

BIU – Bundesverband Interaktive Unterhaltungssoftware e.V.
Charlottenstr. 62
10117 Berlin
Telefon: 030 2408779 - 0
Fax: 030 2408779 - 11
E-Mail: office@biu-online.de
www.biu-online.de

**Stellungnahme zur Umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von sonstigen
Leistungen nach den Grundsätzen der Dienstleistungskommission i.S.d. § 3
Abs. 11a UStG n.F.**

30. Oktober 2014

1. Sachverhaltskonstellationen

1.1 Allgemein

Alle Anbieter von interaktiver Unterhaltungssoftware sind von der Neuregelung des § 3 Abs. 11a UStG betroffen. So müssen nicht nur Anbieter von Apps für tragbare Endgeräte (Smartphones, Tablets) und „reinen Onlinespielen“ (für Konsolen oder den PC) die umsatzsteuerliche Abwicklung ihrer Umsätze anpassen, sondern etwa auch Anbieter von Computerspielen für Konsolen oder den PC.

In den vergangenen Jahren haben sich die Angebotsformen interaktiver Unterhaltungssoftware stetig weiterentwickelt und diversifiziert. Dies hat letztlich auch Auswirkungen auf die jeweilige umsatzsteuerliche Betrachtung. Wir stellen Ihnen nachfolgend die wesentlichen Erscheinungsformen interaktiver Unterhaltungssoftware aus heutiger Sicht dar:

Computer- und Videospiele verfügen regelmäßig über kostenpflichtige Multiplayer-Funktionen (Mehrspielermodus, bei dem mehrere Spieler gleichzeitig von unterschiedlichen Orten aus gegeneinander spielen können). Dazu müssen sich die Kunden online mit einem Server des Spieleanbieters verbinden. Hier können dann beispielsweise virtuelle Güter oder Zusatzfunktionalitäten für das Spiel kostenpflichtig erworben werden. Auch werden Computerspiele immer seltener auf physischen Datenträgern verkauft. Mehr und mehr Kunden erwerben die Spiele als Download über Online-Plattformen der Spieleentwickler (z. B. Origin, UPlay, Playstation Network, Xbox Live) oder von Drittanbietern (z.B. www.amazon.de oder www.mediamarkt.de). Zusätzlich öffnen immer mehr Spieleentwickler ihre Plattformen für andere Unternehmen. Diese können dann, ähnlich wie bei Appstores, ihre Spiele über die Plattform des Spieleentwicklers vertreiben.

Schließlich gibt es Anbieter, die ausschließlich als Plattform für den Vertrieb von Onlinespielen auftreten. Die zurzeit wichtigste Plattform, die alle Formen von Spielen für den PC (inklusive Mac und Linux) anbietet, ist Steam, die von der US-amerikanischen Valve Corporation betrieben wird.

1.2 Abrechnungs- und Abwicklungsgestaltungen

Bei den Abrechnungs- und Abwicklungsgestaltungen ist zwischen dem Vertrieb von Apps (s. unten 1.2.1 und 1.2.2) und dem Vertrieb sonstiger Online-Inhalte zu unterscheiden (s. unten 1.2.3).

1.2.1 Vertrieb von Apps

Bei Apps gibt es im Wesentlichen zwei Vertriebsformen:

- Vertrieb von kostenpflichtigen Apps und
- Vertrieb von kostenfreien Apps mit kostenpflichtigen sog. In-App-Purchases.

Meist bestehen unmittelbare Vertragsbeziehungen zwischen den Anbietern der App und dem Appstore. Die App-Anbieter melden sich dazu bei den Appstores an und laden ihre App in den jeweiligen Appstore hoch. Der Appstore übernimmt die Zahlungsabwicklung. Dazu beauftragen die Appstores oft externe Bezahl Dienstleister.

Diese ziehen das Geld von den Kunden ein und leiten es an den Appstore weiter. Der Appstore zieht von den erhaltenen Beträgen eine Provision ab und schüttet den Rest an den jeweiligen App-Anbieter aus. Die Appstores übernehmen üblicherweise auch die Zahlungsabwicklung von In-App-Purchases und verfügen über die hierfür erforderlichen Kundendaten.

