Urteil vom 18. November 2021, V R 38/19

"Vermietung" von virtuellem Land in einem Online-Spiel

ECLI:DE:BFH:2021:U.181121.VR38.19.0

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1 S 1, UStG § 3 Abs 11, UStG § 3 Abs 11a, UStG § 3a Abs 2 S 1, UStG § 13b Abs 2 Nr 1, EGRL 112/2006 Art 2 Abs 1 Buchst d, EGRL 112/2006 Art 28, AO § 355 Abs 1, AO § 356, AO § 164 Abs 2, AO § 168, UStG VZ 2013 , UStG VZ 2014 , UStG VZ 2015 , UStG VZ 2016 , BGB § 133

vorgehend FG Köln, 12. August 2019, Az: 8 K 1565/18

Leitsätze

Im Gegensatz zur spielinternen "Vermietung" von virtuellem Land bei einem Online-Spiel begründet der Umtausch einer Spielwährung als vertragliches Recht in ein gesetzliches Zahlungsmittel (im Streitfall über eine von der Spielbetreiberin verwaltete Börse) eine steuerbare Leistung.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 13.08.2019 - 8 K 1565/18 aufgehoben, soweit es die Klage wegen Umsatzsteuer 2014 bis 2016 abweist; die Bescheide für Umsatzsteuer 2014 vom 13.03.2017, für Umsatzsteuer 2015 vom 04.05.2017 und für Umsatzsteuer 2016 vom 20.09.2017, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.05.2018 werden dahingehend geändert, dass die Umsatzsteuer jeweils auf 0 € festgesetzt wird.

Im Übrigen wird die Revision zurückgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens tragen der Beklagte zu 60 % und der Kläger zu 40 %.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) wendet sich gegen die Umsatzbesteuerung der von ihm getätigten "Vermietungen" von virtuellem Land im Rahmen des Programms A in den Jahren 2013 bis 2016 (Streitjahre).

2 Bei dem Programm A handelt es sich um eine Online-3D-Weltsimulation, die von der B (Spielbetreiberin) mit Sitz in den USA auf dort befindlichen Servern betrieben wird. Die Nutzer können das in A computergenerierte virtuelle Abbild der realen Welt mit ihren Spielfiguren, den sog. "Avataren", erkunden und durchlaufen, darin Inhalte erstellen sowie mit den Avataren anderer Nutzer sozial interagieren. Insbesondere können die Nutzer Details der virtuellen Umgebung (Gebäude, Kunstwerke, Kleidung, Autos etc.) selbst erstellen und innerhalb der virtuellen Welt gegen Zahlung virtueller C-Dollar an andere Nutzer "verkaufen" oder "vermieten".

3 Das virtuelle Land in A entspricht einer 3D-animierten Website, die von dem jeweiligen Nutzer nach eigenen Wünschen gestaltet werden kann. Der jeweilige Nutzer kann auf dem virtuellen Land eine virtuelle Welt aus Landschaften, Bauten und Gegenständen erschaffen.

4 Bei den C-Dollar handelt es sich nach den Nutzungsbedingungen der Spielbetreiberin um ein beschränktes Lizenzrecht in Form eines virtuellen Tokens, das dem Nutzer bestimmte Inhalte, Anwendungen, Dienste und nutzerentwickelte Funktionen des Programms A zugänglich macht. Die C-Dollar können innerhalb von A

insbesondere im Austausch gegen die Nutzung von Inhalten, Anwendungen und anderen Funktionen auf andere Nutzer übertragen werden.

5 Die C-Dollar können zudem über eine von der Spielbetreiberin verwaltete Börse gegen US-Dollar auf andere Nutzer übertragen werden. Nach den Nutzungsbedingungen kann ein Nutzer mit einer Verkaufsorder bei der Spielbetreiberin beantragen, C-Dollar an der Börse zu dem geforderten Preis zum Verkauf zu listen. Mit einer Kauforder beantragt ein Nutzer bei der Spielbetreiberin, sein Gesuch mit einer offenen Verkaufsorder zu dem nachgefragten Preis zusammenzuführen und den Vollzug des Verkaufs der C-Dollar zu ermöglichen. Dabei behält sich die Spielbetreiberin das Recht vor, jede Verkaufs- oder Kauforder unabhängig von einem Grund abzulehnen. Bei Abschluss eines Verkaufs von C-Dollar über die von der Spielbetreiberin verwaltete Börse wird der jeweilige Geldbetrag dem Guthabenkonto gutgeschrieben, das der die C-Dollar übertragende Nutzer bei der Spielbetreiberin führt. Ein Guthaben auf diesem Konto kann mit Gebührenforderungen der Spielbetreiberin verrechnet oder auf das PayPal-Konto des jeweiligen Nutzers überwiesen werden.

6 Im Rahmen des von ihm angemeldeten Gewerbes für einen Internethandel mit Waren aller Art erwarb der Kläger in den Streitjahren virtuelles Land in dem Programm A, parzellierte dieses und "vermietete" es an andere Nutzer von A gegen Zahlung von C-Dollar. Angesammelte C-Dollar veräußerte der Kläger sodann über die Börse der Spielbetreiberin gegen Zahlung von US-Dollar, die er zur Begleichung von Gebühren an die Spielbetreiberin verwendete und sich im Übrigen auszahlen ließ. Die Jahresumsätze (brutto) des Klägers hieraus betrugen in den Streitjahren ... € (2013), ... € (2014), ... € (2015) und ... € (2016).

