

Alexandra Coenenberg

**Die bilanzielle Behandlung von Handy-Subventionen
bei Mobilfunkunternehmen**

GABLER EDITION WISSENSCHAFT

Alexandra Coenenberg

Die bilanzielle Behandlung von Handy-Subventionen bei Mobilfunkunternehmen

Mit einem Geleitwort von Prof. Dr. Michael Heinhold

Deutscher Universitäts-Verlag

Bibliografische Information Der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über
<<http://dnb.d-nb.de>> abrufbar.

Dissertation Universität Augsburg, 2006

1. Auflage Mai 2007

Alle Rechte vorbehalten

© Deutscher Universitäts-Verlag | GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden 2007

Lektorat: Frauke Schindler / Stefanie Loyal

Der Deutsche Universitäts-Verlag ist ein Unternehmen von Springer Science+Business Media.
www.duv.de



Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Umschlaggestaltung: Regine Zimmer, Dipl.-Designerin, Frankfurt/Main

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Printed in Germany

ISBN 978-3-8350-0763-5

Geleitwort

In der vorliegenden Arbeit wird die steuerbilanzielle Behandlung der Vergabe von Mobilfunktelefonvergünstigungen untersucht. Die Gewährung von Vergünstigungen, wie z. B. der verbilligte Verkauf eines Handys oder die Reduktion von Grund- und Anschlussgebühren in Zusammenhang mit dem Abschluss eines 24-monatigen Mobilfunkdienstleistungsvertrags ist heute gängige Praxis. Es handelt sich hierbei um ein Kopplungsgeschäft, dass so kalkuliert wird, dass die Verluste aus dem Kaufvertrag durch die zukünftigen Gewinne aus dem Mobilfunkdienstleistungsvertrag kompensiert werden.

Bisher ist die steuerbilanzielle Behandlung dieser Sachverhalte nicht geklärt. Der Verlust der bei dem Verkauf eines Mobilfunktelefons unter Einstandspreis entsteht, wird in der Regel von den Mobilfunkunternehmen als sofort abzugsfähige Betriebsausgabe behandelt. Nach Auffassung der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 20. Juni 2005) sind diese Verluste jedoch als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren und über die Vertragslaufzeit gewinnwirksam aufzulösen.

Die Autorin untersucht in der Arbeit, ob die zivilrechtlich selbständigen Verträge (Kaufvertrag und Mobilfunkdienstleistungsvertrag) für bilanzielle Zwecke als Bewertungseinheit zu behandeln sind und somit die Grundvoraussetzung für eine Aktivierung gegeben ist. Anschließend prüft die Autorin im Detail, ob die gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen für alle denkbaren Aktivposten, wie immaterielles Wirtschaftsgut, Forderung und aktiver Rechnungsabgrenzungsposten gegeben sind.

Der zweite Teil der Arbeit beschäftigt sich mit der ökonomischen Analyse der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung und vergleicht die Subventionsform „Verkauf eines vergünstigten Mobilfunktelefons“ mit der alternativen Subventionsform „Reduktion der zukünftigen Grundgebühr um 50 Prozent“. Mittels eines Kapitalwertmodells wird die ökonomische Bedeutung der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung dargestellt. Die Aufbereitung der unterschiedlichen Gestaltungsmöglichkeiten, unterlegt mit differenzierten Zins- und Steuersätzen, dürfte auch für die Praxis aufschlussreich sein.

Ich wünsche dieser gelungenen und in ihren Ergebnissen höchst interessanten Arbeit eine positive Aufnahme in Theorie und Praxis.

Prof. Dr. Michael Heinhold

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im November 2006 an der betriebswirtschaftlichen Fakultät der Universität Augsburg als Dissertation angenommen und berücksichtigt die einschlägige Rechtsprechung und Literatur bis Juni 2006.

Mein besonderer Dank gilt meinem Erstgutachter Prof. Dr. Michael Heinhold, der mein Promotionsvorhaben unterstützte und mit interessanten Anregungen begleitete. Ebenso möchte ich Herrn Prof. Dr. Heinz Kleekämper für die Übernahme und zügige Erstellung des Zweitgutachtens meinen Dank aussprechen. Mein Dank gilt auch Herrn Prof. Dr. Manfred Steiner für den Vorsitz der Prüfungskommission.

