Guthabenanspruchs und darauffolgend den Verfall des Guthabens vereinbart. Wenn der Kunde nicht innerhalb von 12 Monaten zumindest einen Aufladevorgang tätigt und nicht vom abgelaufenen 12. Monat bis zum Ablauf des 18. Monats nach dem letzten, das Vertragsverhältnis verlängernden Ladevorgang seinen Anspruch auf Rückerstattung des verbleibenden Aufladebetrages geltend macht, wird das als Verzicht auf seinen Anspruch auf Rückerstattung des verbleibenden Aufladebetrages gewertet und das verbleibende Guthaben verfällt. Nach Ansicht der Außenprüfung kann die Bemessungsgrundlage der aufgrund der Vereinnahmung geschuldeten Umsatzsteuer nur berichtigt werden, soweit die Anzahlung tatsächlich zurückgezahlt wird. Es kommt somit für den Nachschauzeitraum 1-8/2013 zu einer Umsatzsteuerkorrektur in Höhe von EUR 100.167,34. Da das wirtschaftliche Interesse des Erwerbers nicht in der Erlangung der Verfügungsmacht über die Karte liegt, sondern vielmehr darauf gerichtet ist, mit Hilfe der Telefonwertkarte Telekommunikationsleistungen erhalten zu können, liegt in der Höhe der Anzahlung das Leistungsentgelt für die Telekommunikationsdienstleistung vor.“*

Die Bf. brachte in der Folge vor, dass es sich im konkreten Fall um eine „usage“ bzw. später „pay per use“ - Besteuerung handeln würde, ua. auch deshalb, weil nach Vertragsende von zwölf Monaten weitere Optionen - Ende, Rückzahlung, Vertragsverlängerung mit Nutzung von Zusatzleistungen (Paketen) vereinbart werden können. Die Bf. wertet diesen Vorgang als Verfall des Guthabens und aufgrund der Unbestimmtheit der Leistung als ein „Unterbleiben der Leistung“, weshalb die Berichtigung gem. § 16 Abs. 3 Z 2 UStG iVm § 16 Abs. 1 UStG vorzunehmen sei. Als weiteren Grund für eine Berichtigung der Umsatzsteuer brachte die Bf. vor, dass der Entgeltlichkeitszusammenhang fehlen würde, da beim Entgelt, das auf nicht genutzte Gesprächsguthaben entfällt, keine ausreichende Zweckbindung gegeben sei. Erst im Zeitpunkt der Nutzung des Guthabens durch den Endkunden würde sich dieses zum Entgelt iSd § 4 UStG verändern, weil erst ab diesem Zeitpunkt der vom EuGH geforderte Zusammenhang zwischen der genau bestimmten Dienstleistung und dem Entgelt bestünde. Das Guthaben auf der Telefonwertkarte der Bf. zum Zeitpunkt des Tausches sei nämlich lediglich Bargeld gegen „elektronisches Geld“, aber es sei nicht im Zusammenhang mit einer konkreten Leistung gewährt. Die Bf. beantragte den Bescheid aufzuheben und die Umsatzsteuer für das Jahr 2013 (Zeitraum 1-8/2013) mit EUR 1.813.792,44 festzusetzen. Die Bf. habe die Stellungnahme der belangten Behörde vom 30.10.2015 erhalten, in der die

belangte Behörde auf die Rechtsprechung des EuGHs in Sachen „Freemans“ verweist. Gemäß dieser Rechtsprechung sei Voraussetzung für eine Änderung der Bemessungsgrundlage entweder die Rückzahlung von vereinnahmten Entgelten oder die Verfügung über den Betrag auf andere Weise (RZ 36 des EuGH C-86/99 vom 29.05.2001 „Freemans“). Die belangte Behörde verweist in ihrer Stellungnahme weiters auf die Judikatur zur Über- und Doppelzahlungen. In der Gegenstellungnahme der Bf. wird wieder das Thema Umtausch von Bargeld gegen „elektronisches“ Geld vorgebracht. Die Senatsvorsitzende verlas in der mündlichen Senatsverhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am 07.04.2025 den Vorlagebericht vom 18.12.2018 in dem in der Begründung auf den Bericht der Außenprüfung und die Bescheidbegründung verwiesen wird. Die Senatsvorsitzende übergibt der Bf. die ergänzende Stellungnahme vom 31.01.2021, in dem der Sachverhalt wie folgt geschildert wird „Dem Wertkartenkunden stehen daher folgende Alternativen offen: Er kann sein Restguthaben durch eine weitere Aufladung (binnen eines bestimmten Zeitraums) verlängern; Er kann auf einen postpaid-Vertrag umsteigen und sein Guthaben übertragen“. Die Bf. übergab eine Stellungnahme dem Bundesfinanzgericht. Eine Stellungnahme der Großbetriebsprüfung vom 31.10.2024 wurde im Zuge des Erörterungstermins vom 06.11.2024 an die Bf. übergeben, in der festgehalten wurde, dass die Bf. keine Rückzahlung an die Leistungsempfänger (Unternehmer oder Nichtunternehmer) geleistet hat. Dazu wurden dem Bundesfinanzgericht zwei Beispielrechnungen vorgelegt. Der Bf. wurde vom Senat des Bundesfinanzgerichts vorgehalten, dass durch den Umstand, dass der Kunde die Umsatzsteuer zu Vertragsbeginn bezahlt hat und er in der Folge keine Rückzahlung erhalten hat, eine Berichtigung der Umsatzsteuer gemäß der oben genannten Judikatur von BFH und EuGH nicht zulässig ist. Die Bf. entgegnet dazu, dass im Bereich der „prepaid“ angebotenen Tarife zu unterscheiden sei und diese einerseits in „pay-per-use“ (PPU)-Tarife und andererseits in Paket-Tarife eingeteilt seien. Denn zu Beginn steht der Kauf der Wertkarte, wobei im Zeitpunkt der Aktivierung die Umsatzsteuer von der Bf. freiwillig abgeführt wurde. Nach Ausübung der Vertragsoption wird das nicht verbrauchte Guthaben auf den neuen Vertrag „post-paid“ übertragen. Nur bei Rückforderung und Rückzahlung an den Kunden wurde die Umsatzsteuer berichtigt. Beschwerdegegenständlich sind jedoch die nicht verbrauchten und nicht zurückgeforderte Beträge. Die Bf. verwies auf ihr Vorbringen zum „elektronischen Geld“ und dem „fehlenden Leistungsaustausch“. Der Senat des Bundesfinanzgerichtes hielt der Bf. vor, dass jedoch bei Bezahlung für eine vertraglich vereinbarte Leistung ein Leistungsaustausch anzunehmen ist. Die Bf. brachte dazu vor, dass der Endkunde selbst für seinen „prepaid“-Vertrag entscheiden kann, was er mit dem Guthaben macht und dass die Bf. darauf keinerlei Einfluss habe. Ein Anspruch der Bf. auf das Entgelt sei aber gegeben. Die Bf. brachte vor, dass die Ausfolgung der Wertkarte an den Kunden kein umsatzsteuerbarer Vorgang sei. Die Bf. habe beim Kauf einer Wertkarte um EUR 100,- iHv. 20% Umsatzsteuer herausgerechnet und abgeführt aufgrund der freiwilligen Anzahlungsbesteuerung. Jedoch müsse die Besteuerung aufgrund des Verbrauchs des jeweiligen Guthabens erfolgen. Der Senat des Bundesfinanzgerichtes entgegnete der Bf., dass