7 In seiner Umsatzsteuerjahreserklärung 2013, die einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung nach § 168 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) gleichstand und gemäß Eingangsvermerk am 07.07.2015 bei dem damals für die Besteuerung des Klägers zuständigen Finanzamt D einging, behandelte der Kläger den Jahresnettoumsatz in Höhe von ... € als umsatzsteuerbar und -pflichtig. Mit Abrechnung zur Umsatzsteuer für 2013 sowie dem Bescheid über Zinsen vom 20.07.2015 rechnete das Finanzamt D die Umsatzsteuer ab und setzte Zinsen hierzu in Höhe von ... € fest. Hiergegen legte der Kläger am 19.08.2015 Einspruch ein.

8 Da der Kläger für 2014 keine Umsatzsteuererklärung abgab, erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) für dieses Jahr am 13.03.2017 einen Schätzungsbescheid und setzte die Umsatzsteuer in Höhe von ... € (zzgl. Zinsen) fest. Hiergegen legte der Kläger am 21.03.2017 Einspruch ein.

9 Mit Umsatzsteuerjahresbescheiden setzte das FA am 04.05.2017 die Umsatzsteuer für 2015 in Höhe von ... € (zzgl. Zinsen) und am 20.09.2017 die Umsatzsteuer für 2016 in Höhe von ... € fest. Hiergegen legte der Kläger am 16.05.2017 (für 2015) und am 16.10.2017 (für 2016) Einspruch ein.

10 Mit Einspruchsentscheidung vom 30.05.2018 setzte das FA die Umsatzsteuer 2013 auf ... €, die Umsatzsteuer 2014 auf ... €, die Umsatzsteuer 2015 auf ... € und die Umsatzsteuer 2016 auf ... € fest. Dabei ging das FA davon aus, dass jeweils 70 % der Umsätze im Inland ausgeführt worden seien.

11 Die hiergegen gerichtete Klage wies das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2021, 1058 veröffentlichten Urteil ab.

12 Hiergegen wendet sich der Kläger mit seiner Revision, mit der er die Verletzung materiellen Rechts rügt.

13 Es fehle an dem für eine umsatzsteuerbare Leistung erforderlichen Rechtsverhältnis zwischen dem Kläger und den übrigen Nutzern von A. Eine Vertragsbeziehung bestehe lediglich zwischen dem jeweiligen Nutzer und der Spielbetreiberin von A. Sowohl bei dem virtuellen Land als auch bei den C-Dollar handele es sich um beschränkte Lizenzen, die zwar zwischen den Nutzern im Rahmen des Programms getauscht werden könnten. Eine echte Weiterlizensierung an Dritte, die nicht Nutzer des Programms seien, sei jedoch nach den Nutzungsbedingungen ausdrücklich ausgeschlossen. Die Nutzer von A machten daher nur innerhalb des geschlossenen Systems von den eingeräumten Nutzungsrechten Gebrauch, ohne sich am allgemeinen Markt und Rechtsverkehr zu beteiligen.

14 Vor dem Hintergrund, dass die Spielbetreiberin nicht verpflichtet sei, die C-Dollar gegen Geldzahlung zurückzunehmen, und diese jederzeit regulieren und modifizieren könne, würden zwischen den Nutzern von A keine realen Leistungen ausgetauscht. Nichts anderes ergebe sich aus der Beschreibung des Zustandekommens der "Mietverträge" auf der Homepage des Klägers, weil er die von ihm erstellten Landschaften nur gegen virtuelles Spielgeld anbiete. Ein steuerbarer Leistungsaustausch sei erst beim Verlassen der virtuellen Welt und dem Übergang in den realen Wirtschaftsverkehr anzunehmen, hier also allenfalls beim Umtausch der C-Dollar in US-

Dollar, der am Sitz der Spielbetreiberin in den USA erfolge und damit in der Bundesrepublik Deutschland nicht steuerbar sei.

15 Die Schätzung des im Inland belegenen Anteils der Umsätze sei willkürlich und basiere nicht auf konkreten Umständen oder Erfahrungswerten.

16 Der Kläger beantragt,
das Urteil des FG Köln vom 13.08.2019 - 8 K 1565/18 sowie die Bescheide über Umsatzsteuer für 2013 vom 20.07.2015, für 2014 vom 13.03.2017, für 2015 vom 04.05.2017 und für 2016 vom 20.09.2017, jeweils in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.05.2018 insgesamt aufzuheben, sodass für die angeführten Zeiträume keine Umsatzsteuer festgesetzt wird.

17 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

18 Der Kläger sei durch das Urteil des FG nicht in seinen Rechten verletzt, weil die von ihm in der virtuellen Welt des Programms A getätigten Umsätze zu Recht mit einem Anteil von 70 % der Umsatzsteuer unterworfen worden seien. Zu der für die Annahme eines Leistungsaustauschs vorausgesetzten Rechtsbeziehung zwischen dem Kläger und den anderen Nutzern des Programms A werde auf die Ausführungen des FG verwiesen, denen der tatsächliche Wille der Beteiligten zugrunde liege.