Während der Erstellung der Doktorarbeit ist man auf die Unterstützung, Mithilfe und Verständnis zahlreicher Personen angewiesen, ohne die eine solche Arbeit nicht entstehen könnte. Daher möchte ich allen, die mir mit ihrer Diskussionsbereitschaft zur Verfügung standen, wertvolle Hinweise geliefert haben und sich die Zeit genommen haben, die Arbeit kritisch Korrektur zu lesen, meinen besonderen Dank aussprechen.

Ganz besonders herzlich möchte ich meinem Ehemann Dr. Marc Coenberg danken. Er hat mich während der nicht immer einfachen Zeit stets moralisch unterstützt. Vor allem möchte ich meinen Kindern Jakob und Hannah danken, die mir jeden Tag aufs Neue zeigen, was im Leben wirklich wichtig ist.

Alexandra Coenberg

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	IX
Abbildungsverzeichnis.....	XIII
Abkürzungsverzeichnis.....	XV
A. Einführung	1
I. Problemstellung	1
II. Abgrenzung des Untersuchungsgegenstands.....	4
III. Aufbau der Arbeit	6
B. Wirtschaftliche und rechtliche Einordnung der Vergabe von Mobilfunktelefonvergünstigungen.....	9
I. Wirtschaftliche Einordnung der Vergabe von Mobilfunktelefonvergünstigungen	9
1. Wirtschaftliche Entwicklung der Mobilfunkbranche.....	9
2. Teilnehmerentwicklung.....	11
3. Wettbewerbssituation	13
4. Einsatz penetrationspolitischer Maßnahmen zur Kundengewinnung	14
5. Preisentwicklung	16
II. Rechtliche Einordnung der Vergabe von Mobilfunktelefon- vergünstigungen.....	20
1. Sinn und Zweck der rechtlichen Einordnung	20
2. Zivilrechtliche Beurteilung	21
a) Kaufvertrag über ein Mobilfunktelefon.....	21
b) Vertrag über Mobilfunkdienstleistungen.....	21
c) Zivilrechtliche Selbständigkeit der Verträge.....	25
3. Wettbewerbsrechtliche Beurteilung	28
C. Grundlagen für die Bilanzierung und Bildung von Bewertungseinheiten in der Steuerbilanz	31
I. Aufgaben und Zusammenhang von Handels- und Steuerbilanz	31
1. Die Bilanz im Rechtssinne und ihre Aufgaben	31
a) Die Bilanz im Rechtssinne.....	31
b) Erfordernis der Objektivierung und Vereinfachung.....	32
c) Erfordernis der Bilanzwahrheit	33
d) Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Bilanzsteuerrecht	37

2.	Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz	40
II.	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	42
1.	Rechtsnatur und Ermittlung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	42
2.	Fundamentale Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	43
a)	Das Vorsichtsprinzip	43
α)	Das Prinzip der Bewertungsvorsicht	43
β)	Das Realisationsprinzip	44
β1.)	Allgemein	44
β2.)	Das Ertragsrealisationsprinzip	45
β3.)	Das Aufwandsrealisationsprinzip	47
γ)	Das Imparitätsprinzip	49
b)	Das Periodisierungsprinzip	50
c)	Das Einzelbewertungsprinzip und das Saldierungsverbot	53
d)	Das Prinzip des Nichtausweises schwebender Geschäfte	55
III.	Die Bildung von Bewertungseinheiten bei Rechtsgeschäften und Verträgen	57
1.	Die Bewertungseinheit	57
2.	Die Bildung von Bewertungseinheiten nach § 5 Abs. 1a EStG bei der Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken	61
a)	Bilanzielle Problematik bei der Absicherung finanz- wirtschaftlicher Risiken	61
b)	Darstellung des § 5 Abs. 1a EStG n. F.	63
c)	Anwendung auf den Mobilfunktelefon-Vergünstigungsfall	68
3.	Die Bildung von Bewertungseinheiten in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	69
a)	Fallgruppe I: Bewertungseinheiten bei Teilwertabschreibungen	69
α)	Sachverhalt, Urteilsbegründung und kritische Analyse	69
β)	Anwendung auf den Mobilfunktelefon-Vergünstigungsfall	72
b)	Fallgruppe II: Bewertungseinheiten bei Drohverlustrückstellungen	74
α)	Sachverhalt, Urteilsbegründung und kritische Analyse	74
β)	Anwendung auf den Mobilfunktelefon-Vergünstigungsfall	82
c)	Fallgruppe III: Bewertungseinheiten bei Rückgriffsansprüchen	84
α)	Sachverhalt, Urteilsbegründung und kritische Analyse	84
β)	Anwendung auf den Mobilfunktelefon-Vergünstigungsfall	88
4.	Zwischenergebnis	91

