

## 83

USt

## Die „Vermietung“ von virtuellem Land – Eine steuerbare Leistung?

UStG §§ 1, 2, 3, 3a

*Das FG Köln<sup>1</sup> entschied, dass eine „Vermietung“ von virtuellem Land eine steuerbare sonstige Leistung darstellt. Nun hat der BFH dazu Stellung bezogen.*

### Sachverhalt

A betreibt ein Gewerbe, welches den Handel von Waren aller Art im Internet zum Gegenstand hat. Im Rahmen dieser Geschäftstätigkeit vermietet A virtuelles Land innerhalb des Online-Spiels Terra. Bei Terra handelt es sich um eine 3-D-Weltsimulation, welche von dem amerikanischen Unternehmen UB Inc. mit Sitz in den USA betrieben wird. Im Rahmen dieses Online-Spiels erwirbt A virtuelles Land, welches er dann in kleinere Abschnitte einteilt und an andere Nutzer von Terra weitervermietet. Für diese Vermietung erhält A von den Mietern virtuelle Token, bei denen es sich um ein beschränktes Lizenzrecht des Online-Spiels handelt. Die virtuellen Token werden im Nutzerkonto von A gespeichert.

Ab einer gewissen Anzahl an Token stellt A eine Verkaufsauftrag an die UB Inc., um die Token zu einem bestimmten Entgelt über eine Tauschbörse, welche von der UB Inc. verwaltet wird, an andere Nutzer von Terra zu übertragen. Die daraus erzielten US-Dollar werden im Anschluss – abzüglich einer Gebühr – auf das PayPal-Konto von A gutgeschrieben. Hierbei kam es auch schon vor, dass die UB Inc. eine Verkaufsauftrag von A abgelehnt hat.

### Frage

1. Handelt es sich bei der Vermietung des virtuellen Lands um eine steuerbare Leistung i. S. des Umsatzsteuergesetzes?
2. Begründet der Umtausch der virtuellen Währung eine steuerbare Leistung i. S. des Umsatzsteuergesetzes?

<sup>1</sup> FG Köln vom 13.08.2019 8 K 1565/18 (EFG 2021 S. 1058).

## Antwort

1. Bei der Vermietung des virtuellen Lands handelt es sich nicht um eine steuerbare Leistung i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG.
2. Der Umtausch der virtuellen Währung begründet ebenfalls grundsätzlich keine steuerbare Leistung i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, da sich der Ort der sonstigen Leistung im Ausland befindet.

## Begründung

*Unternehmer-  
eigenschaft*

**Zu 1:** Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen, welche ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens erbringt, der Umsatzsteuer.

A betreibt ein Gewerbe, welches den Internethandel zum Gegenstand hat. Innerhalb dieses Gewerbes erfolgt die Vermietung des virtuellen Lands mit Einnahmeerzielungsabsicht, weil die Vermietung gegen Entgelt erfolgt. A ist daher als Unternehmer anzusehen.

*Keine sonstige  
Leistung*

Zusätzlich zur Unternehmereigenschaft muss eine Lieferung oder sonstige Leistung vorliegen. Sonstige Leistungen sind gem. § 3 Abs. 9 UStG alle Leistungen, bei denen es sich nicht um eine Lieferung handelt. Um das Vorliegen einer sonstigen Leistung begründen zu können, muss ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenwert vorliegen. Der Leistungsempfänger muss identifizierbar sein und einen Vorteil erhalten, welcher zu einem Verbrauch i. S. des Mehrwertsteuerrechts führt.

Die Vermietung des virtuellen Lands findet nur innerhalb des Spielbetriebs gegen virtuelle Währung (Token) statt. Daher ist A nur spielintern als Vermieter anzusehen. Dementsprechend unterliegt diese Vermietung keinem echten Marktgeschehen und die Vermietung basiert auch nicht auf einer rechtlich bindenden Verpflichtung. Es findet somit keine Beteiligung am realen Wirtschaftsleben statt, sodass hier auch kein Verbrauch, sondern lediglich ein nicht wirtschaftlicher Vorteil innerhalb der Spielwelt vorliegt.

Bei diesen – im Rahmen eines Spielgeschehens – getätigten Umsätzen fehlt es somit an der Verschaffung eines Vorteils, der zu einem Verbrauch i. S. des Mehrwertsteuerrechts führt, sodass kein steuerbarer Leistungsaustausch vorliegt.<sup>2</sup>

<sup>2</sup> BFH vom 18.11.2021 V R 38/19 (DStR 2022 S. 547), Rn. 28 bis 30, 34, 37.