der Endkunde ohne Guthaben jedoch keinen Wertkartenvertrag abschließen könne. Die Bf. bestätigte diese Tatsache. Sie argumentierte, dass beim Kauf der Wertkarte im Supermarkt keine Umsatzsteuer ausgewiesen sei und der Betrag auf der Wertkarte dem Bruttobetrag entspreche. Erst mit dem Aufladevorgang, wobei ein Aktivierungscode angeschlossen ist, wird die SIM-Karte aktiviert. Die verfallenen Guthaben seien lt. Bf. nicht als Paket anzusehen und stellen daher keine Leistung dar. Der Kunde habe nach Ansicht der Bf. nur Geld für anderes Geld bezahlt, ohne dadurch einen Leistungsaustausch zu bewirken. Der Senat des Bundesfinanzgericht hielt der Bf. entgegen, dass der Fall mit einer Leistungsbereitstellung vergleichbar sei und daher ein Leistungsaustausch bestehe. Der Leistungsumfang zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses sei gem. Punkt 1 der AGBs umfangreich. Die belangte Behörde argumentierte, dass mit dem Kauf der Wertkarte der Vertragsabschluss gegeben und der Leistungsumfang bestimmt sei. Dem Endkunden sei bewusst, in welchem Umfang er die Dienstleistung nutzen könne und dass ihm eine Leistung zur Verfügung gestellt wird. Die Bf. widersprach, dass die freiwillig vorgenommene Anzahlungsbesteuerung zu einer Überzahlung an Umsatzsteuer geführt habe. Richtig wäre eine Verbrauchsbesteuerung gewesen, aufgrund des Fehlens des Entgeltszusammenhangs, bei dem eine Verwendungsbesteuerung vorzunehmen gewesen sei. Die Bf. verwies auf die Dokumente „Entgeltübersicht ***2*** Tarife“ und auf das Produkt „***Produkt***“. Die Bf. brachte weiters vor, dass der Vertrag auch ohne Nutzung eines Telefonnetzes verwendet werden kann. Es bestehe die Möglichkeit, dass der Endkunde bei Nichtverwendung sein Entgelt wieder zurückfordern könne, jedoch könne man dazu dem Senat des Bundesfinanzgerichtes keine Nachweise vorlegen. Der Senat des Bundesfinanzgerichtes äußerte sich zur Rechtsfrage, dass nicht zwei unterschiedliche Sachverhalte für die Anwendung der Berichtigung gem. § 16 Abs. 3 UStG gleich beurteilt werden können: Einerseits, wenn der Kunde den Betrag zurückerhält und einmal, wenn ein Verzicht gewertet wird. Die belangte Behörde meinte, dass aufgrund der fehlenden Rückzahlung der Gesamtbetrag an Umsatzsteuer zu versteuern sei und dass die Leistung bereits mit Bezug bzw. Aktivierung der Telefonwertkarte erbracht gewesen und dass schon zu Beginn die Umsatzsteuerpflicht gegeben sei. Da keine Rückzahlung des Restguthabens erfolgte, sei eine Berichtigung der Umsatzsteuer ausgeschlossen. Schon die Bezeichnung „Restguthaben“ zeige, dass der Endkunde von vorneherein über den gesamten Betrag und die gesamte Leistung verfügen könne. Der Vertrag bestimme sowohl das Guthaben als auch die Vereinbarung über den Verfall. Der Endkunde kauft somit die Wertkarte für den Bezug von Telekommunikationsdienstleistungen, die die Bf. anbietet inkl. einem „Guthaben“. Die Bf. argumentierte, dass der Leistungsaustausch erst im Zeitpunkt des Verbrauchs der Gesprächsminuten bzw. der Dateneinheiten erfolgte und dass eine Bereitstellung durch Ausgabe der Karte nicht vorläge. Das würde sich auch dadurch ergeben, dass ohne Paket der Kunde das nicht verbrauchte Guthaben zurückfordern kann. Im Vertrag sei vereinbart, dass die Möglichkeit der Rückerstattung nach Ablauf von 12 bis 18 Monaten bestehe. Die belangte Behörde brachte dazu ins Treffen, dass ja bereits mit Abschluss und Aktivierung der Telefonwertkarte ein Leistungsaustausch mit dem Vertrag und der Zurverfügungstellung der

Telekommunikationsdienstleistungen vorliege, da gemäß der EuGH-Rechtsprechung im Bereich der Umsatzbesteuerung auf den Durchschnittsverbraucher abzustellen sei. Dieser habe nach Ansicht der belangten Behörde einen Leistungsaustausch angenommen und den Verfall des Guthabens in Kauf genommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Verschmelzungsvertrag und Generalversammlungsbeschluss vom 01.08.2013 wurde die ***5*** als übertragende Gesellschaft mit der ***6*** (FN ***7***) als übernehmende Gesellschaft verschmolzen.

Die Bf. ist Telekommunikationsdienstleisterin und stellt den Kund:innen, die eine Telefonwertkarte erwerben, im Beschwerdezeitraum Mobiltelefoniedienstleistungen zur Verfügung.

Der abgeschlossene Wertkartenvertrag zB. im Minimaltarif ***4*** enthält die Aktivierung der Wertkarte, Telefonie in alle Fest- und Mobil Netze österreichweit, SMS-Versand inklusive Guthabenabfrage österreichweit, Sprachmailbox abhören, Kundendienst, Datenübertragung via WEB zu einem bestimmten Preis (zB. ***8***) pro Minute bzw. pro MB Daten.

Diese Telekommunikationsdienstleistungen sind komplex und umfassen lt. Pkt. 1 der Allgemeinen Geschäftsbedingungen (idF. AGBs) „Leistungsumfang“ die folgenden Dienste:

1. Aktive Sprachtelefonie: Aktive Sprachtelefonie ist die Herstellung von ausgehenden Telefonverbindungen zu anderen Anschlüssen in dem von der Bf. verwendeten Telekommunikationsnetzwerk oder die Übergabe von Verbindungen an andere Telekommunikationsnetzwerke unter Einhaltung der dafür gültigen behördlichen Vorschriften.
2. Passive Sprachtelefonie: Passive Sprachtelefonie ist die Herstellung von eingehenden Telefonverbindungen anderer Anschlüsse aus dem von der Bf. verwendeten Netz oder die Übernahme von Telefonverbindungen aus anderen Netzen und deren Zustellung, sofern diese unter Einhaltung der dafür gültigen behördlichen Vorschriften an das von der Bf. verwendete Telekommunikationsnetzwerk übergeben wurden.
3. Versand und Empfang von SMS
4. Zugang zu ausländischen Telekommunikationsnetzwerken für Sprachtelefonie und SMS

5. Versand und Empfang von Daten
6. Anrufbeantworter
7. Kundendienst
8. Sicherheit: Die Bf. unterhält über ihre Betreiberin ständige organisatorische und technische Einrichtungen (Zutrittskontrollen, Firewalls, Virenschutz, etc.), um Sicherheits- und Integritätsverletzungen sowie Bedrohungen und Schwachstellen des Netzes zu verhindern.

