Finanzgericht Düsseldorf, 1 K 2812/19 U

Datum:	04.03.2022
Gericht:	Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper:	1. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	1 K 2812/19 U
ECLI:	ECLI:DE:FGD:2022:0304.1K2812.19U.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Der Streitwert wird auf ... EUR festgesetzt.

T a t b e s t a n d*(Anmerk: auszugsweise Wiedergabe)* 1

Streitig ist die Umsatzsteuerbarkeit von sogenannten Donations, welche die Zuschauer dem Kläger im Jahr 2016 auf freiwilliger Basis im Zusammenhang mit der Streaming-Aktivität auf der Plattform *Z* unmittelbar zuwandten. 2

Der Kläger ist ... als Streamer im Internet aktiv ... im Rahmen einer Partnerschaft mit der Streaming Plattform *Z*. 3

... 4

Über die verschiedenen Möglichkeiten, als Streamer in Zusammenarbeit mit *Z* Einnahmen zu erzielen, z.B. Partnerschaft mit *Z*, Werbeeinnahmen sowie Donations, und hierzu die Reichweite des eigenen Kanals/Streams zu vergrößern, wird auf der Internetseite von *Z* und in zahlreichen weiteren Internetportalen informiert. 5

Der Kläger betrieb in den Jahren 2015 und 2016 von seinem damaligen inländischen Wohnsitz aus unter der Bezeichnung „...“ einen Streamingkanal auf *Z*. 6

Auf der Seite des Kanals hatte der Zuschauer durch das Anklicken von Panels die Möglichkeit, dem Kläger entweder live oder als Video dabei zuzusehen, wie er an Computer-/Videospielen teilnahm und in unterschiedlichen Rollen das jeweilige Rollenspiel (RP=roleplay) fortentwickelte. Der Kläger nahm in unterschiedlichen Rollen überwiegend an 7

dem Rollenspiel *A* (*A*) und *B* (*B*) teil. Zudem bestand die Möglichkeit, dem Kläger auch bei anderen Tätigkeiten (ebenfalls im Livestream oder als Video) zuzusehen. Hierbei hatten die Zuschauer während des Livestreams die Möglichkeit, mit dem Kläger zu chatten. Zuschauer mit bestimmten Abonnements konnten auch eigene Emoticons des Klägers nutzen.

Auf der Seite des Klägers befinden sich weitere Panels, bei denen man durch Anklicken auf die Bestellseiten der Werbepartner des Klägers und auf die Accounts des Klägers bei *C, D, E und F* gelangt. Durch Anklicken des Panels „Subscribers“ gelangt der Zuschauer zur Möglichkeit, ein Abonnement für die *Z* Seite des Klägers abzuschließen. Durch Anklicken des Panels „Donation“ gelangt der Zuschauer zur Möglichkeit, unabhängig von einem Abonnement Geldbeträge an den Kläger zu übermitteln. 8

... 9

Der Beklagte ist der Auffassung, dass es sich bei den Donations um steuerpflichtige Entgelte des Klägers für seine Tätigkeit als Streamer handele, erhöhte die steuerpflichtigen Umsätze des Klägers um ... EUR ... und setzte die Umsatzsteuer für das Jahr 2016 mit Bescheid vom ... auf ... EUR fest. 10

Zur Begründung seines hiergegen gerichteten Einspruchs führte der Kläger aus, ... 11

Mit ausführlicher Einspruchsentscheidung vom ... wies das FA den Einspruch des Klägers als unbegründet zurück. 12

... 13

Am 14.10.2019 hat der Kläger hiergegen Klage erhoben und vertritt weiterhin die Auffassung, dass die Donations nicht umsatzsteuerbar seien. 14

... 15

Entscheidungsgründe: 16

I. Die zulässige Klage ist unbegründet. 17

Der Umsatzsteuerbescheid für 2016 vom ... in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ... ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). 18

Der Beklagte hat die von den Zuschauern an den Kläger gezahlten Donations in Höhe von ... EUR brutto zu Recht als umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig der Umsatzbesteuerung unterworfen. 19

1. Bei den Donations handelt es sich um Entgelt gemäß § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG für die von dem Kläger an seine Zuschauer erbrachten und im Sinne der § 1 Abs. 1 Nr. Satz 1, § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG steuerbaren Streamingleistungen im Leistungsaustausch. 20

