# Urteil vom 26. März 2026, V R 46/25 (XI R 10/20)

**Besteuerung von Umsätzen über einen Appstore (Rechtslage bis zum 31.12.2014)**

ECLI:DE:BFH:2026:U.260326.VR46.25.0

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1 S 1 Nr 1, UStG § 3 Abs 11, UStG § 3a Abs 1, UStG § 3a Abs 2, UStG § 3a Abs 5, UStG § 14c Abs 1, EGRL 112/2006 Art 28, EGRL 112/2006 Art 44, EGRL 112/2006 Art 203, EUV 282/2011 Art 9a, EUV 282/2011 Art 18, EUV 282/2011 Art 19, UStG VZ 2012 , UStG VZ 2013 , UStG VZ 2014

vorgehend FG Hamburg, 25. Februar 2020, Az: 6 K 111/18

## Leitsätze

1. Zur Anwendung von § 3 Abs. 11 UStG und zu dem sich dabei ergebenden Leistungsort vor Inkrafttreten des § 3a Abs. 5 UStG i.d.F. ab 01.01.2015 (Folgeentscheidung zum EuGH-Urteil Xyrality vom 09.10.2025 - C-101/24, EU:C:2025:764).

2. § 14c Abs. 1 UStG begründet bei einer Rechnungserteilung an Endverbraucher keine Steuerschuld (Änderung der Rechtsprechung).

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 25.02.2020 - 6 K 111/18 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Hamburg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine im Inland ansässige Steuerpflichtige, entwickelte und vertrieb in den Jahren 2012 bis 2014 (Streitjahre) Spiele-Apps für mobile Endgeräte. Für den Vertrieb nutzte sie unter anderem eine Internet-basierte digitale Vertriebsplattform für Software (sogenannter Appstore), die die in Irland ansässige X betrieb. Endkunden, die mobile Endgeräte mit einem bestimmten Betriebssystem nutzten, konnten Spiele-Apps der Klägerin in den Streitjahren ausschließlich über den Appstore herunterladen. Zur Nutzung des Appstores war eine vorherige Anmeldung erforderlich, wobei die Endkunden ihre persönlichen Daten sowie Zahlungsmöglichkeiten (zum Beispiel Kreditkarte, Guthaben oder Ähnliches) hinterlegen mussten. Zudem mussten sie die Nutzungsbedingungen des Appstores akzeptieren. Nach diesen Nutzungsbedingungen wurde bei jedem Erwerb von Inhalten (etwa Apps, Text, Software für mobile Geräte) neben dem Vertrag mit X über die Nutzung des Appstores ein weiterer Vertrag eingegangen. Dies konnte ein Vertrag mit X sein oder im Fall von Apps mit dem jeweiligen Anbieter der App. X schloss mit Entwicklern wie der Klägerin in den Streitjahren eine standardisierte Vereinbarung über den Vertrieb von Produkten über den Appstore. Danach war der Entwickler der Verkäufer der Produkte, die über den Appstore angeboten wurden. X sollte die Produkte im Namen der Entwickler anzeigen sowie zum Download und zum Kauf für die Endkunden zur Verfügung stellen. X sollte dafür eine Provision erhalten. Der jeweilige Entwickler sollte den Preis für das Produkt bestimmen und den Support leisten. Der Zahlungsvorgang sollte über den Appstore abgewickelt werden. X wurde autorisiert, den Preis des Produkts oder einer In-App-Transaktion im Namen des Entwicklers vollständig zu erstatten.