Der Vertrag zwischen der Bf. und den Kund:innen kommt gem. Pkt. 2 der AGBs durch Übergabe der SIM-Karte zustande, welche mittels eines Startguthabens sofort verwendet werden kann.

Die Kund:innen erwerben die Telefonwertkarte zu einem bestimmten Preis in Form eines Guthabens, das bei der Bf. verzeichnet ist, um für den Gegenwert die Telekommunikationsdienstleistungen inklusive der Zurverfügungstellung der Netzinfrastruktur, siehe oben unter „Leistungsumfang“ zu erhalten. Es handelt sich dabei um Vorauszahlungsverträge. Für die Vorauszahlung („Prepaid“) des gesamten Entgelts erhalten die Kund:innen: SIM-Karte, Startguthaben, sofortige Betriebsbereitschaft sowie den Abruf der im „Leistungsumfang“ definierten Telekommunikationsdienstleistungen und die Zurverfügungstellung der Netzinfrastruktur. Daneben können verschiedene „Pakete“ erworben werden, wobei allfällige Freimengen, das sind Minuten, SMS, und/oder Datenmengen bereits zu Beginn inkludiert sind.

Pkt. 3 „Entgelte, Zahlungsbedingungen“ verweist wiederum auf die Entgeltsübersicht. Die Bezahlung der Wertkarte in Form der Vorauszahlung („Prepaid“) erfolgt durch Erwerb und Aufladung eines Guthabens (Startguthaben) durch die Kund:innen auf ein Guthabenkonto, von dem die in der Entgeltsübersicht angeführten Beträge nach Leistungserbringung automatisch abgebucht werden. Die Bf. hat deshalb im konkreten Fall umsatzsteuerlich die Anzahlungsbesteuerung angewendet. Eine gesonderte Rechnungslegung findet nicht statt. Eine differenzierte Preisgestaltung oder Abrechnung für Teilleistungen sowie eine Abrechnung anhand des Nutzungsumfangs war nicht vereinbart.

Lt. Punkt 4 der AGBs endet das Vertragsverhältnis automatisch und ohne Kündigung nach 12 Monaten, wenn die Kund:innen nicht mindestens einen weiteren Aufladevorgang durchführen. Die Kund:innen haben die Möglichkeit Zusatzpakete zu erwerben bzw. in ein Vertragsverhältnis mit monatlicher Gebühr und verschiedenen Leistungsumfang („Postpaid“) zu wechseln, wobei vorhandenes Guthaben weiterverwendet werden kann. Innerhalb des 12-monatigen Vertragsverhältnisses stehen den Kund:innen sämtliche oben genannten Telekommunikationsdienstleistungen von der Bf. zur Verfügung.

Machen die Kund:innen nicht vom abgelaufenen 12. Monat bis zum Ablauf des 18. Monats nach dem letzten, das Vertragsverhältnis verlängernden Ladevorgang ihren Anspruch auf Rückerstattung des verbleibenden Aufladebetrages geltend, bestimmt Punkt 4 der AGBs, dass dies als Verzicht gewertet wird, wobei der restliche vorhandene Guthabensbetrag für die Kund:innen verfällt. Wird aufgrund des Eintretens des vereinbarten Vertragsende das Restguthaben nicht rückerstattet oder in einem neuen Vertragsverhältnis weiterverwendet, bucht die Bf. dieses Guthaben der Kund:innen erfolgswirksam aus, wobei die Bf einen Ertrag lukriert.

Streitgegenständlich ist lediglich der verfallene Teil der verbleibenden Aufladebeträge, die die Bf. den Kund:innen nicht rückerstattet hat. Daraus ergibt sich für den Zeitraum 1-8/2013 Umsatzsteuer iHv. EUR 100.167,34.

2. Beweiswürdigung

Dass der Leistungsumfang der beschwerdegegenständlichen Telekommunikationsverträge ua. die Zurverfügungstellung des Telekommunikationsnetzes und insofern die Erreichbarkeit der Kunden sichert, ergibt sich aus den abgeschlossenen Verträgen. Diese ergeben sich einerseits aus den Allgemeinen Geschäftsbedingungen (idF. AGBs), vorgelegt in der Fassung vom ***13*** und vom ***14*** und andererseits aus der Entgelts- und Tarifübersicht, vorgelegt in der Fassung vom ***15*** und vom ***16***.

Dass die Kund:innen einen Vorauszahlungsbetrag zur Erlangung der jeweiligen Telefonwertkarte und zur Nutzung des Telekommunikationsnetzwerkes im Voraus entrichten und dabei gleichzeitig ein Guthaben erwerben, ergibt sich aus den Zahlungsbedingungen lt. Punkt 3 der AGBs.

Dass in der Folge mit Aufladung bzw. Einlösung des Guthabens bestimmte andere Produkte erworben oder Vertragsoptionen sowie Zusatzleistungen erworben werden können, ändert nichts am Vorauszahlungscharakter des auf den Mehrbetrag entfallenden Guthabens.

Dass es andere Tarifvereinbarungen wie die von der Bf. vorgebrachten „Paket-Tarife“ bei denen inkludierte Freiminuten/SMS/Megabyte mittels Einheiten innerhalb eines bestimmten Zeitraumes zu verbrauchen sind, ändert nichts am Vorauszahlungscharakter („Prepaid“) der gegenständlichen Wertkartenverträge. Die beschwerdegegenständlichen Wertkartenverträge stellen, selbst wenn sie von der Bf. als „Pay per use“-Verträge bezeichnet werden, richtigerweise Vorauszahlungsverträge („Prepaid“) dar, wobei die im Leistungsumfang definierten Telekommunikationsdienstleistungen durch Leistung des Entgelts im Voraus erworben werden. Dafür spricht auch die Anwendung der umsatzsteuerlichen Anzahlungsbesteuerung durch die Bf. Das Vorbringen der Bf., dass die Anzahlungsbesteuerung lediglich „freiwillig“ vorgenommen wurde, ist nicht gegeben und stimmt nicht mit den vertraglichen Gegebenheiten überein, da die Vorauszahlung und somit die

Anzahlungsbesteuerung genau dem mit den Kund:innen vereinbarten Wertkartensystem entspricht.

Dass es sich bei den Wertkartenverträgen um Vorauszahlungsverträge soz. „Prepaid“-Verträge handelt, wobei – entgegen dem Vorbringen der Bf. – eben keine gesonderte Verrechnung nach Verbrauch erfolgt, ergibt sich aus der Wortfolge: „Eine gesonderte Rechnungslegung findet nicht statt“ in den Zahlungsbedingungen lt. Punkt 3 der AGBs.