**Anmerkung:** Bei Transaktionen zwischen der Spielbetreiberin und den Spielern ist die Beurteilung anders. Hierbei wird dem Spieler ein einfaches Nutzungsrecht an einem Teil eines filmähnlichen Werks gem. § 2 Abs. 1 Nr. 6 UrhG eingeräumt. Somit handelt es sich um eine elektronisch erbrachte Dienstleistung, welche – sofern der Ort der Leistung im Inland ist – umsatzsteuerbar ist.<sup>3</sup>

**Zu 2:** Bei der virtuellen Währung „Token“ handelt es sich um ein vertragliches Recht. Beim Umtausch dieser Token in US-Dollar werden die Token und somit das damit verbundene vertragliche Recht – gegen Zahlung eines vereinbarten Entgelts – auf andere Nutzer von Terra übertragen. Der Umtausch erfolgt gegen ein gesetzliches Zahlungsmittel über eine Börse, die von der UB Inc. verwaltet wird. Somit erfolgt der Leistungsaustausch an einem realen Markt und die Rechtsübertragung begründet einen steuerbaren Leistungsaustausch. Dementsprechend liegt eine sonstige Leistung i. S. des § 3 Abs. 9 UStG vor.<sup>4</sup>

*Sonstige Leistung ...*

Für die Umsatzsteuerbarkeit in Deutschland muss diese sonstige Leistung gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG im Inland ausgeführt werden. Die Übertragung der Token erfolgt an einer Börse, welche von der UB Inc. verwaltet wird. Hierbei stellt A eine Verkaufsoffer und bittet die UB Inc., die Token zu einem bestimmten Preis an der Börse zu listen. Im Rahmen dieser Übertragung wird die UB Inc. also als Kommissionärin tätig. Sofern in die Erbringung einer sonstigen Leistung ein Unternehmen – hier die UB Inc. – eingeschaltet wird, und dieses Unternehmen dabei im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung handelt, gilt die Leistung gem. § 3 Abs. 11 UStG als an die UB Inc. und von dieser erbracht. Im Rahmen der Übertragung an der Börse tritt die UB Inc. nicht als Vertreterin von A auf, sondern im eigenen Namen. Dies ist z. B. daran erkennbar, dass den Nutzern der Börse der jeweilige Gegenpart unbekannt ist und die UB Inc. auch Verkaufsoffer ablehnen kann.

Das Entgelt aus dem Verkauf der Token geht abzüglich einer Gebühr direkt an A; die UB Inc. handelt somit auf fremde Rechnung.<sup>5</sup>

Der steuerbare Leistungsaustausch erfolgt also gem. § 3 Abs. 11 UStG von und an die UB Inc. Der Ort der – fiktiv – von A gegenüber der UB Inc. als Unternehmer erbrachten Leistung richtet sich gem.

*... im Ausland erbracht*

<sup>3</sup> Ehrmann/von Wallis in Hoeren/Sieber/Holzner, Multimedia-Recht, 57. Aufl., Teil 27 Rn. 247; BFH vom 30.08.2017 XI R 37/17 (BStBl 2019 II S. 336) und vom 02.08.2018 V R 21/16 (BStBl 2018 II S. 339).

<sup>4</sup> BFH vom 18.11.2021 (Fußnote 2), Rn. 42 bis 44.

<sup>5</sup> BFH vom 18.11.2021 (Fußnote 2), Rn. 50 bis 52.

§ 3a Abs. 2 Satz 1 UStG nach dem Ort, an dem die UB Inc. ihr Unternehmen betreibt. Die UB Inc. hat ihren Sitz in den USA, somit befindet sich auch der Ort der sonstigen Leistung in den USA und nicht im Inland. Dementsprechend begründet der Umtausch der virtuellen Währung keine steuerbare Leistung i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Die Steuerbarkeit der Leistung scheitert somit nur an der Tatsache, dass sich der Ort der sonstigen Leistung im Ausland befindet. Würde die Spielbetreiberin UB Inc. in Deutschland sitzen, wäre der Umtausch der virtuellen Token in reale Währung eine umsatzsteuerbare Leistung im Inland.

Verfasser: Jana Liesenhoff, M. Sc., Technische Universität Dortmund, und Dipl.-Kffr.  
Dr. Deike Pottebaum, FernUniversität Hagen