2 Im Appstore standen den Endkunden in den Streitjahren verschiedene Spiele-Apps zur Verfügung, die heruntergeladen werden konnten. Diese Spiele stammten weit überwiegend nicht von X, sondern von den

Entwicklern selbst. Bei der Vorstellung im Appstore wurde bei jedem Spiel auch der Name des Entwicklers angegeben. Die Klägerin trat in den Streitjahren im Appstore mit ihrer Firma, ihrer Rechtsform und ihrer Anschrift auf. Die von der Klägerin entwickelten Spiele-Apps konnten zwar im Appstore kostenlos heruntergeladen werden. Durch den entgeltlichen Erwerb von Verbesserungen oder anderen Vorteilen (In-App-Käufe) konnte der Endkunde jedoch im Spielgeschehen vorankommen oder andere Vorteile erlangen. Die Endkunden konnten die gewünschten Verbesserungen oder Vorteile in der Spiele-App der Klägerin auswählen und gegen Entgelt freischalten lassen.

**3** Die Abwicklung dieser In-App-Käufe erfolgte über den Appstore und mittels einer der dort vom Endkunden hinterlegten Zahlungsmethode. Nach dem Kaufvorgang erhielt der Endkunde von X eine Bestellbestätigung per E-Mail. Diese E-Mail enthielt das Logo des Appstores und die Angabe, dass bei dem jeweiligen Entwickler (hier: der Klägerin) im Appstore eingekauft worden sei. Ferner waren eine Bestellnummer angegeben, das Bestelldatum, die Art und Menge des gekauften Artikels sowie der Name der App, für die der Artikel gekauft worden war. Ferner wurden der Bruttopreis und ein darin enthaltener Mehrwertsteuerbetrag genannt. X rechnete die In-App-Käufe monatlich mit der Klägerin ab und behielt für jeden Kauf eine Provision von 30 % ein.

**4** Die Klägerin sah sich zunächst als Leistende an die Endkunden an. Sie meldete dementsprechend für Umsätze aus In-App-Käufen von Endkunden aus der Europäischen Union (EU) inländische Umsatzsteuer an, da sie davon ausging, der Leistungsort liege hierfür am Ort ihres Sitzes im Inland. Daneben nahm sie an, X habe an sie, die Klägerin, eine Vermittlungsleistung erbracht, für die sie, die Klägerin, die Umsatzsteuer als Leistungsempfängerin schulde. Auf dieser Grundlage reichte sie ihre Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre ein.

**5** Am 29.01.2016 reichte die Klägerin berichtigte Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre ein. Sie war nunmehr der Auffassung, dass eine Dienstleistungskommission vorliege. Sie, die Klägerin, habe ihre Dienstleistungen an X erbracht und X die Leistungen an die Endkunden. Der Ort ihrer Leistungen an X liege daher in Irland. Die Klägerin reduzierte deshalb die Bemessungsgrundlage der im Inland steuerpflichtigen Ausgangsumsätze um die In-App-Käufe der Endkunden aus der EU. Ferner reduzierte sie sowohl die Eingangsleistungen nach § 13b Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) als auch die entsprechenden Vorsteuerbeträge um die Bemessungsgrundlagen der ursprünglich angenommenen Vermittlungsleistungen der X.

**6** Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) vertrat nach einer Außenprüfung die Auffassung, dass X lediglich als Vermittlerin anzusehen sei, und erließ daraufhin unter Berufung auf § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung Umsatzsteuerbescheide für die Besteuerungszeiträume 2012 bis 2014, in denen die von der Klägerin erklärten Änderungen nicht berücksichtigt wurden. Die Einsprüche der Klägerin blieben erfolglos.

**7** Das Finanzgericht (FG) gab der hiergegen erhobenen Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 874 veröffentlichten Urteil statt. Es nahm an, dass die Klage als Anfechtungsklage zulässig sei, weil die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide Zweitbescheide seien. Die Umsätze der Klägerin seien nicht im Inland steuerbar, da Empfängerin der Dienstleistungen der Klägerin X sei und der Leistungsort mangels einschlägiger Sonderregelungen deshalb in Irland liege. Es liege eine Dienstleistungskommission im Sinne von § 3 Abs. 11 UStG, Art. 28 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL--) vor. Die hier in Rede stehende sonstige Leistung habe die Klägerin im Rahmen einer Leistungskette an X und X sodann an die Endkunden erbracht. X habe bei den In-App-Käufen im eigenen Namen gehandelt.