19 Für die Besteuerung der "Vermietungsumsätze" sei wie bei einem sog. Upgrader entscheidend, ob der Kläger Unternehmer ist. Der Kläger sei wie die Spielbetreiberin zu behandeln, da beide vergleichbare Leistungen in Form der Vermietung von virtuellem Land anböten. Der Kläger nehme nicht als normaler Nutzer an dem Online-Spiel teil, sondern nutze das Spiel, um durch seine Homepage auch außerhalb des Spiels als Unternehmer aufzutreten.

20 Aus dem mit der Vermietung verbundenen Spielvorteil resultiere ein Verbrauch im Sinne des Mehrwertsteuerrechts. Der Spielvorteil könne einen Kostenfaktor für eine wirtschaftliche Tätigkeit des Mieters bilden, weil dieser das virtuelle Land etwa weitervermieten könne. Zudem bestehe ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Hingabe der C-Dollar und der Vermietung des virtuellen Landes.

21 Gehe man davon aus, dass es sich bei den C-Dollar um Spielgeld und damit nicht um ein Zahlungsmittel i.S. der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) handele, begründe die Vermietung von virtuellem Land gegen Zahlung von C-Dollar einen tauschähnlichen Umsatz. Zudem stelle jede Übertragung von C-Dollar auf den Kläger eine sonstige Leistung dar, für die er nach § 13b Abs. 2 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (UStG) Steuerschuldner sei.

22 Entgegen der Ansicht des Klägers sei auch die Schätzung dem Grunde und der Höhe nach nicht zu beanstanden.

23 Mit Beschluss vom 26.08.2020 - V S 12/20 (PKH) (BFH/NV 2021, 343) hat der Senat dem Kläger für die Revision Prozesskostenhilfe für die Streitjahre 2013 und 2014 bewilligt und den Antrag im Übrigen mit Blick auf die Deckungszusage des Rechtsschutzversicherers abgelehnt.

Entscheidungsgründe

II.

24 Die Revision des Klägers ist teilweise (hinsichtlich der Streitjahre 2014 bis 2016) begründet, im Übrigen dagegen unbegründet. Soweit die Revision des Klägers begründet ist, sind das Urteil des FG und die angefochtenen Steuerbescheide dieser Jahre in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.05.2018 aufzuheben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--); soweit die Revision im Ergebnis unbegründet ist, ist sie zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 und 4 FGO).

25 Das Urteil des FG verstößt gegen § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG. Hinsichtlich der Umsatzsteuer für 2013 ist der Einspruch des Klägers jedoch verfristet und die Revision des Klägers daher insoweit im Ergebnis unbegründet.

26 1. Das FG hat die "Vermietungen" von virtuellem Land durch den Kläger unter Verstoß gegen § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG als entgeltliche Leistung im Sinne des Umsatzsteuerrechts angesehen. Zwar hat das FG im Zusammenhang mit der Nutzung des Programms A durch den Kläger zutreffend einen Leistungsaustausch angenommen. Es hat

dabei jedoch den Gegenstand des Leistungsaustauschs und die daran beteiligten Parteien unzutreffend bestimmt. Nicht die spielinterne "Vermietung" von virtuellem Land bei einem Online-Spiel, sondern der Umtausch der Spielwährung als vertragliches Recht in ein gesetzliches Zahlungsmittel (im Streitfall über eine von der Spielbetreiberin verwaltete Börse) begründet eine steuerbare Leistung.

27 a) Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer u.a. die sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Dies beruht auf Art. 2 Abs. 1 Buchst. d MwStSystRL.

28 b) Die Besteuerung einer Lieferung oder sonstigen Leistung setzt das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der erbrachten Leistung und dem empfangenen Gegenwert voraus. Der Leistungsempfänger muss identifizierbar sein; er muss einen Vorteil erhalten, der zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts führt (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15.04.2015 - V R 46/13, BFHE 250, 253, BStBl II 2015, 947, Rz 39, und vom 22.02.2017 - XI R 17/15, BFHE 257, 169, BStBl II 2017, 812, Rz 22; BFH-Beschluss vom 18.12.2019 - XI R 31/17, BFH/NV 2020, 565, Rz 13; Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Mohr vom 29.02.1996 - C-215/94, EU:C:1996:72, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 1996, 294, Rz 19 f.; Landboden Agrardienste vom 18.12.1997 - C-384/95, EU:C:1997:627, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 1998, 102, Rz 20). Hierzu ist erforderlich, dass einem identifizierbaren Verbraucher ein Vorteil verschafft wird, der einen Kostenfaktor in der Tätigkeit eines anderen Beteiligten am Wirtschaftsleben bilden könnte (BFH-Urteil vom 24.08.2006 - V R 19/05, BFHE 215, 321, BStBl II 2007, 187, unter II.3.b bb; BFH-Beschluss vom 22.07.2008 - V B 34/07, BFH/NV 2008, 1895, unter II.2.a; vgl. auch EuGH-Urteil Landboden Agrardienste, EU:C:1997:627, UR 1998, 102, Rz 23).

