
Datum: 13.08.2019
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 1565/18
ECLI: ECLI:DE:FGK:2019:0813.8K1565.18.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, V R 38/19

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

- Tatbestand** 1
- Die Beteiligten streiten über die Frage, ob der Kläger in den Streitjahren – 2013 bis 2016 – im Rahmen der virtuellen Welt „A“ steuerbare Leistungen erbracht hat. 2
- Der Kläger meldete im April 2011 bei der Stadt B ein Gewerbe an, das den Internethandel mit Waren aller Art zum Gegenstand hat. Im Rahmen dieses Unternehmens erzielte er über die Bezeichnung „Z“ Umsätze durch die Vermietung von virtuellem Land im Rahmen des Programms „A“. 3
- "A" ist eine Online-3D-Weltsimulation, die von dem amerikanischen Unternehmen D Inc. mit Sitz in C, USA, unter der Bezeichnung D1 betrieben wird. Der Standort der Server, auf denen das Spiel betrieben wird, befindet sich ebenfalls in den USA. Bei „A“ handelt es sich um ein virtuelles Abbild der realen Welt in einer computergenerierten, dreidimensionalen Umgebung, welche die Kunden von D1 als Nutzer des Programms mit ihren Spielfiguren (sog. „Avatare“) erkunden und durchlaufen können. Der Schwerpunkt des Programms liegt in der sozialen Interaktion zwischen den Nutzern und der Erstellung von Inhalten. Die Avatare und die virtuelle Welt, in der sie agieren, können von den Nutzern nach Belieben gestaltet werden. 4

Mit ihren Avataren können die Nutzer die virtuelle Welt erkunden, andere Nutzer treffen, Gruppen beitreten, Events abhalten und besuchen oder virtuelle Kurse buchen usw. Details der virtuellen Umgebung (Gebäude, Kunstwerke, Mobiliar, Kleidung, Autos etc.) können von den Nutzern selbst erstellt und innerhalb der virtuellen Welt verwendet oder gegen die virtuelle Währung M „gekauft/verkauft“ oder „gemietet/vermietet“ werden. Die Avatare können innerhalb des Programms auch „Jobs“ ausüben und damit ebenfalls M erhalten.

Nutzer von A erhalten vom Betreiber D1 ein Nutzerkonto. Inhaber eines kostenpflichtigen sog. Premium-Kontos zahlen eine regelmäßige Gebühr an den Betreiber D1. Die Inhaber eines Premium-Kontos haben die Möglichkeit, virtuelles Land auf dem sogenannten „...land“ zu erwerben. Inhaber eines kostenfreien Kontos können ebenfalls zahlreiche Funktionen des „A“ nutzen, jedoch lediglich Land auf „...“ kaufen oder „...“ mieten. Das virtuelle Land ist dabei vergleichbar mit einer 3D-Web-Seite, die vom Nutzer nach eigenen Wünschen gestaltet werden kann. Nutzer, die in „A“ Land besitzen, mieten von D1 Webspeicher- bzw. Server Platz. Für den „Landkauf“ und die Einrichtung des Landes erhält D1 eine einmalige Gebühr und danach eine regelmäßige Gebühr für Service und Instandhaltung. Der Nutzer kann sich eine virtuelle Welt aus Landschaften, Bauten und virtuellen Gegenständen erschaffen. Nach den „Terms of Service“ der D1 steht der Wert dieser Leistungen dem Nutzer zu. In Tz. 3.2. der „Terms of Service“ heißt es hierzu:

„You retain copyright and other intellectual property rights with respect to Content you create in A, to the extent that you have such rights under applicable law.“

Bei dem „M“ handelt es sich um ein beschränktes Lizenzrecht in Form eines virtuellen Hilfsmittels (virtueller Token), welches es dem Nutzer erlaubt, bestimmte Funktionen von „A“ zu nutzen. Ihm wird es hierdurch ermöglicht, auf bestimmte Inhalte, Anwendungen, Dienste und nutzerentwickelte Funktionen innerhalb von „A“ Zugriff und diese in Anspruch zu nehmen. Die M können innerhalb von „A“ auf andere Nutzer übertragen bzw. im Austausch gegen die Nutzung von Inhalten, Anwendungen und anderen Funktionen verwendet werden. Wegen der weiteren Einzelheiten zur Nutzung von „A“ wird auf die vom Beklagten mit Schriftsatz vom 24.7.2019 übersandten „Terms of Service“ der D1 und auf die Darstellung in der Einspruchsentscheidung Bezug genommen.