**8** Mit seiner Revision rügt das FA insbesondere die Verletzung materiellen Rechts.

**9** Im Revisionsverfahren hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit Beschluss vom 23.08.2023 - XI R 10/20 (BFHE 282, 113, BStBl II 2024, 302) das Verfahren ausgesetzt und ein Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) gerichtet. Der EuGH hat darauf mit Urteil Xyrality vom 09.10.2025 - C-101/24 (EU:C:2025:764) geantwortet:

> "1. Art. 28 der Richtlinie 2006/112/EG [...] ist dahin auszulegen, dass seine Anwendung, wenn ein in einem Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger vor dem 1. Januar 2015 Dienstleistungen auf elektronischem Weg an im Unionsgebiet ansässige Nichtsteuerpflichtige über einen Appstore eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbracht hat, nicht allein deshalb ausgeschlossen werden kann, weil in den von letzterem Steuerpflichtigen den Endkunden erteilten Bestellbestätigungen der erste Steuerpflichtige als Leistender genannt wird und der in dessen Ansässigkeitsmitgliedstaat geltende Mehrwertsteuersatz angegeben ist.

2. Die Richtlinie 2006/112 [...] ist dahin auszulegen, dass, wenn ein in einem Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger gemäß Art. 28 der Richtlinie 2006/112 [...] behandelt wird, als ob er eine Dienstleistung selbst erhalten und erbracht hätte, der Ort der fingierten, an diesen Steuerpflichtigen von einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbrachten Dienstleistung gemäß Art. 44 dieser Richtlinie [...] zu bestimmen ist.

3. Art. 203 der Richtlinie 2006/112 [...] ist dahin auszulegen, dass, wenn ein in einem Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger Dienstleistungen auf elektronischem Weg an im Unionsgebiet ansässige Nichtsteuerpflichtige über einen Appstore eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbracht hat mit der Folge, dass letzterer Steuerpflichtige so behandelt wird, als ob er diese Dienstleistungen erhalten und an die Endkunden erbracht hätte, der erste Steuerpflichtige nicht deshalb als Schuldner der Mehrwertsteuer in seinem Ansässigkeitsmitgliedstaat gemäß diesem Art. 203 angesehen werden kann, weil er in den an die Endkunden übermittelten Bestellbestätigungen mit seinem Einverständnis als Leistender genannt wird und dort der in seinem Ansässigkeitsmitgliedstaat geltende Mehrwertsteuersatz angegeben ist."

**10** Das FA trägt hierzu vor, dass nach den Ausführungen des EuGH eine Dienstleistungskommission vorliege. Dabei erbringe zunächst die Klägerin als Kommittentin eine sonstige Leistung an X und sodann X als Kommissionärin eine sonstige Leistung an die Endkunden. Beide Leistungen seien in Irland steuerbar. Da die Klägerin gleichwohl in den Bestellbestätigungen als Leistende genannt und deutsche Umsatzsteuer ausgewiesen sei, liege in den Bestellbestätigungen ein unberechtigter Steuerausweis vor. Denn es werde über eine Leistung der Klägerin abgerechnet, die sie tatsächlich nicht ausgeführt habe. Unter Beachtung des EuGH-Urteils Finanzamt Österreich vom 01.08.2025 - C-794/23 (EU:C:2025:622, zweite Antwort) seien als Endverbraucher nur Nichtsteuerpflichtige anzusehen. Steuerpflichtige, die nur unter bestimmten Umständen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt seien, fielen hingegen nicht darunter. Auch unter den Kunden der Klägerin werde es eine nicht zu vernachlässigende Anzahl von Steuerpflichtigen geben, die die Leistung für ihren privaten Bereich bezogen hätten. Zudem sei auch nicht auszuschließen, dass es Spieler gebe, die sich beim Spielen filmen ließen ("Streamer") und hierfür ein Entgelt erhielten. Der EuGH sei darauf im Streitfall nicht eingegangen, weil er (fälschlicherweise) davon ausgegangen sei, die Leistungen seien im Streitfall nur an Nichtsteuerpflichtige erbracht worden.