29 c) Danach begründen die bei der bloßen Teilnahme an einem Spiel im Rahmen des Spielgeschehens getätigten "Umsätze" regelmäßig keine Leistung i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG (vgl. Treiber in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 2 Rz 310 "Gewinnspiel"; für den Handel mit Gegenständen in der virtuellen Welt anderer Ansicht Rogge, Betriebs-Berater 2015, 1045, 1050 f.; Ehrmann/von Wallis in Hoeren/Sieber/Holznagel, Multimedia-Recht, 56. EL 2021, Teil 27 Rz 247 ff. unter der Voraussetzung der Rücktauschbarkeit des Spielgeldes). Insoweit fehlt es an der Verschaffung eines Vorteils, der zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts führt.

30 aa) Spielinterne "Umsätze" zwischen Personen, die sich auf die bloße Teilnahme an dem Spiel und damit darauf beschränken, in der Interaktion mit anderen Spielteilnehmern das Spielerlebnis zu gestalten, stellen sich in der Regel nicht als Beteiligung am --realen-- Wirtschaftsleben dar. Eine wesentliche Eigenschaft des Spielens ist es gerade, in Abgrenzung zur realen Welt eine Subwelt mit eigenen Regeln, Rollen und Zielen zu schaffen. Reine Spielvorteile, die ein Spieler im Rahmen des Spielgeschehens einem anderen Spieler nach den insoweit geltenden Regeln verschafft, können daher regelmäßig keinen Kostenfaktor für dessen wirtschaftliche Tätigkeit bilden. Sie begründen dann keinen Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts, sondern stellen lediglich nicht wirtschaftliche Vorteile der Spielwelt dar.

31 bb) Aus der Rechtsprechung von BFH und EuGH zur Frage der Umsatzsteuerbarkeit von Antrittsgeldern einerseits sowie von Preisgeldern und Spielgewinnen andererseits (vgl. BFH-Urteile vom 30.08.2017 - XI R 37/14, BFHE 259, 175, BStBl II 2019, 336, und vom 02.08.2018 - V R 21/16, BFHE 262, 548, BStBl II 2019, 339; BFH-Beschluss vom 25.07.2018 - XI B 103/17, BFH/NV 2019, 299; EuGH-Urteil Bastova vom 10.11.2016 - C-432/15, EU:C:2016:855, UR 2016, 913) folgt --unabhängig von der weiteren Frage nach der Gewissheit des Spielgewinns-- nichts anderes. Denn diese Rechtsprechung betrifft eine mögliche Leistungsbeziehung des Teilnehmers mit dem Spielveranstalter, nicht aber das hier zu beurteilende Verhältnis zweier Spieler untereinander (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2021, 343, Rz 13).

32 cc) Entgegen der Auffassung des FA ist auch aus Gründen der Gleichbehandlung mit der Spielbetreiberin nicht ein anderes geboten. Denn während der Kläger Nutzer des Programms A war und lediglich als Spielteilnehmer virtuelles Land "vermietete", tätigt die Spielbetreiberin keine rein spielinternen Umsätze. Vielmehr bietet sie den Nutzern im realen Wirtschaftsleben eine Spielmöglichkeit und entspricht damit dem Veranstalter eines Spiels (vgl. auch BFH-Urteil vom 26.08.1993 - V R 20/91, BFHE 172, 227, BStBl II 1994, 54, unter II.1.a). Im Übrigen müsste eine Gleichbehandlung des Klägers mit der Spielbetreiberin zur Folge haben, dass der Kläger grundsätzlich berechtigt wäre, die Vorsteuer aus rein spielinternen "Eingangsleistungen", wie etwa der virtuellen "Bebauung" des virtuellen Landes durch andere Nutzer, abzuziehen. Davon geht nach dem Ergebnis der mündlichen Verhandlung wohl auch das FA nicht aus.

33 Dementsprechend ist, ohne dass der Senat nach den Umständen des Streitfalls abschließend darüber zu

entscheiden hätte, davon auszugehen, dass die "Mieter" des Klägers mit dem Zugang zum Spiel und etwaigen spielvorbereitenden Maßnahmen, wie etwa der Verschaffung virtueller Gegenstände zur Nutzung im Spiel oder der Übertragung von C-Dollar, Leistungen der Spielbetreiberin empfangen haben, die bei einem inländischen Ort der Leistung umsatzsteuerbar und -pflichtig sein können.

34 d) Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Die "Vermietung" von virtuellem Land durch den Kläger war auf ein Tätigwerden im Rahmen des Spielgeschehens des Programms A beschränkt. Dies gilt ungeachtet der Darstellung des Angebots auf der Homepage des Klägers, weil der Kläger nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) die "Vermietungstätigkeit" als solche lediglich im Rahmen des Programms A ausgeübt hat. Als rein spielinterner "Umsatz" verschaffte die "Vermietung" dem jeweiligen Mitspieler keinen Vorteil, der zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts führt.