Die Tätigkeit des Klägers bestand darin, im Rahmen von „A“ virtuelles Land durch Zahlung der entsprechenden Gebühren an D1 zu erwerben, dieses zu parzellieren und innerhalb von A gegen Zahlung von M an andere Nutzer zu vermieten. Angesammelte M wurden vom Kläger sodann beim Betreiber D1 über die Tauschbörse in US-Dollar getauscht, die auf das eingerichtete Guthabenkonto des Klägers beim Spielebetreiber gutgeschrieben wurden. Mit diesen US-Dollar wurden zunächst die von D1 erhobenen Gebühren gezahlt. Einen verbleibenden Gewinn hat sich der Kläger von D1 auf sein PayPal-Konto auszahlen lassen. PayPal tauschte diese US-Dollar wiederum in Euro um, die sich der Kläger auf sein Konto bei der ... Bank hat überweisen lassen. Auf diese Weise erwirtschaftete er in den Streitjahren folgende Brutto-Umsätze:

2013:	...	10
2014:	...	11
2015:	...	12
2016:	...	13
		14

In seiner Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2013 deklarierte der Kläger den erzielten Nettoumsatz (... €) als steuerpflichtig und berechnete unter Berücksichtigung von Vorsteuern i.H.v. ... € eine verbleibende Umsatzsteuer i.H.v. ... €. Die Erklärung stand einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Die Abrechnung des seinerzeit für den Kläger zuständigen Finanzamts L datiert vom 20.7.2015.

Nachdem der Kläger für das Jahr 2014 zunächst keine Umsatzsteuererklärung abgegeben hatte, schätzte der Beklagte die Besteuerungsgrundlagen in dem unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Umsatzsteuerbescheid vom 13.3.2017 und setzte die Steuer auf ... € fest. 15

In dem unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Umsatzsteuerbescheid 2015 vom 4.5.2017 berücksichtigte der Beklagte die o.g. Bruttoumsätze als Umsätze zum allgemeinen Steuersatz und setzte die Steuer auf ... € fest. Hierzu führte er im Erläuterungsteil aus, abweichend von den erklärten Werten seien die Umsätze als steuerpflichtige Umsätze zu erklären. 16

In dem unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 20.9.2017 berücksichtigte der Beklagte die o.g. Bruttoumsätze als Umsätze zum allgemeinen Steuersatz und setzte die Steuer auf ... € fest. Hierzu führte er im Erläuterungsteil wiederum aus, abweichend von den erklärten Werten seien die Umsätze als steuerpflichtige Umsätze zu erklären. 17

Hiergegen legte der Kläger am 19.8.2015 (Umsatzsteuer 2013), 21.3.2017 (Umsatzsteuer 2014), 16.5.2017 (Umsatzsteuer 2015) und 16.10.2017 Einsprüche ein, mit denen er im Wesentlichen geltend machte, die Umsätze seien nicht steuerbar, weil es zwischen ihm und den anderen Nutzern von „A“ an einem Leistungsaustausch fehle. Vertragsbeziehungen bestünden lediglich zwischen den Nutzern und D1 als Betreiber von „A“. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt des Schriftsatzes des Klägers vom 21.12.2017 Bezug genommen. 18

Mit Einspruchsentscheidung vom 30.5.2018 änderte der Beklagte die Umsatzsteuer für die Streitjahre und setzte sie wie folgt neu fest: 19

Umsatzsteuer 2013: ... 20

Umsatzsteuer 2014: ... 21

Umsatzsteuer 2015: ... 22

Umsatzsteuer 2016: ... 23

Hierzu führte er aus, die Einsprüche seien nur teilweise begründet. Die vom Kläger erzielten Umsätze unterlägen der Umsatzsteuer gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, soweit sich der Ort der Leistungen im Inland befinde. 24

Der Kläger sei Unternehmer. Zwar scheine es zunächst der Charakteristik eines Spiels entgegenzustehen, Vorgänge in der virtuellen Welt in der Realität zu versteuern. Vorliegend überwiege jedoch eindeutig die Absicht der Erzielung von Einnahmen den Spielcharakter. Der Kläger habe ein Gewerbe angemeldet und in seinem Schreiben vom 24.1.2014 sein auf Einnahmeerzielung ausgerichtetes Geschäftsmodell erläutert. Der gesamte Vorgang (Ankauf von M, Kauf/Miete von Regionen im Spiel, Weitervermietung gegen M und Gutschrift in Dollar auf seinem Konto) verdeutliche, dass es dem Kläger nicht primär darum gehe, ein Spiel zu 25

spielen, sondern vielmehr darum, reale Einnahmen durch die Gutschrift auf seinem Konto zu erzielen.