**11** Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

**12** Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

**13** Die Klägerin sieht sich durch das EuGH-Urteil in ihrer Auffassung bestätigt. Eine Steuerschuldnerschaft im Hinblick darauf, dass in den Bestellbestätigungen ein Steuerbetrag ausgewiesen werde, komme nicht in Betracht. Schon aufgrund der Art der erbrachten Leistung könne eine Gefährdung des Steueraufkommens ausgeschlossen werden. Zudem seien unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität die Bestellbestätigungen allein X, nicht aber ihr, der Klägerin, zuzurechnen.

## Entscheidungsgründe

II.

**14** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Soweit zwischen den Beteiligten nach Ergehen des Urteils des EuGH Xyrality vom 09.10.2025 - C-101/24 (EU:C:2025:764) noch streitig ist, ob die Klägerin Umsatzsteuer gemäß § 14c UStG schuldet, ist die Sache nicht spruchreif.

**15** 1. Das FG, das die Klage zu Recht als zulässig angesehen hat (BFH-Beschluss vom 23.08.2023 - XI R 10/20, BFHE 282, 113, BStBl II 2024, 302, Rz 53), hat zutreffend entschieden, dass X und nicht die Klägerin leistende Unternehmerin in Bezug auf die an die Erwerber mit den In-App-Käufen ausgeführten sonstigen Leistungen war. Nach den Feststellungen des FG wurde X über den von ihr betriebenen Appstore im Rahmen von In-App-Käufen in die Erbringung der sonstigen Leistung der Klägerin eingeschaltet und handelte dabei im eigenen Namen, jedoch für

fremde Rechnung, so dass nach § 3 Abs. 11 UStG (Art. 28 MwStSystRL) diese Leistung als an X und von X erbracht gilt. Dies steht zwischen den Beteiligten im Anschluss an das EuGH-Urteil Xyrality vom 09.10.2025 - C-101/24 (EU:C:2025:764, erste Antwort und Rz 38) zu Recht auch für die Rechtslage vor Inkrafttreten von § 3a Abs. 5 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) ab 01.01.2015 nicht mehr in Streit.

**16** Ebenfalls zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass sich der Ort der Dienstleistungen der Klägerin an X gemäß § 3a Abs. 2 UStG, Art. 44 MwStSystRL in Irland befindet und deshalb die hier in Rede stehenden Umsätze der Klägerin keine im Inland steuerbaren Umsätze sind. Denn wird ein Dritter im Rahmen von In-App-Käufen über seinen Appstore im Sinne des § 3 Abs. 11 UStG in die Erbringung der sonstigen Leistung eingeschaltet, bestimmt sich der Ort der fingierten sonstigen Leistung des Kommittenten (hier: der Klägerin) an den Dritten (hier: X) nach § 3a Abs. 2 UStG, wie sich aus dem EuGH-Urteil Xyrality vom 09.10.2025 - C-101/24 (EU:C:2025:764, zweite Antwort und Rz 47 ff.) ergibt.

**17** 2. Das Urteil des FG ist dennoch aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen. Denn in Bezug auf eine --vom FG nicht in Erwägung gezogene-- Steuerschuld gemäß § 14c UStG (Art. 203 MwStSystRL) ist die Sache nicht spruchreif und sind weitere Feststellungen zu treffen.

**18** a) Es fehlen Feststellungen, ob Abrechnungen vorliegen, die die für eine Rechnung im Sinne des § 14c UStG erforderlichen Pflichtangaben aufweisen (vgl. dazu BFH-Urteile vom 17.02.2011 - V R 39/09, BFHE 233, 94, BStBl II 2011, 734, Leitsatz 1 und Rz 19 und 25; vom 19.11.2014 - V R 29/14, BFH/NV 2015, 706, Rz 16; BFH-Beschluss vom 19.03.2025 - XI R 4/22, BFHE 289, 58, BStBl II 2026, 400, Rz 15) und ob diese Rechnungen als von der Klägerin ausgestellt zu betrachten sind (vgl. dazu BFH-Urteile vom 05.12.2024 - V R 16/22, BFHE 287, 537, BStBl II 2025, 536, Rz 13; vom 09.07.2025 - XI R 25/23, BFHE 291, 70, Rz 44).