Ebenso wenig war festzustellen, dass es sich bei den Guthabenbeträgen um rein „elektronisches Geld“ handelt, da nicht nur ein Betrag erworben wurde, sondern die im Leistungsumfang lt. Pkt. 1 der AGBs beschriebenen, von der Bf. zur Verfügung zu stellenden Telekommunikationsdienstleistungen ua. die mobile Erreichbarkeit vertraglich mit den Kund:innen vereinbart waren. Überdies sind lt. „***2*** Mobildienste – Entgeltübersicht“ sogar schon im Grundvertrag „***4***“ umfangreiche Dienstleistungen im Vertrag inkludiert, wie zB. „Kundendienst“ und „Sprachmailbox“, die nicht gesondert verrechnet werden.

Dass die verbleibenden Guthaben aufgrund Punkt 4 der AGBs verfallen sind und keine Rückzahlung an die Kund:innen erfolgte, ist unstrittig und ergibt sich aus den verbuchten Umsätzen.

Dass es sich beim komplexen Leistungsumfang der Telekommunikationsdienstleistungen inklusive der Ausgabe der SIM-Karte und des Guthabens um eine einheitliche, sonstige Leistung handelt, ist unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Strittig ist, ob § 16 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 iVm. § 16 Abs. 1 UStG 1994 iVm. § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 iVm. § 4 Abs. 1 UStG 1994 und § 4 Abs. 2 UStG 1994 auf den Teil des nach einer bestimmten Zeit verfallenden Gesprächsguthabens insofern anwendbar ist, dass sich für die als Mobilfunkbetreiberin tätige Beschwerdeführerin die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer in der Höhe der verfallenen Gesprächsguthaben reduziert und somit auf diese Umsätze keine Umsatzsteuer entfällt.

Rechtslage:

§ 1 Abs 1 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, idF. BGBl. I Nr. 63/2013, definiert die steuerbaren Umsätze wie folgt:

„(1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt; 2. der Eigenverbrauch im Inland. Eigenverbrauch liegt vor, a) soweit ein Unternehmer Ausgaben (Aufwendungen) tätigt, die Leistungen betreffen, die Zwecken des Unternehmens dienen, und nach § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder nach § 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 nicht abzugsfähig sind. Dies gilt nicht für Ausgaben (Aufwendungen), die Lieferungen und sonstige Leistungen betreffen, welche auf Grund des § 12 Abs. 2 nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, sowie für Geldzuwendungen. Eine Besteuerung erfolgt nur, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben“ (...).

§ 4 UStG 1994 bestimmt zur Bemessungsgrundlage für sonstige Leistungen:

"(1) Der Umsatz wird im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme); dazu gehören insbesondere auch Gebühren für Rechtsgeschäfte und andere mit der Errichtung von Verträgen über Lieferungen oder sonstige Leistungen verbundene Kosten, die der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung dem Unternehmer zu ersetzen hat.

(2) Zum Entgelt gehört auch,

1. was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung freiwillig aufwendet, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten,
2. was ein anderer als der Empfänger dem Unternehmer für die Lieferung oder sonstige Leistung gewährt.

(3) Nicht zum Entgelt gehören die Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt (durchlaufende Posten).

(4) Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für Lieferungen von Kunstgegenständen, Sammlungsstücken, Antiquitäten oder bestimmten anderen beweglichen körperlichen Gegenständen ist § 24 (Differenzbesteuerung) zu beachten.

(5) Werden Rechte übertragen, die mit dem Besitz eines Pfandscheines verbunden sind, so gilt als Entgelt der Preis des Pfandscheines zuzüglich der Pfandsumme. Beim Spiel mit Gewinnmöglichkeit und bei der Wette ist Bemessungsgrundlage das Entgelt für den einzelnen Spielabschluß oder für die einzelne Wette, wobei ein ausbezahlter Gewinn das Entgelt nicht mindert. Bemessungsgrundlage bei Umsätzen aus Glücksspielautomaten (§ 2 Abs. 3 GSpG) und aus Video Lotterie Terminals sind die Jahresbruttospieleinnahmen. Jahresbruttospieleinnahmen sind die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres.

(6) Beim Tausch, bei tauschähnlichen Umsätzen und bei Hingabe an Zahlungs Statt gilt der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz.

(7) Wird ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen veräußert (Geschäftsveräußerung), so ist Bemessungsgrundlage das Entgelt für die auf den Erwerber übertragenen Gegenstände und Rechte (Besitzposten). Die Befreiungsvorschriften bleiben unberührt. Die übernommenen Schulden können nicht abgezogen werden.

(8) Der Umsatz bemisst sich: a) im Falle des § 3 Abs. 2 nach dem Einkaufspreis zuzüglich der mit dem Einkauf verbundenen Nebenkosten für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand oder mangels eines Einkaufspreises nach den Selbstkosten, jeweils im Zeitpunkt des Umsatzes; b) im Falle des § 3a Abs. 1a Z 1 und 2 nach den auf die Ausführung dieser Leistungen entfallenden Kosten; c) im Falle des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a nach den nichtabzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen).

(9) Ungeachtet Abs. 1 ist der Normalwert die Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen oder für den Bedarf seines Personals, sofern a) das Entgelt niedriger als der Normalwert ist und der Empfänger der Lieferung oder sonstigen Leistung nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist; b) das Entgelt niedriger als der Normalwert ist, der Unternehmer nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umsatz gemäß § 6 Abs. 1 Z 7 bis 26 oder Z 28 steuerfrei ist; c) das Entgelt höher als der Normalwert ist und der Unternehmer nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist. Dies gilt nicht für die Lieferung von Grundstücken sowie für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken. „Normalwert“ ist der gesamte Betrag, den ein Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung auf derselben Absatzstufe, auf der die Lieferung oder sonstige Leistung erfolgt, an einen unabhängigen Lieferer oder Leistungserbringer zahlen müsste, um die betreffenden Gegenstände oder sonstigen Leistungen zu diesem Zeitpunkt unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zu erhalten. Kann keine vergleichbare Lieferung oder sonstige Leistung ermittelt werden, ist der Normalwert unter sinngemäßer Anwendung von Abs. 8 lit. a und b zu bestimmen.

(10) Die Umsatzsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage."

Zur Änderung der Bemessungsgrundlage bestimmt § 16 UStG 1994:

"(1) Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 geändert, so haben 1. der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und 2. der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.

(2) Die Berichtigung des Vorsteuerabzuges kann unterbleiben, wenn ein dritter Unternehmer, den auf die Minderung des Entgeltes entfallenden Steuerbetrag an das Finanzamt entrichtet; in diesem Fall ist der dritte Unternehmer Schuldner der Steuer. Die Steuer ist für den Veranlagungszeitraum zu entrichten, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.