D. Konkreter Bilanzansatz in der Steuerbilanz der Mobilfunk- unternehmen	93
I. Aktivierung eines immateriellen Wirtschaftsguts	93
1. Wirtschaftliche Vorteile der Kundenbindung	93
2. Abstrakte Aktivierungsfähigkeit der wirtschaftlichen Vorteile	94
a) Allgemein	94
b) Vermögensprinzip	95
c) Greifbarkeitsprinzip	97
d) Prinzip der selbständigen Bewertbarkeit	99
α) Prinzip der selbständigen Bewertbarkeit durch Zuordnung von Aufwendungen	99
β) Prinzip der selbständigen Bewertbarkeit durch Ertragswert- ermittlung	105
e) Bestandteil des Firmenwerts	108
II. Aktivierung einer Forderung	109
1. Behandlung des einheitlichen Vertragsverhältnisses als Kaufvertrag	109
2. Rechtliche Entstehung einer Forderung	110
3. Wirtschaftliche Entstehung einer Forderung	111
III. Aktivierung eines Rechnungsabgrenzungspostens	115
1. Behandlung des einheitlichen Vertragsverhältnisses als Dienstleistungsvertrag	115
2. Aufgabe der Rechnungsabgrenzungsposten	117
3. „Ausgaben“ im Sinne von § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG	117
4. „Aufwand“ im Sinne von § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG	121
a) Definition	121
b) Schuldrechtliche Gegenleistung	122
c) Wirtschaftliche Gegenleistung	125
IV. Behandlung als sofort abzugsfähige Betriebsausgabe	131
1. Vorliegen von Betriebsausgaben	131
2. Abzugsverbot nach § 3c EStG	134
3. Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 EStG	135
V. Im Zeitablauf zu erbringende Mobilfunktelefonvergünstigungen	138

E. Ökonomische Analyse der Vergabe von Mobilfunktelefon- vergünstigungen.....	141
I. Sinn und Zweck der ökonomischen Analyse.....	141
II. Darstellung der Handlungsalternativen und der steuerbilanziellen Auswirkungen.....	144
1. Darstellung der Handlungsalternativen.....	144
2. Steuerbilanzielle Auswirkungen einer Aktivierung im Vergleich zum sofortigen Betriebsausgabenabzug.....	147
III. Ökonomische Analyse der Kapitalwertberechnung	152
1. Darstellung der Kapitalwertberechnung.....	152
a) Kapitalwertmethode vor Steuern	152
b) Kapitalwertmethode nach Steuern.....	154
c) Der Kalkulationszinsfuß.....	158
2. Grundlagen und Annahmen für die Kapitalwertberechnung	161
3. Darstellung der Kapitalwertberechnungen und analytische Betrachtung der Ergebnisse.....	164
4. Kritische Würdigung der analytischen Betrachtung unter Berücksichtigung des Konsumentenverhaltens.....	172
F. Thesenförmige Zusammenfassung	177
Anhang	185
Literaturverzeichnis	215
Rechtsprechungsverzeichnis	239
Verzeichnis der Schreiben des Bundesministers der Finanzen	247