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. 21

Für das Erfordernis einer entgeltlichen Leistung muss zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis bestehen, in dessen Rahmen gegenseitige 22

Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte bestimmbare Dienstleistung bildet (vgl. EuGH-Urteil *Tolsma* vom 03.03.1994 – C-16/93, HFR 1994, 357, Rz 14; EuGH-Urteil *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* vom 22.11.2018, EU:C:2018:942, HFR 2019, 58, Rz 39; EuGH-Urteil *Apcoa Parking Danmark* vom 20.01.2022 – C-90/20, EU:C:2022:37, DStR 2022, 307, Rz 27). Dies ist dann der Fall, wenn zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht. Der Leistungsempfänger muss identifizierbar sein. Er muss einen Vorteil erhalten, der zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts führt. Es bestimmt sich in erster Linie nach dem der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis, ob eine Leistung des Unternehmers vorliegt, die derart mit der Zahlung verknüpft ist, dass sie sich auf die Erlangung einer Gegenleistung (Zahlung) richtet (BFH-Urteil vom 30.06.2010 – XI R 22/08, BStBl II 2010, 1084, Rz 13).

Ob diese Voraussetzungen für einen Leistungsaustausch vorliegen, ist dabei nicht nach zivilrechtlichen, sondern ausschließlich nach den vom Unionsrecht geprägten umsatzsteuerrechtlichen Maßstäben zu beurteilen. Es stellt eine unionsrechtliche – unabhängig von der Beurteilung nach nationalem Recht zu entscheidende – Frage dar, ob die Zahlung eines Entgelts als Gegenleistung für die Erbringung von Dienstleistungen erfolgt (vgl. EuGH-Urteil *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* vom 22.11.2018, EU:C:2018:942, HFR 2019, 58, Rz 69). 23

Die vorgenannten Voraussetzungen an einen Leistungsaustausch sind im Fall des Klägers erfüllt. 24

a) Der Kläger erbringt mit seiner Streaming-Aktivität auf seinem Kanal ... bei *Z* bestimmbare sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG in Form von Unterhaltungsleistungen. 25

Sonstige Leistungen sind gem. § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG Leistungen, die keine Lieferungen sind. Darunter fallen insbesondere Dienstleistungen. Angelehnt an den unionsrechtlichen Leistungsbegriff in Art. 1 Abs. 2 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) setzt eine Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne einen verbrauchsfähigen, geldwerten Vorteil voraus. Der Unternehmer muss dem Leistungsempfänger bewusst einen Vorteil verschaffen, der einem Endverbrauch zugänglich ist. Schauspielerische oder sonstige unterhaltende Darstellungen fallen als Unterhaltungs- bzw. Entertainmentleistungen unter die sonstigen Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG. Der Besuch einer entsprechenden Einrichtung, wie z. B. Theater oder Ballett, ist dem Endverbrauch zugänglich. Unterhaltende Leistungen stellen dabei geldwerte Güter dar, für dessen Konsum oder Zugänglichkeit der Verbraucher typischerweise ein Entgelt entrichtet. Mit voranschreitendem technischem Fortschritt und der laufenden Digitalisierung ist für eine Unterhaltungsleistung unerheblich, ob diese örtlich unmittelbar vor einem Publikum oder im Internet zur Schau gestellt wird. 26

Nach diesen Grundsätzen liegt eine Unterhaltungsleistung des Klägers als „...“ auf seinem *Z*-Kanal gegenüber seinen Zuschauern vor. Indem der Kläger in den Spielen *A* und *B* diverse Rollen im Rahmen der Roleplays einnimmt und sich daraus ein individueller Spielverlauf ergibt, erbringt der Kläger solche unterhaltenden Leistungen. Zugleich animiert er die Zuschauer, an den entsprechenden Spielen teilzunehmen bzw. sorgt bewusst für die Unterhaltung von Zuschauern, die lediglich das Spiel als Außenstehende verfolgen möchten. Über die Chatfunktion steht der Kläger mit seinen Zuschauern auch in einem interaktiven Kommunikationsaustausch, beantwortet Fragen oder kommentiert das Spiel. ... Die Zuschauer genießen auf diese Weise auf dem Kanal des Klägers diverse 27

Unterhaltungsleistungen. Die Plattform *Z* stellt dabei die „Bühne im Internet“ dar. Wie bei einem Besuch im Theater und der Verfolgung der Unterhaltungs- und Darbietungsleistung, stellt sich das Anklicken und Verfolgen der Streams des Klägers durch die Zuschauer als geldwerter Endverbrauch dar.