(3) Abs. 1 gilt sinngemäß, wenn

1. das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden ist. Wird das Entgelt nachträglich vereinnahmt, so sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug erneut zu berichtigen;
 2. für eine vereinbarte Lieferung oder sonstige Leistung ein Entgelt entrichtet, die Lieferung oder sonstige Leistung jedoch nicht ausgeführt worden ist;
 3. eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung rückgängig gemacht worden ist.
- (4) Ist eine Einfuhrumsatzsteuer, die als Vorsteuer abgezogen worden ist, herabgesetzt, erlassen oder erstattet worden, so hat der Unternehmer den Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Der letzte Satz des Abs. 1 gilt sinngemäß.
- (5) Werden die Entgelte für unterschiedlich besteuerte Lieferungen oder sonstige Leistungen eines bestimmten Zeitabschnittes gemeinsam geändert (zB Jahresboni, Jahresrückvergütungen), so hat der Unternehmer dem Abnehmer der Lieferungen oder dem Empfänger der sonstigen Leistungen einen Beleg zu erteilen, aus dem zu ersehen ist, wie sich die Änderung der Entgelte auf die unterschiedlich besteuerten Umsätze verteilt."

§ 19 UStG idF. BGBl. I Nr. 112/2012 normiert zur Entstehung der Steuerschuld:

"(1) Steuerschuldner ist in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 der Unternehmer, in den Fällen des § 11 Abs. 14 der Aussteller der Rechnung. Bei sonstigen Leistungen (ausgenommen die entgeltliche Duldung der Benützung von Bundesstraßen und die in § 3a Abs. 11a genannten Leistungen) und bei Werklieferungen wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn –der leistende Unternehmer im Inland weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat und –der Leistungsempfänger Unternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 ist oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist, die Nichtunternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 3 ist. Der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer.

(1a) Bei Bauleistungen wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn der Empfänger Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist. Der Leistungsempfänger hat auf den Umstand, dass er mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist, hinzuweisen. Erfolgt dies zu Unrecht, so schuldet auch der Leistungsempfänger die auf den Umsatz entfallende Steuer. Werden Bauleistungen an einen Unternehmer erbracht, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt, so wird die Steuer für diese Bauleistungen stets vom Leistungsempfänger geschuldet. Bauleistungen sind alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Reinigung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Das gilt auch für die Überlassung von Arbeitskräften, wenn die überlassenen Arbeitskräfte Bauleistungen erbringen.

(1b) Bei der Lieferung

- a) sicherungsübereigneter Gegenstände durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer,
- b) des Vorbehaltskäufers an den Vorbehaltseigentümer im Falle der vorangegangenen Übertragung des vorbehaltenen Eigentums
- c) und bei Umsätzen von Grundstücken, Gebäuden auf fremdem Boden und Baurechten im

Zwangsversteigerungsverfahren durch den Verpflichteten an den Ersteher wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn dieser Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist. Der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer.

(1c) Bei der Lieferung von Gas über ein Erdgasnetz im Gebiet der Gemeinschaft oder jedes an ein solches Netz angeschlossene Netz, von Elektrizität oder von Wärme oder Kälte über Wärme- oder Kältenetze, wenn sich der Ort dieser Lieferung nach § 3 Abs. 13 oder 14 bestimmt und der liefernde Unternehmer im Inland weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Lieferung beteiligte Betriebsstätte hat, wird die Steuer vom Empfänger der Lieferung geschuldet, wenn er im Inland für Zwecke der Umsatzsteuer erfasst ist. Der liefernde Unternehmer haftet für diese Steuer.

(1d) Der Bundesminister für Finanzen kann zur Vermeidung von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen durch Verordnung festlegen, dass für bestimmte Umsätze die Steuer vom Leistungsempfänger geschuldet wird, wenn dieser Unternehmer ist und diese Möglichkeit den Mitgliedstaaten in Titel XI, Kapitel 1 Abschnitt 1 der Richtlinie 2006/112/EG eingeräumt wird oder dafür eine Ermächtigung gemäß Art. 395 der Richtlinie 2006/112/EG vorliegt. Weiters kann in der Verordnung bestimmt werden, dass der leistende Unternehmer für diese Steuer haftet.

(1e) Die Steuer wird vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn dieser Unternehmer ist, bei a) der Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten im Sinne des Art. 3 der Richtlinie 2003/87/EG über ein System für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten in der Gemeinschaft und zur Änderung der Richtlinie 96/61/EG des Rates, Abl. Nr. L 275 vom 25.10.2003 S. 32, und bei der Übertragung von anderen Einheiten, die genutzt werden können, um den Auflagen dieser Richtlinie nachzukommen, b) der Lieferung von Mobilfunkgeräten (Unterpositionen 8517 12 00 und 8517 18 00 der Kombinierten Nomenklatur) und integrierten Schaltkreisen (Unterpositionen 8542 31 90, 8473 30 20, 8473 30 80 und 8471 50 00 der Kombinierten Nomenklatur), wenn das in der Rechnung ausgewiesene Entgelt mindestens 5 000 Euro beträgt. Der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer.

(2) Die Steuerschuld entsteht

1. für Lieferungen und sonstige Leistungen

a) mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind (Sollbesteuerung); dieser Zeitpunkt verschiebt sich – ausgenommen in den Fällen des § 19 Abs. 1 zweiter Satz – um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist. Wird das Entgelt oder ein Teil des Entgeltes vereinnahmt, bevor die Leistung ausgeführt worden ist, so entsteht insoweit die Steuerschuld mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist; b) in den Fällen der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (§ 17) mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind (Istbesteuerung). Wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet (Abs. 1 zweiter Satz, Abs. 1a, Abs. 1b, Abs. 1c, Abs. 1d und Abs. 1e), entsteht abweichend davon die Steuerschuld für vereinbarte, im Zeitpunkt

der Leistungserbringung noch nicht vereinnahmte Entgelte, mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist. Dieser Zeitpunkt verschiebt sich – ausgenommen in den Fällen des § 19 Abs. 1 zweiter Satz – um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist; (Anm.: lit. c) aufgehoben durch BGBl. I Nr. 76/2011) 2. für die Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 2, § 3 Abs. 2 und § 3a Abs. 1a mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Aufwendungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 2 getätigt worden sind, in dem die Gegenstände für die im § 3 Abs. 2 bezeichneten Zwecke entnommen oder die Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 1a ausgeführt worden sind.

(3) In den Fällen des § 11 Abs. 12 und 14 entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Rechnung ausgefolgt worden ist.

(4) In den Fällen des § 16 Abs. 2 entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Minderung des Entgeltes eingetreten ist.

(5) Für die Einfuhrumsatzsteuer gilt § 26 Abs. 1."