35 Soweit das FA dem unter Hinweis auf die Möglichkeit der "Weitervermietung" durch den jeweiligen Mitspieler entgegen tritt, handelt es sich um neuen Sachvortrag, der gemäß § 118 Abs. 2 FGO im Revisionsverfahren nicht zu berücksichtigen ist (vgl. allgemein BFH-Urteile vom 27.11.2019 - XI R 35/17, BFHE 267, 542, BStBl II 2021, 252, Rz 54, und vom 12.04.2017 - I R 36/15, BFH/NV 2018, 58, Rz 21; BFH-Beschluss vom 05.10.2017 - VIII R 13/14, BFH/NV 2018, 27, Rz 34). Im Übrigen wäre auch eine im Rahmen des Spielgeschehens erfolgende "Weitervermietung" des virtuellen Landes durch andere Nutzer Teil der spielinternen Interaktion, mit der die Spielteilnehmer gemeinsam das Spielerlebnis gestalten und die sich daher in der Regel nicht als Beteiligung am --realen-- Wirtschaftsleben darstellt.

36 e) Nichts anderes folgt daraus, dass bei Leistungen, zu deren Ausführung sich die Vertragsparteien in gegenseitigen Verträgen verpflichtet haben, der erforderliche Leistungsverbrauch grundsätzlich vorliegt (BFH-Beschluss vom 29.06.2007 - V B 28/06, BFH/NV 2007, 1938, unter II.2.; BFH-Urteil in BFHE 215, 321, BStBl II 2007, 187, unter II.3.a aa).

37 aa) Den virtuellen "Vermietungen" durch den Kläger lag hier gerade kein Marktgeschehen zugrunde, das eine rechtlich bindende Verpflichtung zur Überlassung der virtuellen Grundstücke gegen Zahlung eines Entgelts begründet hätte. Vielmehr wurden die virtuellen "Vermietungen" allein zum Erreichen des Spielzwecks eingegangen und beruhten deshalb nicht auf einer von dem wechselseitigen Willen zur auch rechtlichen Bindung getragenen Einigung (vgl. unter II.1.c aa).

38 bb) An die gegenteilige Würdigung des FG ist der Senat nicht gebunden, weil das FG die für die Auslegung bedeutsamen Begleitumstände, insbesondere die Interessenlage der Beteiligten, nicht hinreichend berücksichtigt hat (vgl. allgemein BFH-Urteile vom 05.09.2019 - V R 57/17, BFHE 266, 430, BStBl II 2020, 356, Rz 34, und vom 14.02.2019 - V R 22/17, BFHE 264, 83, BStBl II 2019, 350, Rz 27).

39 So hat das FG unberücksichtigt gelassen, dass Gegenstand des Programms A gerade die virtuelle Simulation des realen Lebens war. Aus der Adaption rechtlicher Begriffe und Handlungsweisen --etwa in Form des auf der Homepage des Klägers dargestellten "Vertrags"-- kann daher nicht ohne Weiteres der Schluss gezogen werden, dass damit eine über das Spielerlebnis hinausgehende Bedeutung oder gar ein --real-- rechtserhebliches Handeln verbunden sein sollte. Bei der Auslegung von Willenserklärungen ist der wirkliche Wille der Beteiligten zu erforschen und nicht an dem buchstäblichen Sinne des Ausdrucks zu haften (§ 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--), sodass nicht allein aufgrund des im Rahmen eines Spielgeschehens verwendeten "Vertragsdokuments" auf eine rechtlich bindende Verpflichtung geschlossen werden kann.

40 f) Soweit die Steuerbarkeit spielinterner Umsätze nach Auffassung des FA allein danach zu bestimmen sein soll, ob der jeweilige Spieler Unternehmer ist, berücksichtigt es nicht hinreichend, dass Unternehmer nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG nur mit ihren steuerbaren Leistungen der Umsatzsteuer unterliegen. An einer solchen steuerbaren Leistung fehlt es jedoch nach dem Gesagten bei der "Vermietung" des virtuellen Landes durch den Kläger.

41 2. Das Urteil des FG stellt sich auch unter Berücksichtigung der Veräußerung der C-Dollar durch den Kläger über die Börse der Spielbetreiberin nicht als zutreffend dar (s. aber für das Streitjahr 2013 unter II.4.), weil der Kläger insoweit ebenfalls keine sonstige Leistung im Inland ausgeführt hat (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Zwar hat der Kläger mit der entgeltlichen Übertragung der C-Dollar eine sonstige Leistung erbracht. Deren Empfänger war jedoch die Spielbetreiberin als Kommissionärin, sodass der Ort der Leistung in den USA und damit nicht im Inland liegt.

42 a) Mit der entgeltlichen Übertragung von C-Dollar über die von der Spielbetreiberin angebotene Börse hat der Kläger sonstige Leistungen ausgeführt.

43 aa) Die entgeltliche Übertragung der C-Dollar, eines vertraglichen Rechts, erfolgte im Wege der Abtretung. Bei einer solchen Rechtsübertragung gegen Entgelt handelt es sich um eine sonstige Leistung i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG (vgl. Art. 59 Buchst. a MwStSystRL; vgl. auch BFH-Urteile vom 16.07.1970 - V R 95/66, BFHE 99, 429, BStBl II 1970, 706, und vom 19.02.1976 - V R 92/74, BFHE 118, 255, BStBl II 1976, 515, unter II.b).