Bei den Leistungen handele es sich für die Streitjahre ab 2015 um auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 UStG. Für das Streitjahr 2014 gelte dasselbe gemäß § 3a Abs. 4 Nr. 13 UStG. Die durch die Nutzer des Spiels „A“ erworbenen oder selbst geschaffenen virtuellen Gegenstände seien als unkörperliche Gegenstände zu klassifizieren, die individualisierbare vermögenswerte Objekte darstellten, über die Rechtsmacht ausgeübt werden könne und die auch Gegenstand von Verträgen sein könnten (Appelhoff, Die Wirtschaftsprüfung 18/2010, 929). Mit der Verpachtung von Regionen wende der Kläger anderen Nutzern verbrauchsfertige Vorteile zu; er erbringe somit sonstige Leistungen i.S.d. § 3 Abs. 9 UStG. Diese würden über das Internet erbracht, wären ohne Informationstechnologie nicht möglich, erforderten nur eine minimale menschliche Beteiligung und stellten deswegen auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen dar (Artikel 7 sowie Anhang I der MwStVO). 26

Zwischen dem Kläger und seinen Mitspielern erfolge auch ein Leistungsaustausch. Die Nutzer würden in der virtuellen Welt von „A“ durch ihre Avatare repräsentiert. Diese könnten jedoch kein Eigenleben entfalten, sondern würden in ihren Handlungen ausschließlich durch die dahinterstehenden Menschen geleitet und geführt. Daher bestünden alle Rechtsbeziehungen und sonstigen Verpflichtungen nicht zwischen den Avataren, sondern zwischen den Nutzern direkt. Die Rechtsbeziehungen der Nutzer untereinander seien von den Rechtsbeziehungen der Nutzer zu D1 zu unterscheiden. Für eigene Leistungen berechne D1 Nutzungsgebühren. Als nicht im Gebiet der Europäischen Union ansässiger Unternehmer, der im Gebiet der Europäischen Union ausschließlich sonstige Leistungen auf elektronischem Weg (§ 3a Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 UStG) erbringe, erhebe D1 als Steuerschuldner Umsatzsteuer, soweit Leistungen an in der EU ansässige Nichtunternehmer erbracht würden. Die Umsätze an Unternehmer mit Sitz in der EU unterlägen nicht der Umsatzsteuer. Die Unternehmereigenschaft weise der Nutzer gegenüber D1 durch die Vorlage der Umsatzsteueridentifikationsnummer nach. Die Leistungen, die der Kläger seinen Mitspielern gegenüber erbringe, seien in den Abrechnungen der Firma D1 gesondert unter der Bezeichnung „Payment for D2 Transaction“ ausgewiesen. Nach den Spielebedingungen von „A“ stehe der Vermögenswert dieser Leistungen dem Nutzer und nicht dem Betreiber zu. Die Gegenleistung für die Leistungen des Klägers erfolge in M, die wiederum in eine reale Währung (Dollar) getauscht werden könnten. Da eine virtuelle Währung kein Geld im zivilrechtlichen Sinne darstelle, seien die Leistungen als tauschähnliche Umsätze i.S. des § 3 Abs. 12 UStG zu beurteilen. 27

Der Ort der auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen bestimme sich nach § 3a Abs. 5 Satz 1 UStG, wenn der Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer sei (UStAE Abschnitt 3a.12 i.V.m. Abschnitt 3a. 1 Abs. 1) und nach § 3a Abs. 2 UStG bei einem unternehmerischen Leistungsempfänger. Danach sei – zumindest ab 2015 – der Ort der auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistung bei Nichtunternehmern grundsätzlich der Ort, an dem der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort oder seinen Sitz habe (§ 3a Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 UStG). Ort der sonstigen Leistung, die an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt werde, sei in der Regel der Ort, von dem der Empfänger sein Unternehmen betreibe (§ 3a Abs. 2 UStG). Aus den Abrechnungen der D1 sei nicht erkennbar, ob die Umsätze des Klägers aus Leistungen an Nichtunternehmer oder an Unternehmer stammten und wo die Leistungsempfänger ansässig seien. Da den Nutzern innerhalb des Spiels die wahre Identität der in der virtuellen Welt agierenden Figuren in der Regel nicht bekannt sei, könne auch der Kläger letztlich zu den Empfängern der von 28