**19** b) Falls dies zu bejahen sein sollte, hätte das FG der Frage nachzugehen, inwieweit die Empfänger der Rechnungen Endverbraucher sind (EuGH-Urteil Finanzamt Österreich vom 01.08.2025 - C-794/23, EU:C:2025:622, Antwort 2 und Rz 31), so dass dann keine Steuerschuld im Sinne des § 14c UStG entsteht. Vorsorglich weist der Senat darauf hin, dass er im Hinblick auf diese EuGH-Rechtsprechung nicht mehr daran festhält, dass eine Steuerschuld nach § 14c Abs. 1 UStG auch bei einer Rechnungserteilung an Endverbraucher entsteht (BFH-Urteil vom 13.12.2018 - V R 4/18, BFHE 263, 535, BStBl II 2024, 234).

**20** Zudem weist der Senat ergänzend darauf hin, dass die insoweit vom FG als Tatsacheninstanz zu treffende Entscheidung weder durch den BFH-Beschluss vom 23.08.2023 - XI R 10/20 (BFHE 282, 113, BStBl II 2024, 302, Rz 101 ff.) noch durch das EuGH-Urteil Xyrality vom 09.10.2025 - C-101/24 (EU:C:2025:764, Rz 56) vorgeprägt wird, da beiden Entscheidungen nicht entnommen werden kann, in welchem Umfang derartige Leistungen vorlagen, so dass dieser Anteil im Wege einer Schätzung (EuGH-Urteil Finanzamt Österreich vom 01.08.2025 - C-794/23, EU:C:2025:622, dritte Antwort und Rz 39 ff.) zu bestimmen sein könnte.

**21** c) Sollte das FG somit zu prüfen haben, ob es sich bei den Bestellbestätigungen um Rechnungen handeln könnte, zu deren Erteilung X im Namen der Klägerin aufgrund der standardisierten Vereinbarung über den Vertrieb von Produkten über den Appstore berechtigt gewesen sein könnte, könnte dabei auch zu berücksichtigen sein, dass die Beteiligten in den Streitjahren nicht von einer Leistungskette, sondern von einer Leistungserbringung durch die Klägerin, über die mit den Bestellbestätigungen abgerechnet werden sollte, ausgegangen sind.

**22** Der insofern von der Klägerin in Bezug genommene Art. 18 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15.03.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStVO) führt im Übrigen ebenso wie auch Art. 19 MwStVO zu keiner anderen Beurteilung, da diese Bestimmungen --ausweislich der Überschrift des Kapitels V Abschn. 4 der MwStVO-- für die Bestimmung des Orts der Dienstleistung und damit für die materiell-rechtliche Besteuerung eines Umsatzes gelten. Davon zu unterscheiden ist Art. 203 MwStSystRL, aus dem sich nicht eine Steuerschuld für einen Umsatz, sondern eine Steuerschuld aufgrund eines unzutreffenden Steuerausweises in einer Rechnung ergibt. Außerdem hat der EuGH in seinem Urteil Finanzamt Österreich vom 01.08.2025 - C-794/23 (EU:C:2025:622, Rz 39 ff.) nicht auf diese Bestimmungen abgestellt, sondern ausgeführt, dass im Rahmen einer Schätzung alle relevanten Umstände zu berücksichtigen sind, insbesondere statistische Informationen zu den Empfängern dieser Dienstleistung, über die deren Erbringer verfügt. Ein Abstellen auf die Vermutungsregelungen der Art. 18 und 19 MwStVO ist damit nicht vereinbar.

**23** 3. Auf die Verfahrensrüge des FA kommt es somit nicht mehr an.

**24** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de