Gemäß § 4 UStG 1994 entrichten die Kund:innen der Bf. das Entgelt in Zusammenhang mit der von der Bf. erbrachten Gegenleistung. Im konkreten Fall umfasst die Telekommunikationsdienstleistung als eine der zentralen Leistungen die sofortige mobile Erreichbarkeit, welche als Teil der Gegenleistung im Leistungsumfang - wie oben im Sachverhalt aufgelistet – zu beurteilen ist. Für die Vorauszahlung („*Prepaid*“) des gesamten Entgelts erhalten die Kund:innen vertragsgemäß die SIM-Karte, Startguthaben, sofortige Betriebsbereitschaft und Nutzung der Netzinfrastruktur sowie den Abruf sämtlicher im „*Leistungsumfang*“ definierten Telekommunikationsdienstleistungen. Es besteht somit ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung. Die von den Kund:innen der Bf. geleisteten Vorauszahlungen sind damit im Wesentlichen iZm der eröffneten Nutzung der von der Bf. zur Verfügung gestellten Infrastruktur zu erkennen.

Eine eigene Preisgestaltung oder die Abrechnung für ein eigenes Produkt bzw. Teilleistungen oder anhand des Umfangs der Nutzung war im konkreten Fall – entgegen dem Vorbringen der Bf. es würde sich um einen „*usage*“-Vertrag handeln - nicht vereinbart. Die von den Kund:innen der Bf. geleisteten Vorauszahlungen wurden nicht für zukünftige Vertragsoptionen geleistet und auch nicht dazu, um Vertragsänderungen für die Erlangung von Zusatzleistungen zu erhalten und ebenso wenig dazu, um sie zurückbezahlt zu erhalten. Im Gegenteil, die Kund:innen bezahlen im Voraus einen nach Beträgen gestaffelten Preis und erhalten im Gegenwert dessen bis zum vorausbezahlten Höchststrahmen des „*Guthabens*“ die vereinbarten Telekommunikationsdienstleistungen.

Der deutsche Bundesfinanzhof hat in seinem Urteil vom 10.4.2019, BFH XI R 4/17 zur Besteuerung der dem Provider bei sog. „*Prepaid*“-Verträgen endgültig verbliebenen

Restguthaben entschieden, dass es sich beim verbliebenen Restguthaben um ein Entgelt für die eröffnete Nutzung der zur Verfügung gestellten Infrastruktur – die mobile Erreichbarkeit der Kunden – handelt. Diese Beurteilung trifft auch auf den konkreten Fall zu. Als „*Prepaid*“-Vertrag charakterisierte der BFH die Erbringung von Telekommunikationsdienstleistungen insbesondere die Zurverfügungstellung des Zuganges zum Mobilfunknetz des Telekomunternehmens. Insofern ist der vorausbezahlte Teil der Gesamtbetrag und somit das Entgelt für die Dienstleistung (BFHE 219, 220, BStBl II 2007, 966). Die von den Kund:innen geleisteten Zahlungen sind - wie es im konkreten Fall zutreffend ist - (ua.) für die reine Zurverfügungstellung der Telekommunikationsdienstleistungen gezahlt worden; ein anderer Zuwendungsgrund - insbesondere eine Schenkung - scheidet aus. Dies gilt auch dann, wenn eine Zahlung aufgrund einer bloßen Auftragsbestätigung zivilrechtlich als Zahlung ohne jeglichen Rechtsgrund zu werten wäre zB bei irrtümlichen Überzahlungen (BFH 13.12.1995, XI R 16/95). Auch der Fall von Erteilung von Rabatten ist mit dem konkreten Fall vergleichbar: In seinem Urteil 29.5.2001, EuGH C-86/99 „*Freemans*“ hat der EuGH ausgesprochen, dass Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b und Teil C Absatz 1 der Sechsten Richtlinie dahingehend auszulegen ist, dass die Besteuerungsgrundlage für die Lieferung von Waren, die ein Kunde aus einem Versandhauskatalog für seinen Eigengebrauch bestellt, im vollen Katalogpreis der den Kund:innen verkauften Waren besteht, auch wenn die Lieferer einen Rabatt auf den Katalogpreis gewähren, der den Kund:innen bei Zahlung der Raten auf einem gesonderten Konto gutgeschrieben wird und den diese sich sofort auszahlen lassen oder darüber sofort in anderer Weise verfügen können. Vom Katalogpreis ist der genannte Rabatt in diesem Fall abzuziehen gewesen, sobald die Kund:innen sich diesen auszahlen lassen oder in anderer Weise darüber verfügen. Solange eine Rückzahlung an die Kund:innen nicht erfolgt ist, besteht für die Bf. keine Berechtigung, eine Minderung seiner Bemessungsgrundlage vorzunehmen. Im beschwerdegegenständlichen Fall fehlt es an einer solchen von der EuGH-Judikatur geforderten Rückzahlung für die Minderung der Bemessungsgrundlag der Umsatzsteuer.

Diese Sichtweise gilt dem EuGH entsprechend auch für den Fall, dass eine Leistung gänzlich nicht erbracht wurde (EuGH 13.3.2014, C-107/13 „*FIRIN*“, Rz 58). Selbst die inländische Rechtsprechung geht von derselben rechtlichen Beurteilung aus, dass zB. sogar im Fall der Deaktivierung des Angebotes des Leistungserbringers Umsatzsteuerpflicht weiterhin besteht (BFG 07.01.2025, RV/7100647/2018; Rs „*MEO*“, EuGH C-295/17 z. Verstoß gegen die Mindestbindefrist). Dieselbe Rechtsansicht gilt auch für den konkreten Fall, da für den ermäßigten Preis ein zusätzliches Guthaben von vorneherein gewährt wurde, das als Kundenbindungsmaßnahme für einen weiteren Vertragsabschluss bzw. für Inanspruchnahme der Vertragsoptionen anzusehen ist und damit für die Kund:innen ein Anreiz zur Vertragsverlängerung geschaffen wird. Die Nichtspezifizierung der exakten, zu erbringenden Telekommunikationsdienstleistung im Zeitpunkt des Erwerbes der Telefonwertkarte – dh. welche der im „Leistungsumfang“ vereinbarten Dienste in welchem Umfang in Anspruch genommen wurde - führt nicht zur Aufhebung der Vorauszahlungsbesteuerung. Auch der BFH

geht in seiner Entscheidung davon aus, dass verbleibende Restguthaben „*nicht auf einem bloß zufälligen Ereignis außerhalb der Leistungsbeziehung, sondern auf einem einheitlichen Rechtsverhältnis beruhen*“ (BFH vom 10. April 2019, XI R 4/17, Rz 40). Diese Beurteilung ist auch auf den konkreten Fall anzuwenden.

Für die Änderung der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer sind nicht etwaige Vertragsoptionen bzw. -pakete von Bedeutung, sondern vielmehr wieviel der Abnehmer einer Leistung dafür letztendlich aufzuwenden hatte. Daher kommt es gem. § 4 UStG 1994 darauf an, ob sich die Gegenleistung des Abnehmers (das bezahlte Entgelt) nachträglich verändert, wobei es unerheblich ist, ob sich der Betrag, den der Unternehmer – hier die Bf.- erhält, verändert (VwGH 8.10.1998, 98/15/0127).