ihm erbrachten Leistungen kaum verlässliche Angaben machen. Eine genaue Aufteilung der Umsätze auf Unternehmer und Nichtunternehmer mit Wohn- oder Unternehmenssitz im Inland oder im Ausland – für die Jahre 2013 und 2014 ggf. noch zu unterscheiden in Gemeinschaftsgebiet oder Drittlandsgebiet – sei somit nicht möglich. Deswegen müsse eine Aufteilung im Schätzungswege erfolgen. Dabei könne unterstellt werden, dass der Spielcharakter bei der überwiegenden Anzahl der Nutzer von „A“ im Vordergrund stehe und es sich entsprechend bei der überwiegenden Anzahl der Leistungsempfänger um Nichtunternehmer handle. Da der Kläger Inländer sei, erscheine es zudem wahrscheinlich, dass es sich bei den Leistungsempfängern bereits aufgrund der sprachlichen Verständigungsmöglichkeiten zu einem hohen Prozentsatz um Inländer oder zumindest um deutschsprachige Personen handle. Ausgehend von diesen Annahmen werde der Anteil der Umsätze, die auf das Inland entfielen, mit 70% der erklärten Gesamtumsätze geschätzt. Beträgsmäßig führe dies zu folgendem Ergebnis:

Jahr	Erklärte Gesamtumsätze	70% Inland	netto	19%
2013	... €	... €	... €	... €
2014	... €	... €	... €	... €
2015	... €	... €	... €	... €
2016	... €	... €	... €	... €

29

Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt der Einspruchsentscheidung Bezug genommen.

30

Der Kläger hat am 2.7.2018 die vorliegende Klage erhoben.

31

Er macht geltend, im Verhältnis zwischen ihm und den anderen Nutzern von „A“ liege kein Leistungsverhältnis vor. Ein Leistungsaustausch setze voraus, dass ein Leistender und ein Leistungsempfänger vorhanden seien und der Leistung eine Gegenleistung gegenüberstehe. Leistung und Gegenleistung müssten in einem wechselseitigen Zusammenhang stehen. Zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger müsse ein Rechtsverhältnis bestehen, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht würden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bilde.

32

Hier fehle es bereits an einem Rechtsverhältnis zwischen den einzelnen Nutzern von „A“. Eine Vertragsbeziehung bestehe lediglich zwischen den jeweiligen Nutzern einerseits und D1 als Betreiber von „A“ andererseits. Ausweislich der Allgemeinen Geschäftsbedingungen von D1 handle es sich sowohl bei dem „virtuellen Land“ als auch bei den „M“, die Gegenstand der Interaktionen zwischen den Nutzern seien, um beschränkte Lizenzen, die von D1 den Nutzern entgeltlich gewährt würden. D1 erlaube es den Nutzern, bestimmte eingerichtete Funktionen innerhalb des Programms nach den von D1 vorgegebenen Richtlinien zu nutzen. Für die Einräumung der jeweiligen Berechtigungen erhebe D1 gegenüber den Nutzern jeweils Gebühren. Die Berechtigungen könnten zwar zwischen den Nutzern im Rahmen des Programms nach vorgegebenen Richtlinien getauscht werden. Eine echte Weiterlizenzierung an Dritte, die nicht Nutzer des Programms seien, sei in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen aber ausdrücklich ausgeschlossen und nicht möglich. Jeder Nutzer

33

nutze daher innerhalb des geschlossenen Systems die vom Betreiber entgeltlich eingeräumten Nutzungsrechte, ohne sich am allgemeinen Markt und Rechtsverkehr zu beteiligen. Im Regelfall trafen die Nutzer des Programms zudem anonym aufeinander, was ebenfalls gegen das Bestehen eines Rechtsverhältnisses spreche. Zudem werde eine rechtliche Durchsetzung der Leistungen ebenfalls nicht möglich sein. Die Nutzer erbrächten somit untereinander keine auf elektronischem Weg erbrachten Leistungen, sondern nähmen im Rahmen des Programms lediglich die von D1 gewährten elektronischen Leistungen in Anspruch.

Auch fehle es an der Unmittelbarkeit von Leistung und Gegenleistung. D1 sei nicht verpflichtet, die von den Nutzern geschaffenen virtuellen Gegenstände zurückzunehmen oder zu vergüten. Lediglich die „M“ könnten nach den wiederum von D1 vorgegebenen Regeln von D1 zurückgetauscht werden. Jedoch habe sich D1 auch hier vorbehalten, das M-Programm sowie die von D1 betriebene Tauschbörse jederzeit zu ändern oder entschädigungslos zu beenden. M seien weder Währung, Ersatzwährung oder sonstiges Finanzinstrument, außerhalb von „A“ könnten sie nicht verwendet oder getauscht werden. 34