44 bb) Anders als die spielinterne "Vermietung" von virtuellem Land erfolgte die Übertragung der C-Dollar an einem realen Markt. Die Übertragung der C-Dollar über die von der Spielbetreiberin betriebene Börse war nicht auf die reine Teilnahme an einem Spielgeschehen beschränkt. Vielmehr verschaffte der Kläger dem jeweiligen Empfänger mit den C-Dollar ein virtuelles Spielobjekt zur späteren Nutzung im Spiel und damit einen verbrauchsfähigen Vorteil. Der Kläger übernahm mit der Übertragung der C-Dollar einen Aspekt der Spielvorbereitung, wie dies üblicherweise auch der Veranstalter eines Spiels tun würde, der die erforderlichen Spielutensilien zur Verfügung stellt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 172, 227, BStBl II 1994, 54, unter II.1.a zur Leistung des mit einem Veranstalter vergleichbaren Berufspokerspielers).

45 b) Als Empfängerin dieser sonstigen Leistungen gilt die Spielbetreiberin, weil sie als Kommissionärin in die Übertragung der C-Dollar durch den Kläger eingeschaltet war.

46 aa) Wird ein Unternehmer in die Erbringung einer sonstigen Leistung eingeschaltet und handelt er dabei im eigenen Namen, jedoch für fremde Rechnung, gilt diese Leistung nach § 3 Abs. 11 UStG als an ihn und von ihm erbracht. Dies beruht auf Art. 28 MwStSystRL, wonach Steuerpflichtige, die bei der Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden, behandelt werden, als ob sie diese Dienstleistungen selbst erhalten und erbracht hätten.

47 bb) Dies begründet die juristische Fiktion zweier gleichartiger Dienstleistungen, die nacheinander erbracht werden. Gemäß dieser Fiktion wird der Wirtschaftsteilnehmer, der bei der Erbringung von Dienstleistungen hinzutritt und Kommissionär ist, so behandelt, als ob er zunächst die fraglichen Dienstleistungen von dem Wirtschaftsteilnehmer, für dessen Rechnung er tätig wird und der Kommittent ist, erhalten hätte und anschließend diese Dienstleistungen dem Kunden selbst erbrächte (EuGH-Urteile Henfling u.a. vom 14.07.2011 - C-464/10, EU:C:2011:489, HFR 2011, 1163, Rz 35; Kommission/Luxemburg vom 04.05.2017 - C-274/15, EU:C:2017:333, HFR 2017, 654, Rz 86, und UCMR - ADA vom 21.01.2021 - C-501/19, EU:C:2021:50, HFR 2021, 424, Rz 43).

48 cc) Für die Anwendung dieser Regelung müssen zwei Voraussetzungen erfüllt sein: Zum einen muss es einen Auftrag geben, zu dessen Ausführung der Kommissionär für Rechnung des Kommittenten hinsichtlich der Erbringung von Dienstleistungen tätig wird. Zum anderen muss zwischen den Dienstleistungen, die der Kommissionär erbringt, auf der einen sowie den Dienstleistungen, die der Kommittent tätigt, auf der anderen Seite "Gleichartigkeit" bestehen (vgl. BFH-Beschluss vom 10.12.2020 - V R 4/19, BFH/NV 2021, 662, Rz 24; EuGH-Urteil ITH Comercial Timişoara vom 12.11.2020 - C-734/19, EU:C:2020:919, HFR 2021, 228, Rz 51).

49 dd) Diese beiden Voraussetzungen liegen hier vor.

50 (1) Die Spielbetreiberin war nach ihren Nutzungsbedingungen aufgrund der Verkaufsorder des Klägers in die Übertragung der C-Dollar eingeschaltet; sie handelte dabei im eigenen Namen, aber für Rechnung des Klägers.

51 (a) Für die Frage, ob jemand im eigenen Namen handelt, kommt es maßgeblich darauf an, wie der Unternehmer nach außen auftritt (BFH-Urteil vom 12.02.2020 - XI R 24/18, BFHE 268, 351, Rz 38; EuGH-Urteil CSC Financial Services vom 13.12.2001 - C-235/00, EU:C:2001:696, HFR 2002, 264, Rz 39 f.). Insoweit verdeutlichen die Nutzungsbedingungen der Spielbetreiberin, dass sie nach außen nicht als Vertreterin des jeweiligen Nutzers --hier des Klägers-- auftrat, sondern im eigenen Namen handelte. So behielt die Spielbetreiberin sich einseitig vor, Order der Nutzer nicht auszuführen. Zudem war den an der Transaktion beteiligten Nutzern --wie an einer Börse üblich-- der jeweilige Gegenpart unbekannt. Dementsprechend erfolgte die Abrechnung einer ausgeführten Order unmittelbar im Verhältnis zwischen dem jeweiligen Nutzer und der Spielbetreiberin über das bei ihr geführte Guthabenkonto.

52 (b) Die Spielbetreiberin handelte bei der Übertragung der C-Dollar für Rechnung des Klägers. Das insoweit maßgebliche Innenverhältnis zwischen dem Kläger als Auftraggeber und der Spielbetreiberin als Zwischenperson (s. allgemein BFH-Urteil in BFHE 268, 351, Rz 39) war durch die Nutzungsbedingungen der Spielbetreiberin geprägt. Danach führte die Spielbetreiberin preisidentische Verkaufs- und Kauforder der Nutzer zusammen, wobei der Verkauf von C-Dollar gegen Entgelt dem jeweils verkaufenden Nutzer --hier dem Kläger-- zugutekommen sollte, sodass die Spielbetreiberin in fremdem Interesse tätig war.