... 28

b) Die Zuschauer, die dem Kläger freiwillig Donations zuwenden, stellen auch identifizierbare Leistungsempfänger seiner Streamingleistungen dar. 29

Auf der Donation-Seite des Klägers haben die zahlenden Zuschauer die Möglichkeit, ihren Namen und auch eine Nachricht zu hinterlassen, sodass für den Kläger ersichtlich ist, welcher Zuschauer freiwillige Zahlungen geleistet hat. Zudem lässt sich über den bargeldlosen Zahlungsvorgang .... die Identität des Zahlenden feststellen. 30

c) Zwischen dem Kläger und den Zuschauern seines Kanals besteht auch ein Rechtsverhältnis. 31

Die Zuschauer rufen die Streamingplattform *Z* zielgerichtet mit dem Zweck auf, sich durch das Verfolgen von Streams unterhalten zu lassen. Wie auf jeder anderen Internetseite muss sich der Besucher auf *Z* mit den Nutzungsbedingungen einverstanden erklären. Er akzeptiert die Bedingungen und nutzt die Internetseite zum bestimmungsgemäßen Zweck, indem er Streamern zuschaut und bzw. oder mit anderen Nutzern oder Streamern interagiert. Begibt sich ein Zuschauer sodann auf den Kanal des Klägers ..., entsteht kraft der Nutzungsbedingungen von *Z* auch zwischen dem Kläger und dem jeweiligen Zuschauer ein Rechtsverhältnis, im Rahmen dessen der Zuschauer den Kanal des Klägers als Unterhaltungsportal akzeptiert und sich entsprechend der Nutzungsbedingungen des Klägers und anderen Usern gegenüber verhält. 32

d) Zwischen den Unterhaltungsleistungen des Klägers und den von den Zuschauern freiwillig gezahlten Donations besteht auch ein unmittelbarer Zusammenhang. 33

Der Zahlung der Donation liegt kausal die Unterhaltungsleistung des Klägers zugrunde. Der Zuschauer begibt sich zielgerichtet auf einen Kanal der Plattform *Z*, um sich bewusst und gezielt dort unterhalten zu lassen. Indem der Zuschauer den Kanal des Klägers aufruft, entscheidet er sich sodann konkret für eine Unterhaltung von „...“. Mit der Einrichtung der entsprechenden Donation-Seite hat der Kläger auch zum Ausdruck gebracht, dass er seine Streamingtätigkeiten in Erwartung auf die Erlangung von Donations ausführt und bereit ist, solche anzunehmen. 34

Das Unterhaltungsportal *Z* ist mit einer virtuellen Fußgängerzone vergleichbar. Entscheidet sich der Zuschauer sodann für das Aufrufen des Kanals des Klägers und der Verfolgung des gezielt gesuchten Streams, verlässt der Zuschauer die Startseite von *Z* als virtuelle Fußgängerzone und betritt das virtuelle „Ladenlokal“ des Klägers, um bewusst und gewollt eine seiner Unterhaltungsleistungen zu beziehen, indem er diesem live beim Roleplay zuschaut oder seinen Lifestyle verfolgt ... . Der Kanal des Klägers stellt dabei die virtuelle Räumlichkeit des Unternehmens des Klägers dar, in welchem er seine Unterhaltungsleistungen anbietet und die Zuschauer diese beziehen. Durch den die Reichweitensteigerung bedingten Bekanntheitsgrad des Klägers und der Empfehlung von anderen Zuschauern oder Streamern, wird der Kanal des Klägers zudem regelmäßig bewusst und gezielt auf *Z* gesucht. Der Zuschauer will gerade die konkrete Unterhaltungsleistung des Klägers in Anspruch nehmen. Tätigt der jeweilige Zuschauer sodann über das Donation- 35

Panel eine Donation an den Kläger, erschöpft sich die Motivation der Zahlung als solche im Sinne einer Wertschätzung für die konkret bezogene Unterhaltungsleistung des Klägers.

e) Da die Zahlungen der Donations durch die Zuschauer kausal auf den Unterhaltungsleistungen des Klägers auf *Z* beruhen, sind sie auch nicht mit den Zahlungen von Spenden eines Passanten an einen Straßenmusiker vergleichbar. 36