Bei manchen Appstores, wie z. B. Google Play und Windows Store, können Kunden ihre Einkäufe über ihren Telefonanbieter bezahlen.

1.2.2 Abrechnung von In-App-Purchases durch den Inhaltenanbieter

Es gibt Fälle, in denen ein Inhaltenanbieter In-App-Purchases unmittelbar mit den Kunden abrechnet, ohne Einschaltung des Appstores. Hier stellt sich die Frage, ob trotzdem der Appstore die Umsatzsteuer für den Endkundenumsatz schuldet. Ferner gibt es darunter Fallkonstellationen in denen in den Bezahlprozess von In-App-Purchases weitere Payment-Provider (z.B. Movend) eingebunden sind.

- **Das Bundesministerium der Finanzen sollte daher erläutern, wer in diesen Fällen Schuldner der Umsatzsteuer für den Endkundenumsatz ist.**

1.2.3 Sonstiger Vertrieb von Online-Inhalten

Beim Vertrieb sonstiger Online-Inhalte gibt es eine Vielzahl von Abrechnungs- und Abwicklungsgestaltungen. Zurzeit lassen sich die Abrechnungsgestaltungen grundsätzlich in zwei Fallgruppen unterteilen:

- Nettoabrechnung (s. unten 1.2.3.1) und
- Bruttoabrechnung (s. unten 1.2.3.2).

1.2.3.1 Nettoabrechnung

Bei der Nettoabrechnung behält der jeweilige Payment Partner die vom Kunden erhaltene Umsatzsteuer ein. Anschließend leitet er sie an seine lokalen Finanzbehörden weiter. Der

Inhalteanbieter erhält also nur einen Nettobetrag, ohne Umsatzsteuer. Die Nettoabrechnung findet oft bei Zahlungen per Premium SMS und per Premium-Rufnummern statt.

So behalten Telefonanbieter in fast allen EU-Mitgliedstaaten bei den o. g. Bezahlmethoden die lokale Umsatzsteuer ein und führen sie an das für sie zuständige Finanzamt ab. Einzige Ausnahmen sind Belgien, Schweden und die Tschechische Republik.

Auch die Online-Plattform Steam wendet aktuell die Nettoabrechnung an.

1.2.3.2 Bruttoabrechnung

Bei den folgenden Bezahlmethoden wird üblicherweise die Bruttoabrechnung verwendet:

- Überweisung,
- Voucher / Coupon,
- Prepaid-Guthaben,
- Kreditkarte und
- Web-Billing (v. a. PayPal).

Hierbei gehen die Parteien davon aus, dass der jeweilige Inhalteanbieter Schuldner der Umsatzsteuer für den Endkundenumsatz ist. Die eingeschalteten Bezahl Dienstleister leiten also die gesamte, eingenommene Umsatzsteuer an den Inhalteanbieter weiter. Dieser führt sie an sein lokales Finanzamt ab.

2. Umsatzsteuerrechtliche Würdigung

2.1 Anwendungsbereich

Für elektronische Dienstleistungen hat § 3 Abs. 11a UStG den gleichen Anwendungsbereich wie Art. 9a MwStDVO. Allerdings unterscheidet sich der Wortlaut beider Vorschriften. Dadurch kann es zu Konflikten zwischen § 3 Abs. 11a UStG und Art. 9a MwStDVO kommen. Art. 9a MwStDVO hat dabei als unmittelbar anwendbare europarechtliche Norm Vorrang.

- **Das Bundesministerium der Finanzen sollte daher klarstellen, dass Art. 9a MwStDVO im Konfliktfall vorrangig ist.**

2.2 Definitionen

Bei § 3 Abs. 11a UStG handelt es sich um eine weitestgehend neue Norm. Viele der darin verwendeten Begriffe wurden daher noch nicht durch die Finanzrechtsprechung ausgelegt. Es kann daher für die betroffenen Unternehmen schwierig sein, § 3 Abs. 11a UStG korrekt umzusetzen. So könnten Finanzämter einzelne Begriffe unterschiedlich definieren.