Wenn man vorliegend einen entgeltlichen Leistungstausch bejahen wollte, so fände dieser allein zwischen D1 und dem jeweiligen Nutzer statt. Nur in diesem Verhältnis finde ein realer Austausch von Leistungen statt. D1 räume dem Nutzer vertraglich die Möglichkeit ein, bestimmte Lizenzen (M) ausschließlich an D1 gegen Zahlung eines echten Entgelts zurückzuübertragen. Ort dieser sonstigen Leistung wäre, da sie gegenüber einem anderen Unternehmer (D1) erbracht werde, nach § 3a Abs. 2 UStG jedoch der Sitz von D1 in den USA. Der Umsatz wäre daher in Deutschland nicht steuerbar. 35

Der Kläger beantragt, 36

den Bescheid für 2013 über Umsatzsteuer vom 20.7.2015, den Bescheid für 2014 über Umsatzsteuer vom 13.3.2017, den Bescheid für 2015 über Umsatzsteuer vom 4.5.2017 sowie den Bescheid für 2016 über Umsatzsteuer vom 20.09.2017, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.5.2018 insgesamt aufzuheben, so dass für die angeführten Zeiträume keine Umsatzsteuer festgesetzt wird. 37

Der Beklagte beantragt, 38

die Klage abzuweisen. 39

Er verweist zur Begründung auf den Inhalt der Einspruchsentscheidung. 40

Die Beteiligten haben in der Sitzung des Senats vom 13.8.2019 auf die Durchführung der mündlichen Verhandlung verzichtet. 41

Entscheidungsgründe 42

1. 43

Der Senat hält es für sachdienlich, mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung zu entscheiden (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). 44

2. 45

Die Klage ist unbegründet. 46

47

Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2013 bis 2016 in Gestalt der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 30.5.2018 sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten (vergl. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

Zu Recht hat der Beklagte die vom Kläger ihrer Höhe nach unstreitig erzielten Einnahmen aus seiner Tätigkeit in der virtuellen Welt „A“ zu 70 v.H. mit ihrem Nettobetrag der Umsatzsteuer unterworfen. 48

Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 des in den Streitjahren geltenden Umsatzsteuergesetzes – UStG – unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer. Diese Vorschrift findet ihre unionsrechtliche Grundlage in Art. 2 Abs. 1 Buchst. a) und c) der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem – MwStSystRL . 49

a. 50

Der Kläger war in den Streitjahren Unternehmer i.S. der o.g. Vorschrift. Unternehmer ist nach § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird (§ 2 Abs. 1 Satz 3 UStG). Diese Voraussetzungen lagen in den Streitjahren vor. Denn der selbständig tätige Kläger hat die Plattform „A“ – wie in der Einspruchsentscheidung zutreffend dargestellt – vornehmlich nicht als „Spielplattform“, sondern vielmehr dazu genutzt, um über die Parzellierung von virtuellem Land und dessen anschließender Vermietung M zu erzielen und sodann im Ergebnis zu Geld umzuwandeln. Der Kläger stellt auch seine Unternehmereigenschaft in den Streitjahren selbst nicht in Frage; entsprechend hatte er für das Jahr 2013 als Unternehmer eine Umsatzsteuererklärung abgegeben. Der Senat sieht daher zu dieser Frage von weiteren Ausführungen ab. 51

b. 52

Der Kläger hat in den Streitjahren als Unternehmer sonstige Leistungen gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt. 53

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH und des BFH setzt eine „Leistung gegen Entgelt“ das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einer Leistung und einer tatsächlich vom Steuerpflichtigen empfangenen Gegenleistung voraus. Dazu muss zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis bestehen, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet (vergl. BFH-Urteil vom 2.8.2018 V R 21/16, BStBl II 2019, 339 m.w.N. auf die Rechtsprechung des EuGH). 54

Diese Erfordernisse liegen im Verhältnis zwischen dem Kläger und seinen Kunden vor. 55

aa. 56

Der Kläger hat gegenüber seinen Kunden eine Leistung i.S. des § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG in der Form erbracht, dass er seinen Kunden als Leistungsempfänger einen individuellen Vorteil verschafft hat (vergl. zu diesem Erfordernis: Robisch in Bunjes, UStG, 18. Aufl. § 1 Rz 9). Denn er hat nach eigenem Vorbringen im Rahmen von „A“ virtuelles Land erworben, 57

dieses parzelliert und gegen Zahlung von M an andere Nutzer von „A“ vermietet. Die anderen Nutzer kamen damit in den Genuss des von dem Kläger bearbeiteten virtuellen Landes, das sie unmittelbar für ihre Zwecke nutzen konnten. Dabei handelt es sich um eine sonstige Dienstleistung eigener Art. Für diese Qualifizierung ist unerheblich, dass es sich um eine Leistung im Rahmen der virtuellen Welt „A“ handelt. Entsprechend waren die Kunden bereit, hierfür dem Kläger M zu zahlen.