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1:	Aufbau der Arbeit	8
Abb. 2:	Teilnehmerentwicklung der Mobilfunkbranche in Deutschland	12
Abb. 3:	Graphische Darstellung der Teilnehmerentwicklung der Mobilfunkbranche in Deutschland	13
Abb. 4:	Entwicklung der Mobilfunktarife	17
Abb. 5:	Graphische Darstellung der Entwicklung der Mobilfunktarife (am Beispiel der Grundgebühr)	18
Abb. 6:	Entwicklung der Preise für Mobilfunktelefone	19
Abb. 7:	Graphische Darstellung der Entwicklung der Preise für Mobilfunktelefone	20
Abb. 8:	Entstehung eines immateriellen Wirtschaftsguts „Kundenbindung“	94
Abb. 9:	Leistungsbeziehungen bei einem Kaufvertrag	110
Abb. 10:	Leistungsbeziehungen bei einem Dienstleistungsvertrag	116
Abb. 11:	Bilanzielle Behandlung bei sofortigem Betriebsausgabenabzug	145
Abb. 12:	Bilanzielle Behandlung bei Aktivierung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens oder eines immateriellen Wirtschaftsguts	145
Abb. 13:	Bilanzielle Behandlung bei Aktivierung einer Forderung	146
Abb. 14:	Bilanzielle Behandlung einer Mobilfunktelefonvergünstigung in Form einer Reduktion der zukünftigen monatlichen Grundgebühr um 50 Prozent	146
Abb. 15:	Zusammenfassung der Handlungsalternativen	147
Abb. 16:	Veränderungen des Teilnehmerbestands von T-Mobile in den Jahren 1998 bis 2005	149
Abb. 17:	Darstellung des Bilanzansatzes und der GuV-Auswirkung bei Ansatz eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens für die Jahre 1998 bis 2005 am Beispiel des Teilnehmerbestands von T-Mobile	150
Abb. 18:	Darstellung der GuV-Auswirkung bei sofortigem Betriebsausgabenabzug für die Jahre 1998 bis 2005 am Beispiel des Teilnehmerbestands von T-Mobile	150
Abb. 19:	Gegenüberstellung der steuerbilanziellen Gewinnauswirkungen bei Aktivierung bzw. bei sofortigem Betriebsausgabenabzug der Mobilfunktelefonvergünstigung	151

Abb. 20:	Darstellung der Gewerbeertragsteuersätze	157
Abb. 21:	Darstellung der Ertragsteuersätze	158
Abb. 22:	Kapitalwertberechnung für Handlungsalternative I bei $i = 5,0\%$, $s = 38,65\%$ und $i_s = 3,07\%$	164
Abb. 23:	Kapitalwertberechnung für Handlungsalternative II bei $i = 5,0\%$, $s = 38,65\%$ und $i_s = 3,07\%$	165
Abb. 24:	Kapitalwertberechnung für Handlungsalternative III bei $i = 5,0\%$, $s = 38,65\%$ und $i_s = 3,07\%$	166
Abb. 25:	Kapitalwertberechnung für Handlungsalternative IV bei $i = 5,0\%$, $s = 38,65\%$ und $i_s = 3,07\%$	166
Abb. 26:	Ergebnisse der Kapitalwertberechnungen vor und nach Steuern bei einem Ertragsteuersatz von 38,65 Prozent	168
Abb. 27:	Ergebnisse der modifizierten Kapitalwertberechnungen vor und nach Steuern bei einem Ertragsteuersatz von 38,65 Prozent	170
Abb. 28:	Ergebnisse der Modellrechnung und der modifizierten Modellrechnung bei einem Kapitalisierungszinsfuß von acht Prozent und unterschiedlichen Steuersätzen.....	171

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Auffassung
Abb.	Abbildung
ABl.	Amtsblatt
ABl. EG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
Abs.	Absatz
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Amtsgericht
AGB	Allgemeine Geschäftsbedingungen
AGBG	Gesetz zur Regelung des Rechts der Allgemeinen Geschäftsbedingungen
a. M.	am Main
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
ARAP	Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Bd.	Band
bearb.	bearbeitet
Beck' Bil.-Komm.	Beck'scher Bilanz Kommentar
Beck HdR	Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BoHR	Bonner Handbuch Rechnungslegung
BR	Bundesrat
BR-Drucks.	Bundesratsdrucksache
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa

DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
d. h.	das heißt
DM	Deutsche Mark
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Zeitschrift)
DSWR	Zeitschrift für Praxisorganisation, Betriebswirtschaft und Datenverarbeitung
durchges.	durchgesehene
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EG	Europäische Gemeinschaft
EG-RL.	EG-Richtlinie
erg.	ergänzte
Erg.liefg.	Ergänzungslieferung
erw.	erweiterte
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTR	Einkommensteuer-Richtlinie
ETSI	European Telecommunications Standards Institute
EU	Europäische Union
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften
EUR	Euro
e.V.	eingetragener Verein
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GAAP	General Accepted Accounting Principles
GewStG	Gewerbesteuergesetz
ggf.	gegebenenfalls
gl. A.	gleiche Auffassung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
grdlg.	grundlegend
GrS	Großer Senat
GRUR	Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht
GSM	Global System for Mobile Communication
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HdJ	Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen
HdR	Handbuch der Rechnungslegung
HFA	Hauptfachausschuss

HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
H/H/R	Herrmann/Heuer/Raupach
hrsg.	herausgegeben
IAS	International Accounting Standards
i. d. F.	in der Fassung
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IFRS	International Financial Reporting Standards
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
InstFSt	Institut „Finanzen und Steuern“
i. V. m.	in Verbindung mit
JA	Juristische Arbeitsblätter
JbFStR	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht, herausgegeben vom deutschen Anwaltsinstitut e.V.
Jg.	Jahrgang
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LG	Landgericht
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
Mio	Millionen
MMR	MultiMedia und Recht (Zeitschrift)
MMS	Multimedia Message Service
neubearb.	neubearbeitet
n. F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenzeitschrift (Zeitschrift)
NJW-RR	NJW-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe
o. g.	oben genannte(n)
OLG	Oberlandesgericht
o. V.	ohne Verfasser
PAngV	Preisangabeverordnung
Rdn.	Randnummer
RegE	Regierungsentwurf
RegTP	Regulierungsbehörde für Telekommunikation und Post

RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RG	Reichsgericht
RGBl.	Reichsgesetzblatt
ROHG	Reichsoberhandelsgericht
ROHGE	Entscheidungen des Reichsoberhandelsgerichts
RStBl.	Reichssteuerblatt
Rspr.	Rechtsprechung
S.	Seite
SIM	Subscriber Identity Module
SMS	Short Message Service
SoZG	Solidaritätszuschlagsgesetz
Sp.	Spalte
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch, herausgegeben im Auftrag des Fachinstituts der Steuerberater
StBp	Steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
SteuStud	Steuern und Studium (Zeitschrift)
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StVj.	Steuerliche Vierteljahresschrift (Zeitschrift)
TK	Telekommunikation
TKG	Telekommunikationsgesetz
TKV	Telekommunikations-Kundenschutzverordnung
Tz.	Textziffer
u. a.	und andere
überarb.	überarbeitete
umgearb.	umgearbeitete
UMTS	Universal Mobile Telecommunication System
unwes.	unwesentlich
US	United States
UStG	Umsatzsteuergesetz
UWG	Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb
v.	vom/von
veränd.	veränderte
Vgl.	Vergleiche
vollst.	vollständig
VW	Volkswagen
wes.	wesentlich
WiSt	Wirtschaftswissenschaftliches Studium (Zeitschrift)
WISU	Das Wirtschaftsstudium (Zeitschrift)
WM	Wertpapier-Mitteilungen/Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankenrecht

WPg
WP-Handbuch

Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
Wirtschaftsprüfer-Handbuch

z. B.
ZfB
ZfbF
ZGR

zum Beispiel
Zeitschrift für Betriebswirtschaft
Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschafts-
recht

ZIP

Zeitschrift für Wirtschaftsrecht; bis 1982: Zeitschrift
für Wirtschaftsrecht und Insolvenzpraxis