53 (c) Die Spielbetreiberin handelte damit bei der Übertragung von C-Dollar über die von ihr betriebene Börse ähnlich einem Finanzdienstleister, der für seine Kunden Wertpapiere veräußert (vgl. hierzu Bustorff in ders., Umsatzsteuer bei Finanzdienstleistern, 2019, Rz 275 ff.; Schäfer in Assmann/Schütze/Buck-Heeb, Handbuch des Kapitalanlagerechts, 5. Aufl. 2020, § 12 Rz 8; s.a. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 03.05.2021 - III C 3 - S 7160/20/10003:001, BStBl I 2021, 713, unter II.2. zu Leistungen einer Börse als Zentraler Gegenpartei, die jedoch auf eigene Rechnung handeln soll). Im Übrigen gilt die Spielbetreiberin für die Streitjahre 2015 und 2016 auch nach § 3 Abs. 11a UStG i.d.F. des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25.07.2014 (BGBl I 2014, 1266) im Hinblick auf die Übertragung der C-Dollar über die von ihr betriebene Online-Börse als im eigenen Namen und auf eigene Rechnung handelnd.

54 (2) Die von der Spielbetreiberin als Kommissionärin --fiktiv-- erbrachten Dienstleistungen sowie die Dienstleistungen, die der Kläger als Kommittent getätigt hat, sind auch gleichartig (vgl. hierzu allgemein EuGH-Urteil ITH Comercial Timişoara, EU:C:2020:919, HFR 2021, 228, Rz 54). Beide Fälle betreffen mit der Veräußerung der C-Dollar die Übertragung von Lizenzrechten.

55 c) Der Kläger hat die gegenüber der Spielbetreiberin --fiktiv-- erbrachte sonstige Leistung nicht im Inland ausgeführt.

56 aa) Die Leistungen der im Fall der Leistungskommission fingierten Leistungskette, d.h. die an den Auftragnehmer erbrachte und die von ihm ausgeführte Leistung, werden bezüglich ihres Leistungsinhalts gleich behandelt. Die besorgte Leistung und die Besorgungsleistung teilen deshalb umsatzsteuerrechtlich grundsätzlich das gleiche Schicksal (BFH-Urteil vom 25.04.2018 - XI R 16/16, BFHE 261, 429, Rz 37).

57 bb) Etwas anderes gilt jedoch, soweit das umsatzsteuerrechtliche Schicksal bei der Bestimmung des Leistungsortes nicht vom Leistungsinhalt, sondern von personenbezogenen Merkmalen des Leistenden oder des Leistungsempfängers abhängt (vgl. Monfort in Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, § 3 Abs. 11 Rz 47; Bunjes/Leonard, UStG, 20. Aufl., § 3 Rz 298; Herbert in Hartmann/Metzenmacher, Umsatzsteuergesetz, § 3 Abs. 11 Rz 23; Michl in Offerhaus/Söhn/Lange, § 3 UStG Rz 203; Nieskens in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 3 Rz 4467; Fritsch in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 3 Rz 699.8; Wäger in ders., UStG, § 3 Rz 519; Stadie in ders., UStG, 3. Aufl., § 3 Rz 191; vgl. aber auch BFH-Urteil vom 02.03.2006 - V R 25/03, BFHE 213, 134, BStBl II 2006, 788, unter II.2.c). Denn nach der Rechtsprechung des EuGH bezieht sich die Fiktion nur auf die Leistungen selbst und deren Inhalt (s. EuGH-Urteile Henfling u.a., EU:C:2011:489, HFR 2011, 1163, Rz 35; Kommission/Luxemburg, EU:C:2017:333, HFR 2017, 654, Rz 86, und UCMR - ADA, EU:C:2021:50, HFR 2021, 424, Rz 43; s.a. BFH-Urteil in BFHE 261, 429, Rz 37); sie betrifft dagegen nicht die personenbezogenen Merkmale von Leistendem und Leistungsempfänger der in der fiktiven Leistungskette getätigten Leistungen.

58 cc) Der Ort der --fiktiv-- von dem Kläger gegenüber der Spielbetreiberin als Unternehmer erbrachten Leistung richtet sich damit nach dem Ort, an dem die Spielbetreiberin ihr Unternehmen betreibt (§ 3a Abs. 2 Satz 1 UStG). Dieser liegt hier nicht im Inland, sondern in den USA, wo die Spielbetreiberin ansässig ist und auch die Server für das Programm A betreibt.

59 3. Auch mit Blick auf den Vortrag des FA, der Kläger schulde als Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 2 Nr. 1, Abs. 5 Satz 1 UStG die Steuer auf den eigenen Erwerb von C-Dollar, stellt sich das Urteil des FG im Ergebnis nicht als zutreffend dar. Ohne dass der Senat nach den Umständen des Streitfalls abschließend darüber zu entscheiden hätte, kommt es zwar insbesondere nach dem unter II.2. Gesagten und bei Berücksichtigung der in aller Regel auf elektronischem Weg erfolgenden Übertragung der C-Dollar durchaus in Betracht, dass der Kläger nach § 13b Abs. 2 Nr. 1, Abs. 5 Satz 1 UStG als Leistungsempfänger die Steuer auf einen etwaigen eigenen Erwerb von C-Dollar in den Streitjahren schulden kann. Das FG hat jedoch keine Feststellungen dazu getroffen, ob im Ausland ansässige Unternehmer --wie etwa die Spielbetreiberin-- in den Streitjahren C-Dollar außerhalb des Spielgeschehens auf den Kläger übertragen haben, sodass die Ausführungen des FA gemäß § 118 Abs. 2 FGO als neuer Sachvortrag im Revisionsverfahren nicht zu berücksichtigen sind (vgl. allgemein BFH-Urteil in BFHE 267, 542, BStBl II 2021, 252, Rz 54, m.w.N.).