bb. 58

Diese Leistungen sind auch an die Kunden des Klägers als Leistungsempfänger im Rahmen eines jeweils zwischen ihnen bestehenden Rechtsverhältnisses erbracht worden. Soweit der Kläger hierzu vorträgt, Rechtsbeziehungen zwischen ihm und den anderen Nutzern bestünden nicht, vermag der Senat dem nicht zu folgen. Diese Sicht der Dinge entspricht insbesondere nicht der Aktenlage. Gegenstand der Akten ist u.a. ein Ausdruck des Internet-Auftritts des Klägers unter „...“ im Einzelnen aufgeführt, wie ein Mietverhältnis im Rahmen der virtuellen Welt zustande kommt, nämlich durch das Aufsuchen des (virtuellen) Büros des Klägers „Z ...“ und durch Zahlung der Miete innerhalb von 2 Stunden. Dort ist auch im Einzelnen geregelt, wie sich die Mietzeit durch eine rechtzeitige Zahlung der Folgemieten verlängert. Die Bedingungen laut „...“ entsprechen deswegen einem virtuellen Abbild eines im Rahmen der realen Welt bestehenden Mietvertrags. Die Tatsache, dass der Vorgang sich im Rahmen der virtuellen Welt „A“ abspielt, ändert nichts daran, dass es sich um ein Rechtsverhältnis handelt. 59

Angesichts dessen folgt der Senat dem Kläger nicht, wenn er geltend macht, Vertragsbeziehungen bestünden jeweils nur zwischen dem Nutzer und D1. Dass diese zwischen dem Kläger und D1 einerseits und den anderen Nutzern und D1 andererseits bestehen, steht außer Frage. Denn der Zugang zur virtuellen Welt setzt jeweils eine Rechtsbeziehung mit D1 voraus. Um die Beurteilung dieser Leistungsbeziehungen geht es aber nicht. Es geht vielmehr um die Frage, wie die Rechtsverhältnisse der Nutzer von „A“ zu beurteilen sind, wenn sie untereinander über ihre „Avatare“ agieren. Weshalb insoweit die Nutzungsbedingungen von „A“ dagegen sprechen sollen, dass die Nutzer untereinander in Rechtsverhältnisse eintreten, ist nicht ersichtlich. So wie in der realen Welt ein Veranstalter den Zutritt zu einem Markt gegen Entgelt ermöglichen kann, damit die Besucher des Markts untereinander Handel treiben können, ermöglicht A in der virtuellen Welt, dass die Nutzer über die Avatare untereinander agieren und gegen M Gegenstände „kaufen/verkaufen“ bzw. „mieten/vermieten“ oder über die Ausübung von „Jobs“ M verdienen. Ist damit „A“ auf derartige Interaktionen der Nutzer über die Avatare untereinander ausgelegt, vermag der Senat nicht zu erkennen, weshalb die Nutzungsbedingungen der Begründung entsprechender Rechtsbeziehungen entgegenstehen sollen. Im Gegenteil spricht die Tatsache, dass D1 dem jeweiligen Nutzer die urheberrechtlichen Nutzungsrechte an den von ihm virtuell erschaffenen Gütern einräumt, dafür, dass die Nutzer solche Güter in eigenem Namen kommerzialisieren können sollen. 60

Wenn demgegenüber der Kläger geltend macht, eine Weiterlizenzierung an Dritte, die nicht Nutzer von „A“ seien, sei nicht erlaubt, so dass jeder Nutzer „innerhalb eines geschlossenen Systems“ die vom Betreiber entgeltlich eingeräumten Nutzungsrechte ohne Teilnahme am allgemeinen Markt nutze, ist dies unerheblich für die Tatsache, dass zwischen dem Kläger und dem jeweiligen anderen Nutzer in „A“ ein Leistungsaustausch stattfindet. 61

Schließlich teilt der Senat nicht die Auffassung des Klägers, gegen das Vorliegen von Leistungsaustauschverhältnissen zwischen den Nutzern von „A“ spreche, dass diese sich über ihre Avatare lediglich anonym gegenüberstünden. Denn der Senat hält es insoweit für 62

ausreichend, dass sich die hinter den Avataren stehenden Personen, soweit sich deren Identifizierung - aus welchen Gründe auch immer - als erforderlich herausstellen sollte, zumindest über die verwendete Internet – IP – Adresse ermitteln lassen (ähnlich: Englisch, UR 2017, 875 (878); vergl. auch FG Baden-Württemberg, Urteil vom 19.12.2013 1 K 1939/12, EFG 2014, 790 zur Nutzung von „Nicknames“ im Rahmen des Handels auf ebay).