- **Das Bundesministerium der Finanzen sollte daher folgende Begriffe definieren:**
 - „Schnittstelle“,
 - „Plattform“,
 - „Portal“,
 - „in Erbringung einer Leistung eingeschaltet“,
 - „autorisiert“,
 - „genehmigt“,
 - „Bedingungen der Leistungserbringung“.

2.3 Widerlegung der Fiktion von § 3 Abs. 11a UStG

Von großer praktischer Relevanz ist die Frage, wie Unternehmen die Dienstleistungsfiktion des § 3 Abs. 11a UStG in der Praxis widerlegen können. Fraglich ist zum Beispiel:

- Muss die Fiktion auf jeder Stufe der Leistungskette widerlegt werden?
- Wie können Inhaltenanbieter sicherstellen und dokumentieren, dass § 3 Abs. 11a UStG von den anderen Parteien der Leistungskette angewendet oder widerlegt wurde?
- Wie sollten die Verträge zwischen den Parteien ausgestaltet sein, wenn § 3 Abs. 11a UStG widerlegt werden soll?
- Wie sollten die Rechnungen ausgestaltet sein, wenn § 3 Abs. 11a UStG widerlegt werden soll?

In diesem Zusammenhang wären insbesondere Beispielfälle typischer Sachverhaltskonstellationen hilfreich.

- **Das Bundesministerium der Finanzen sollte daher erläutern, wie Unternehmen die Dienstleistungsfiktion des § 3 Abs. 11a UStG in der Praxis widerlegen können. Dies sollte möglichst anhand von Praxisfällen dargestellt werden.**

2.4 Ausschluss von Beahldienstleistern

2.4.1 Grenzfälle

Beahldienstleister sind grundsätzlich von der Fiktion des § 3 Abs. 11a UStG ausgeschlossen. Es gibt aber Grenzfälle. Hier ist nicht klar, ob ein Unternehmer als Beahldienstleister auftritt oder in die Erbringung der Leistung eingeschaltet ist.

Dies ist beispielsweise bei folgender Konstellation der Fall:

Ein Kunde bezieht eine kostenpflichtige App von einem Appstore für sein Mobiltelefon über das Mobilfunknetz. Er bezahlt über seinen Mobilfunkanbieter. Der Mobilfunkanbieter weist in der Telefonrechnung nicht ausdrücklich auf den Inalteanbieter oder den Appstore hin.

Es ist unklar, ob der Mobilfunkanbieter im Sinne von § 3 Abs. 11a UStG in den Verkauf der App eingeschaltet ist.

- **Das Bundesministerium der Finanzen sollte daher erläutern, wann ein Beahldienstleister „in Erbringung einer sonstigen Leistung eingeschaltet“ ist.**

2.4.2 Telefonanbieter behalten Umsatzsteuer ein

Soweit ein Telefonanbieter als Beahldienstleister angesehen wird, muss er eigentlich die vom Kunden erhaltene Umsatzsteuer an den Inalteanbieter weiterleiten. Wie oben beschrieben, behalten Telefonanbieter aber aktuell die Umsatzsteuer in den meisten EU-Mitgliedstaaten ein. Dies kann dazu führen, dass Inalteanbieter für ihre Umsätze Umsatzsteuer abführen müssen, obwohl sie diese vom Inalteanbieter nicht erhalten haben. Diese Doppelbelastung kann für die Inalteanbieter eine erhebliche finanzielle Belastung bis hin zur Existenzgefährdung bedeuten.

- **Das Bundesministerium der Finanzen sollte daher klarstellen, dass Beahldienstleister grundsätzlich die von Ihnen eingenommene Umsatzsteuer an die Inalteanbieter ausschütten müssen. Auch sollte das Bundesministerium der Finanzen klarstellen, dass ein Beahldienstleister, der die eingenommene Umsatzsteuer nicht weiterleitet, sondern an seine lokalen Finanzbehörden abführt, als „in Erbringung einer sonstigen Leistung eingeschaltet“ anzusehen ist.**