60 4. Für das Streitjahr 2013 stellt sich die Klageabweisung jedoch aus anderen Gründen als richtig dar, weil der Einspruch des Klägers gegen die Umsatzsteueranmeldung 2013 nicht fristgerecht eingelegt wurde.

61 Die FG haben bei ihrer Sachentscheidung die fristgemäße Einlegung des Einspruchs als materiell-rechtliche Vorfrage zu beachten, weil die gegen einen bestandskräftigen Verwaltungsakt erhobene Klage --ohne weitere

Sachprüfung-- unbegründet ist (BFH-Urteil vom 11.07.2017 - IX R 41/15, BFH/NV 2018, 185, Rz 14; BFH-Beschluss vom 27.04.2011 - III B 207/10, BFH/NV 2011, 1184, Rz 8).

62 a) Die Einspruchsfrist von einem Monat begann hier bereits mit dem Eingang der Umsatzsteuerjahreserklärung 2013 bei dem Finanzamt D am 07.07.2015 zu laufen.

63 aa) Die Umsatzsteuerjahreserklärung des Klägers für 2013 ist eine Steueranmeldung i.S. des § 167 AO. Da sie weder zu einer Herabsetzung der zu entrichtenden Steuer noch zu einer Steuervergütung führte, stand sie gemäß § 168 Satz 1 AO ohne weiteres einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich.

64 bb) Der Einspruch gegen eine Steueranmeldung, die --wie hier-- nicht zu einer Herabsetzung der zu entrichtenden Steuer oder zu einer Steuervergütung führt und deshalb keiner Zustimmung bedarf, ist gemäß § 355 Abs. 1 Satz 2 AO innerhalb eines Monats nach Eingang der Steueranmeldung bei der Finanzbehörde einzulegen. § 356 AO, der für den Beginn der Frist für die Einlegung des Einspruchs eine Rechtsbehelfsbelehrung voraussetzt, ist dabei auf die Steueranmeldung, die keiner Zustimmung bedarf, nicht anzuwenden (BFH-Urteil vom 13.11.2008 - V R 24/06, HFR 2009, 817, unter II.1.b aa).

65 b) Da die Umsatzsteuerjahreserklärung des Klägers für 2013, die nicht zu einer Herabsetzung der zu entrichtenden Steuer oder zu einer Steuervergütung führte, am 07.07.2015 beim damals zuständigen Finanzamt D einging, endete die Einspruchsfrist des § 355 Abs. 1 Satz 2 AO mit Ablauf des Freitag, den 07.08.2015 (§ 108 Abs. 1 AO i.V.m. §§ 187 Abs. 1, 188 Abs. 2 Alternative 1 BGB). Der Einspruch des Klägers vom 19.08.2015 war demnach verfristet. Dabei ist der "gegen die Abrechnung zur Umsatzsteuer für 2013" gerichtete Einspruch bei verständiger Würdigung als Einspruch gegen die einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichstehende Umsatzsteueranmeldung zu verstehen, weil die Abrechnung als bloße Kassenmitteilung kein Verwaltungsakt und daher nicht mit einem Rechtsbehelf anfechtbar ist (vgl. allgemein BFH-Beschluss vom 26.10.2009 - II B 58/09, BFH/NV 2010, 174, unter II.1.).

66 c) Der verfristete Einspruch ist hier auch nicht ausnahmsweise als --nicht fristgebundener-- Änderungsantrag nach § 164 Abs. 2 AO auszulegen oder umzudeuten, sodass die Einspruchsentscheidung nicht hätte ergehen dürfen (vgl. allgemein BFH-Urteil in HFR 2009, 817). Dem steht bereits die Eindeutigkeit des eingelegten Rechtsbehelfs entgegen (vgl. BFH-Beschluss vom 21.07.2005 - VIII B 77/05, BFH/NV 2005, 1861). Das Schreiben des Prozessbevollmächtigen des Klägers vom 19.08.2015 enthält keinen Hinweis darauf, dass anstelle des ausdrücklich eingelegten Einspruchs ein nicht fristgebundener Änderungsantrag hätte gestellt werden sollen. Vielmehr sollte mit dem Schreiben gerade "fristgerecht" Einspruch eingelegt werden.

67 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 Alternative 2 FGO. Der Kläger, der hinsichtlich des Streitjahres 2013 unterliegt, hat dabei die Kosten im Verhältnis seines Unterliegens von 40 % zu tragen. Das FA, das hinsichtlich der Streitjahre 2014 bis 2016 unterliegt, hat einen verhältnismäßigen Kostenanteil von 60 % zu tragen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de