Überdies ist ein Entgeltszusammenhang immer dann gegeben, wenn das Entgelt mit der Leistung in Zusammenhang steht. Da die Kund:innen der Bf. im konkreten Fall das gesamte Guthaben mit dem Kauf des Wertkartenvertrages erwerben und dieses im Nachhinein keine betragliche Änderung erfährt – für die Endkund:innen selbst – kann das gesamte Guthaben auf der Wertkarte nicht vom entgeltlichen Zusammenhang mit der Gegenleistung – wie oben im Sachverhalt als „Leistungsumfang“ beschrieben - ausgeschlossen werden. Es liegt im konkreten Fall nämlich keine Diskrepanz in Bezug auf das tatsächlich entrichtete Entgelt und das vereinbarte Entgelt vor. Im Gegenteil, mit dem gewährten Guthaben wird den Kund:innen die Möglichkeit der Erbringung einer (weiteren) Leistung durch die Bf. eingeräumt. Im vereinbarten Zeitraum steht die gesamte Netzinfrastruktur der Bf. für die Kund:innen zur Nutzung bereit (Leistungsbereitstellung). Die bloße Vereinbarung zur etwaigen Entgeltsminderung nach Vertragsablauf ohne Ausübung der Option zur Vertragsänderung reicht nicht aus, um eine Änderung der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer gem. § 16 UStG auszulösen. Denn die Vertragsänderungen müssen erst nach Ablauf des ursprünglichen Vertrages mit den Kund:innen neu vereinbart werden.

Die Anwendung der Anzahlungsbesteuerung durch die Bf. bei den vorliegenden „*Prepaid*“-Telekommunikationsverträgen gem. § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 ist im konkreten Fall rechtsrichtig. Eine Berichtigung der Umsatzsteuer im Nachhinein ist jedoch nicht vorzunehmen: im Fall der Anzahlungsbesteuerung gilt nämlich gem. der Rechtsprechung des EuGHs, dass die Umsatzsteuer erst dann zu vermindern ist, wenn die Anzahlung zurückgezahlt worden ist. Der EuGH entschied schon 13.3.2014, im Fall GZ EuGH C-107/13 „*FIRIN*“ in RZ 56 wie folgt: „*Im Übrigen kann – wie die Generalanwältin in Nr. 43 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat –, solange unter Umständen wie jenen des Ausgangsverfahrens die Anzahlung vom Lieferer nicht zurückgezahlt worden ist, die Bemessungsgrundlage der von ihm aufgrund der Vereinnahmung dieser Anzahlung geschuldeten Steuer nicht nach Art. 65 in Verbindung mit Art. 90 und Art. 193 der Richtlinie 2006/112 vermindert werden*“ (vgl. EuGH 29.05.2001, „*Freemans*“, EuGH C-86/99, Slg. 2001, I-4167, 35; siehe Mayr, taxlex 2014, 184). Auch die Rechtsprechung des BFH lässt eine Berichtigung nur dann zu, wenn und soweit es tatsächlich zu einer Rückzahlung

kommt (BFH 18.9.2008, V R 56/06; vgl a BFH 15.7.2010, XI B 47/09), was im konkreten Fall – unstrittig - nicht zutrifft.

Selbst wenn von einem fehlenden Entgeltscharakter bzw. von einem nicht steuerbaren Vorgang - wie die Bf. in ihrer Beschwerde vorbringt - auszugehen wäre – wovon der Senat des Bundesfinanzgericht nicht ausgeht – wäre § 16 Abs 3 Z 2 UStG 1994 iVm § 16 Abs 1 UStG 1994 nicht anwendbar, da die Änderung der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer das Vorliegen eines steuerpflichtigen Umsatzes zur Voraussetzung hat und dementsprechend das Vorliegen nicht steuerbarer Umsätze nicht zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage gem. § 16 Abs 1 UStG 1994 führt.

Ein „Umsatz gegen Entgelt“ gem. § 4 Abs. 1 UStG 1994 setzt va. voraus, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen und einer tatsächlich vom Steuerpflichtigen empfangenen Gegenleistung besteht. Ein solcher unmittelbarer Zusammenhang besteht, wenn – wie es im konkreten Fall unstrittig der Fall ist - zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet. Der deutsche Bundesfinanzhof hat lt. Urteil vom 10.4.2019, BFH XI R 4/17 zur Besteuerung der dem Provider bei „Prepaid“-Verträgen endgültig verbliebenen Restguthaben entschieden, dass es sich beim verbliebenen Restguthaben um ein Entgelt für die eröffnete Nutzung der zur Verfügung gestellten Infrastruktur – die mobile Erreichbarkeit der Kunden – handelt, insb. die Erbringung von Telekommunikationsdienstleistungen – und um die Zurverfügungstellung des Zuganges zum Mobilfunknetz des Telekommunikationsunternehmens. Auch die dt. Rechtsprechung geht in einem gleich gelagerten Fall davon aus, dass die Beträge iHv Restguthaben als „Entgelt für die Zurverfügungstellung der Netzinfrastuktur“ zu beurteilen sind (FG Schleswig-Holstein 17.9.2024, 4 K 26/22). Insofern ist der vorausbezahlte Teil durch die Kund:innen im Gesamtbetrag der Zahlung im konkreten Fall als das Entgelt für die vereinbarten Telekommunikationsdienstleistungen sowie für die Zurverfügungstellung der Netzinfrastuktur anzusehen. Der deutsche Bundesfinanzhof verweist in seiner Entscheidung auf seinen früheren Beschluss, in dem er entschieden hat, dass Bestandteil des Entgelts alles ist, was dem Anspruchsgrund der Leistung zugrunde liegt und gezahlt wird (BFH-Beschluss BFH/NV 2007, 1200, II.1., Rz 16). Der deutsche Bundesfinanzhof zählt demnach die verbleibende Restgröße – das Restguthaben - „dem bisher unentgeltlichen Zurverfügungstellen der Infrastruktur“ zu. Dieselbe Sichtweise ist im konkreten Fall zutreffend. Im konkreten Fall kann auch kein „Unterbleiben“ der vereinbarten Leistung – wie von der Bf. vorgebracht - zutreffen, da im Leistungszeitraum das Entgelt gleichgeblieben ist (VwGH 8.9.2022, Ra 2020/15/0102; UStR Rz 2387a idF Wartung 2023). Überdies stand den Kund:innen im Vertragszeitraum die vorhandene Netzinfrastuktur zur Verfügung.

Eine Schenkung durch die Bf. an die Endkund:innen als Zuwendungsgrund ist im Bereich der Erbringung von Telekommunikationsdienstleistungen nicht anzunehmen. Ebenso wenig liegt die Leistung eines echten Schadenersatzes im konkreten Fall vor. Auch bei zB. irrtümlichen Überzahlungen ist gem. der Judikatur des BFH von einem Leistungsaustausch und von der Entgeltlichkeit in Höhe des Gesamtbetrages auszugehen (Urteil vom 13.12.1995; BFH XI R 16/95). Die inländische Rechtslehre bestimmt einheitlich, dass zum Entgelt alles zählt, was der Leistungsempfänger tatsächlich aufwendet, um die Leistung zu erhalten. Eine Änderung der Bemessungsgrundlage gem. § 16 UStG 1994 ist erst dann vorzunehmen, wenn der Leistungsempfänger seinen Rückzahlungsanspruch tatsächlich geltend macht. Diese Auslegung ist systematisch rechtsrichtig und daher auf den konkreten Fall anzuwenden, da der inländischen Rechtslehre folgend auch bei Unterzahlungen nur das tatsächlich Geleistete als Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer heranzuziehen ist (Ruppe/Achatz, UStG6, § 4 Rz 16/1).