cc. 63

Der Kläger hat in den Streitjahren auch sonstige Leistungen gegen Entgelt i.S. des § 1 Abs. 1 64
Nr. 1 Satz 1 UStG in Form von Geld erbracht und nicht - wie der Beklagte meint -
tauschähnliche Umsätze i.S. des § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG mit den anderen Nutzern getätigt.
Ein tauschähnlicher Umsatz liegt vor, wenn das Entgelt für eine sonstige Leistung in einer
Lieferung oder sonstigen Leistung besteht, nicht aber bei einer aus Geld bestehenden
Gegenleistung. M sind nach Auffassung des Senats zwar kein Geld im Sinne eines
gesetzlichen Zahlungsmittels, aber wie Geld zu behandeln. Der Senat folgt insoweit prinzipiell
dem im Anschluss an das EuGH-Urteil vom 22.10.2015, C-264/14, Hedqvist, ergangenen
BMF-Schreiben vom 27.2.2018 III C 3 – S 7160b/13/10001, 2018/0163969, BStBl I 2018,
316, wonach Bitcoins und andere virtuellen Währungen für Zwecke des § 4 Nr. 8 Buchst. b
UStG wie Geld behandelt werden können. Der Senat teilt allerdings hinsichtlich der
Behandlung der M nicht den dort vertretenen weiteren Ansatz, die in dem Schreiben
dargelegten Grundsätze gälten nicht für virtuelles Spielgeld, also Spielwährungen oder
„Ingame-Währungen“. Der Senat folgt insoweit vielmehr den Ausführungen von Liegemann in
BB 2018, 1175. Danach sind die virtuellen Währungen entsprechend der Klassifizierung der
Europäischen Zentralbank in drei Typen einzuordnen, nämlich in „geschlossene“ virtuelle
Währungssysteme, die keinen Bezug zum realen Wirtschaftskreislauf haben (Typ 1), in
„unidirektionale“ virtuelle Währungssysteme, in denen die virtuelle Währung mit echtem Geld
erworben wird, ein Rücktausch jedoch ausgeschlossen ist (Typ 2) und in „bidirektionale“
virtuelle Währungssysteme, in denen die Währung mit konventionellen Geld erworben wird
und auch wieder in konventionelles Geld zurückgetauscht werden kann (Typ 3). Danach
gehört M zu Typ 3 und steht damit konventionellem Geld am nächsten. Das spricht dafür, ihn
entsprechend der Grundsätze im genannten BMF-Schreiben wie ein Zahlungsmittel im
umsatzsteuerrechtlichen Sinne anzuerkennen.

Aber selbst wenn man dem nicht folgte und die Hingabe der M als Erbringung einer sonstigen 65
Leistung als Gegenleistung ansähe, änderte das hier im Ergebnis nichts, weil es sich nach
wie vor um eine Leistung gegen Entgelt, nämlich eine Leistung gegen eine geldwerte
Gegenleistung in Form eines tauschähnlichen Umsatzes handelte (vergl. dazu Robisch in
Bunjes, UStG § 1 Rz 13 m.w.N.).

c. 66

Der Kläger hat die hier streitigen sonstigen Leistungen in dem vom Beklagten 67
angenommenen Umfang im Inland erbracht.

Der Senat teilt allerdings bei der Bestimmung des Orts der Leistung nicht den Ansatz des 68
Beklagten, es handele sich bei den vom Kläger erbrachten Leistungen um „auf
elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen“ i.S.d. § 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 13 des in
der bis zum Jahr 2014 geltenden Fassung des UStG bzw. i.S.d. § 3a Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 des
UStG in der ab dem Jahr 2015 geltenden Fassung. Denn der Begriff

„auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen“ i.S. des Umsatzsteuerrechts 69
umfasst Dienstleistungen, die über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz

erbracht werden, deren Erbringung aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erfolgt und die ohne Informationstechnologie nicht möglich wären. Hinsichtlich der „minimalen menschlichen Beteiligung“ ist dabei maßgeblich, ob eine „menschliche Beteiligung“ den eigentlichen Leistungsvorgang betrifft. Deshalb stellen weder die (ursprüngliche) Inbetriebnahme des elektronischen Systems noch dessen Wartung eine wesentliche „menschliche Beteiligung“ dar (BFH vom 1.6.2016 XI R 29/14, BStBl II 2016, 905).