Die Unmittelbarkeit zwischen Leistung und fraglicher Gegenleistung ist zu verneinen, wenn sich nicht feststellen lässt, ob die Gegenleistung kausal auf der Leistung oder auf sonstigen, wohltätigen Motiven beruht. Dies ist der Fall bei einer Tätigkeit, die darin besteht, dass auf öffentlichen Wegen Musik zu Gehör gebracht wird, und für die keine Vergütung vereinbart wird, selbst wenn der Betreffende um die Zahlung von Geld bittet und gewisse Beträge als Vergütung erhält, deren Höhe jedoch weder bestimmt noch bestimmbar ist (EuGH-Urteil *Tolsma* vom 03.03.1994 – C-16/93, HFR 1994, 357). 37

Anders als ein Passant auf einer Straße, der nicht zielgerichtet den Erhalt einer musikalischen Darbietungsleistung durch einen Straßenschausteller beabsichtigt, suchen die Zuschauer des Klägers gezielt den Kanal virtuell auf, um sich unterhalten zu lassen. Demgegenüber begibt sich ein Passant auf die Straße, um Entfernungen zu überwinden und zu einem bestimmten Ort zu gelangen. Die musikalische Darbietung erfolgt dabei aus seiner Sicht nebenbei. Leistet der Passant sodann eine Spende an den Straßenmusiker, bleibt die Motivation dieser Zahlung ungewiss. So kann die Spende aus rein wohltätigen Motiven erfolgen, sodass die Zahlung nicht als Gegenwert für die musikalische Leistung zu betrachten ist. Dies gilt insbesondere in den Fällen, in denen lediglich im Vorbeigehen die Zahlungen geleistet werden, ohne dass der Passant stehen bleibt und die Darbietung verfolgt. 38

Der Zuschauer sucht vorliegend auch dann zielgerichtet die Seite des Klägers auf, wenn die Begegnung zwischen dem Zuschauer und dem Kanal des Klägers deshalb erfolgt, weil die Plattform *Z* anhand des Unterhaltungsprofils und der bevorzugten Streams des jeweiligen Zuschauers den Kläger als interessanten Streamer auf der Startseite vorschlägt. Auch bei dieser Fallgestaltung entscheidet sich der Zuschauer durch Annahme des Vorschlages zielgerichtet für den Kanal des Klägers. Ein Unterschied zum unmittelbaren Aufsuchen des Kanals des Klägers besteht nicht, weil der Zuschauer auch bei dieser Fallgestaltung aufgrund eigener Entscheidung auf die Seite des Klägers gelangt. 39

Gleiches gilt für die Darstellung des Klägers, dass vereinzelt eine Donation an einen Streamer getätigt werde, ohne dass der jeweilige Stream verfolgt werde. Der Kläger hat bereits nicht substantiiert dargelegt, ob dies im Streitjahr bei den zu beurteilenden Donations überhaupt jemals der Fall war. Solche Fälle bleiben nach der allgemeinen Lebenserfahrung die Ausnahme. Denn es erscheint lebensfremd, an einen unbekannten Streamer eine Zahlung zu tätigen, ohne auch nur einen Stream verfolgt zu haben. Zudem muss der Zuschauer zuerst zielgerichtet die Seite des Klägers aufsuchen, um den Panel „Donation“ anklicken zu können. Es ist daher davon auszugehen, dass erst die Unterhaltungsleistung bezogen und im Anschluss daran die Donation als Wertschätzung auf freiwilliger Basis getätigt wird. 40

Dass Donations dabei unter Umständen von Nicht-Abonnenten getätigt werden, die den Kanal des Klägers danach nicht mehr aufsuchen, ist dabei genauso unerheblich, wie ein stetig wechselndes Publikum auf seinem Kanal. Denn die Voraussetzungen an eine Gegenleistung für eine Leistung im Leistungsaustausch erfordern nicht zwangsläufig einen regelmäßig wiederkehrenden Leistungsbezug. Ein einmaliger Leistungsbezug ist ausreichend. Tätigt ein Unternehmer eine Unterhaltungsleistung und zahlt der 41

Leistungsempfänger dafür ein Entgelt in Form einer Donation, ist der umsatzsteuerliche Leistungsaustausch unabhängig davon erfüllt, ob die Leistung später nochmal bezogen wird oder nicht.