Die Zurverfügungstellung von Telekommunikationsdienstleistungen benötigt zur Bereitstellung des Leistungsangebotes abhängig von der Netztopologie (Hierarchieebenen, Anzahl und Standort der Vermittlungs- und Übertragungstechnik) einer Vielzahl von komplexen Produktionsprozessen aufgrund der eingesetzten Produktionsfaktoren (VwGH 11.12.2002, 2000/03/0190). Bereits mit Abschluss und Aktivierung der Telefonwertkarte liegt ein Leistungsaustausch schon alleine durch die Zurverfügungstellung der der Netzinfrastruktur und den verschiedensten Telekommunikationsdienstleistungen vor. Die Durchschnittsverbraucher:innen haben bereits durch die vertragliche Vereinbarung einen Leistungsaustausch angenommen, dass bei Nichtausübung der Vertragsoptionen ein Teil des Guthabens verfällt und somit der Vertrag nach der vertraglich geregelten Vertragsdauer von 12 Monaten endet. Dabei sind den Durchschnittsverbraucher:innen schon von vorneherein Art und Umfang der von der Bf. erbrachten Telekommunikationsdienstleistung bewusst, insbesondere ist ihnen vor allem die mobile Erreichbarkeit wesentlich, wobei ein Verfall des Restguthabens zu Vertragsende von den Kund:innen in Kauf genommen wurde. Die Erbringung von Telekommunikationsdienstleistungen ist sowohl verbraucher- und europarechtlich geregelt und durch die Telekom-Regulierungsbehörde beaufsichtigt. Von einer hinreichenden Bestimmtheit der betreffenden Telekommunikationsverträge ist somit auszugehen. Eine direkte Zuordnung zu einer bestimmten Abrechnungseinheit – wie es die Bf. vorbringt – ist nicht gefordert (BFH-Urteil vom 10.04.2019; BFH XI R 4/17, Rz 41).

Ein Entgeltlichkeitszusammenhang liegt somit für das gesamte geleistete Entgelt vor, da die Kund:innen das gesamte Entgelt vorausbezahlt haben, um die vereinbarten Leistungen von der Bf. zu erhalten. Gemäß der deutschen Rechtsprechung (BFH 13.12.1995, XI R 16/95; 19.7.2007, V R 11/05) und der einheitlichen inländischen Rechtslehre ist eine Zweckbindung dann gegeben, wenn das Entgelt in Zusammenhang mit der vereinbarten Leistung steht (Pernegger in Melhardt/Tumpel, UStG, § 4 Rz 115); irrtümliche Über- oder Doppelzahlungen stellen Entgelt iSd § 4 Abs 1 UStG 1994 dar, wenn sie iZm (...) sonstigen Leistungen stehen

(Pernegger, „Umsatzsteuerliche Behandlung von Doppel- oder Überzahlungen“, ÖStZ 2008, 172). Ein fehlender Zusammenhang mit der vereinbarten Leistung wäre zB. nur im Fall einer irrtümlichen Fehlüberweisung anzunehmen, die nicht mit einem konkreten Vertrag in Zusammenhang steht (Ruppe/Achatz, UStG6, § 4 Rz 16). Eine solche Fehlüberweisung liegt jedoch im konkreten Fall nicht vor.

Selbst wenn man davon ausgehen würde, dass die Leistung nicht ausreichend bestimmt sei – wovon der Senat des Bundesfinanzgericht im konkreten Fall nicht ausgeht – würde die Nichtspezifizierung der Dienstleistung im Zeitpunkt des Erwerbes der Telefonwertkarte nicht automatisch zur Aufhebung der Vorauszahlungsbesteuerung führen: Lt. Ruppe/Achatz ist letztendlich entscheidend, was der Abnehmer für die Leistung aufzuwenden hat und ob allfällige Änderungen im Zusammenhang mit dem Grundgeschäft stehen, dh. es ist zu prüfen, ob sich die Gegenleistung, die der Abnehmer aufzuwenden hat, nachträglich verändert. Genau diese Gegenleistung ändert sich im Bereich der von der belangten Behörde festgestellten Umsatzsteuer nicht, da tatsächlich keine Rückzahlung der nicht verbrauchten Guthaben an die Bf. erfolgte. Nicht maßgebend ist, ob sich der Betrag, den der Unternehmer erhält – im konkreten Fall kommt der Bf. ein zusätzlicher Ertrag zu-, verändert. Die Bf. räumt selbst in der Beschwerde ein, dass sich für die beschwerdegegenständlichen Umsätze die von den Leistungsempfängern aufgewendete Gegenleistung für die erbrachte Leistung nicht ändert.

Da die Bf. leistende Unternehmerin der Umsatzsteuer bleibt, hat sie das gesamte, von den Kund:innen für die Erlangung der umsatzsteuerlichen Leistung, aufgewendete Entgelt der Umsatzbesteuerung zu unterwerfen. § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 und § 1 Abs. 2 UStG 1994 iVm. § 16 Abs 1 Z 1 UStG 1994 bestimmt die Zulässigkeit der Änderung der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer nur für jene Fälle, wenn sich das Entgelt tatsächlich – auch für die Kund:innen – ändert. Dies ist bei den von der Außenprüfung festgestellten, nicht zurückgeforderten Guthaben, die nicht an die Kund:innen zurückgezahlt wurden, nicht der Fall. Aus diesem Grund liegt eine „*Änderung des Entgelts*“ nicht vor und eine Berichtigung scheidet aus. Auch nach der Rechtsprechung des EuGH ist Voraussetzung für eine Änderung der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer die tatsächliche Rückzahlung von vereinnahmten Entgelten an die Kund:innen, was im konkreten Fall unstrittig nicht zutrifft.

Eine Änderung der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer ist somit nicht zulässig.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2013 wird – wie bereits lt. angefochtenen Festsetzungsbescheid betreffend Umsatzsteuer für die Monate 1-8/2013 festgesetzt und entrichtet – festgesetzt iHv. EUR 1.913.959,78. Dieser Betrag setzt sich wie folgt zusammen (Bemessungsgrundlage):

[...]

Aus den oben genannten Gründen ist spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision zulässig)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes betreffend der (Un-)Zulässigkeit der Änderung der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer in Höhe von verfallenen Guthaben, die in Telekommunikationsdienstleistungsverträgen vereinbart sind und bei welchen die umsatzsteuerliche Anzahlungsbesteuerung angewendet wurde, besteht, ist die ordentliche Revision zuzulassen.

Wien, am 30. September 2025