Ausgehend hiervon liegen hier keine „auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen“ vor, weil die „menschliche Beteiligung“ den eigentlichen Leistungsvorgang ausmacht. Kennzeichnend für den Leistungsaustausch ist hier nämlich, dass der Kläger eine Kreativleistung erbringt, die darin besteht, dass er aus einem unbearbeitet gekauften virtuellen Land eine Parzelle erschafft, die im Rahmen von „A“ sofort nutzbar, ggf. wegen eines darauf errichteten Hauses sofort bewohnbar und ggf. mit Einrichtungsgegenständen voll ausgestattet ist. 70

Der Senat muss sich indes nicht mit der genauen Einordnung der vom Kläger erbrachten Leistungen auseinandersetzen. 71

Handelte es sich nämlich – was in Betracht kommen könnte – um sonstige Leistungen in Form der Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Patenten, Urheberrechten, Markenrechten und ähnlichen Rechten (§ 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 des in der bis zum Jahr 2014 geltenden Fassung des UStG bzw. i.S.d. § 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 des UStG in der ab dem Jahr 2015 geltenden Fassung) ergäben sich keine Abweichungen gegenüber der Rechtsauffassung des Beklagten. Denn es wäre derselbe Leistungskatalog des § 3a Abs. 4 Satz 2 (Nr. 1 bzw. Nr. 13) UStG betroffen. 72

Hinsichtlich der ab dem Jahr 2015 geltenden Rechtslage gälte: Bei Annahme von „auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen“ wären bei Leistungen an einen Nichtunternehmer dessen Wohnsitz für den Leistungsort entscheidend. 73

Bei Lizenzleistungen wäre das nur der Fall, wenn der nichtunternehmerische Leistungsempfänger zusätzlich seinen Wohnsitz im Drittlandsgebiet hätte. 74

Der Beklagte hat den Kreis dieser Personen mangels Ermittlungsmöglichkeiten schätzen müssen. 75

Bei der Annahme von Lizenzleistungen wäre der Kreis der Personen, bei denen der Wohnsitz oder Sitz des Kunden den Leistungsort bestimmt, enger. Denn er wäre zusätzlich von deren Wohnsitz oder Sitz im Drittlandsgebiet – abhängig. Deshalb wird die Zahl der Kunden, bei denen sich der Leistungsort nach dem Sitz des Klägers richtet, im Zweifel größer sein, als vom Beklagten geschätzt. 76

Handelte es sich um allgemeine sonstige Leistungen, stellte sich das Ergebnis des Beklagten ebenfalls als zutreffend dar. Denn dann bestimmte sich der Ort der Leistung nach § 3a Abs. 1 Satz 1 bzw. § 3a Abs. 2 Satz 2 in beiden in den Streitjahren geltenden Fassungen des UStG. Maßgeblich ist dann wiederum der Sitz des Klägers für seine nichtunternehmerischen Kunden bzw. bei unternehmerischen Kunden deren Sitz. Da auch insoweit der Kreis der Kunden des Klägers im Einzelnen nicht bekannt ist, müsste auch insoweit wiederum eine Schätzung nach den vom Beklagten angewandten Maßstäben erfolgen. 77

d. 78

Der Senat hält auch die Höhe der Schätzung des Beklagten dergestalt, dass zu 70 v.H. von einem Leistungsort im Inland auszugehen ist, für zutreffend.	79
Gemäß § 162 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung – AO – sind die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, soweit die Finanzbehörden sie nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.	80
Ausgehend hiervon war der Kreis der Kunden des Klägers, deren Wohnsitz oder Sitz nicht im Inland liegt, zu schätzen, weil dieser Kreis im Einzelnen unbekannt ist. Die Kriterien, die der Beklagte insoweit angewandt hat, hält der Senat für sachlich zutreffend. Denn er ist zum Einen davon ausgegangen, dass es sich bei den Kunden des Klägers wegen des im Vordergrund stehenden Spielcharakters in A überwiegend um Nichtunternehmer gehandelt haben wird. Er hat zum Andern angenommen, dass es sich bei diesen nichtunternehmerischen Kunden alleine schon aus sprachlichen Gründen – der sich in den Akten befindliche Internetauftritt des Klägers ist in Deutsch gefasst – um Inländer gehandelt haben wird. Deswegen ist es plausibel, dass der Leistungsort in den überwiegenden Fällen im Inland gelegen haben wird. Diesen Anteil mit 70 v.H. anzunehmen, hält der Senat für realistisch; er macht sich deswegen die Schätzung des Beklagten bei Anwendung des § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 FGO zu eigen.	81
3.	82
Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.	83
4.	84
Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen.	85