Folglich ist es auch unschädlich, dass die beständigen Zuschauer des Klägers regelmäßig Abonnements abschließen und gerade keine Donations leisten. Die letztendliche Entscheidung, ob, wann und wie oft eine Donation gezahlt wird, obliegt den Zuschauern des Klägers. Der Kläger unterscheidet dabei auf seiner Donation-Seite auch nicht danach, ob Donations nur von aktiven Usern oder Zuschauern ohne Benutzerkonto gezahlt werden können. Jeder könnte theoretisch „donaten“. So kann auch jeder Zuschauer unabhängig von einem Abonnement des Kanals des Klägers oder einem Benutzerkonto bei *Z* die Unterhaltungsleistungen des Klägers beziehen. Die Unterhaltungsleistung bleibt dieselbe. Es ist daher für die Bejahung eines Leistungsaustauschs nicht darauf abzustellen, wie oft und von wem eine Donation getätigt wird. 42

f) Dem unmittelbaren Zusammenhang zwischen Unterhaltungsleistung und Donation steht nicht entgegen, dass die Zahlung der jeweiligen Donation auf freiwilliger Basis erfolgt und auch die Höhe in das Ermessen des Zuschauers gestellt ist. 43

Denn ein Leistungsaustausch wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Gegenleistung, in welcher Höhe auch immer, freiwillig erbracht wird, sofern zwischen ihr und der Leistung eine innere Verknüpfung besteht (vgl. BFH-Urteil vom 17.02.1972 – V R 118/71, BStBl II 1972, 405, Rz 17). Die Zuschauer des Klägers können selbst entscheiden, wieviel ihnen die Streamingleistung des Klägers Wert war. Besteuerungsgrundlage ist alles, was der Leistungsempfänger für den Empfang der Leistung erhalten hat. Die innere Verknüpfung besteht dabei unabhängig von der Höhe der Gegenleistung. 44

Unbeachtlich ist, dass der Empfang der Unterhaltungsleistung des Klägers für einen Zuschauer auch unentgeltlich, ohne Abonnement und ohne Donation, möglich ist. Dies steht der Annahme der Entgeltlichkeit der Leistung an einen anderen Zuschauer, der eine Donation erbringt, nicht entgegen, weil umsatzsteuerlich jede Leistung eines Unternehmers gesondert zu beurteilen ist. Nur für den Zuschauer, der kein Entgelt erbringt, erfolgt diese Leistung unentgeltlich und nicht im Rahmen eines Leistungsaustausches. 45

Dass nur ein Teil der Zuschauer eine Donation an den Streamer leistet oder ein Abonnement bei *Z* abschließt, entspricht dem Geschäftsmodell der unternehmerischen Tätigkeit als Streamer über eine Plattform wie *Z*. Ab einer bestimmten Zuschauerzahl ist Streaming auf Reichweitensteigerung und Monetariserung angelegt. *(Anmerk: wird ausgeführt)...* 46

g) Es kann daher dahinstehen, ob in der Reaktion des Klägers als Streamer – in welcher Form auch immer – auf eine Donation für den Zuschauer eine eigenständige Leistung in Form einer „Teilhabe“ am laufenden Stream zu sehen ist. 47

2. Die Unterhaltungsumsätze des Klägers an seine Zuschauer sind auch umsatzsteuerpflichtig. Steuerbefreiungsvorschriften sind nicht einschlägig. 48

Im Streitjahr unterliegen die Umsätze zudem dem Regelsteuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG. Die etwaig in Betracht kommende Steuerermäßigungsvorschrift des § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a) UStG ist aufgrund des Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL nicht einschlägig. Danach ist der ermäßigte Steuersatz nicht auf elektronisch erbrachte Dienstleistungen mit Ausnahme der unter Anhang III Nummer 6 fallenden Dienstleistungen anzuwenden. Mit der Unterhaltungsleistung auf seinem Kanal *Z* erbringt der Kläger aber solche elektronischen 49

Dienstleistungen.

... 50

II. Die Kosten des Verfahrens waren gemäß § 135 Abs. 1 FGO dem Kläger aufzuerlegen. Die Streitwertfestsetzung beruht auf §§ 52 Abs. 1, 63 des Gerichtskostengesetzes (GKG). 51

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE