



Bundesverband Interaktive  
Unterhaltungssoftware



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

GAME – Bundesverband der deutschen Games-Branche e.V. -  
Französische Str. 48  
10117 Berlin  
Telefon: 030 346 55 09 80  
Fax: 030 346 55 09 82  
E-Mail: [info@game-bundesverband.de](mailto:info@game-bundesverband.de)  
[www.game-bundesverband.de](http://www.game-bundesverband.de)

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

**30. Oktober 2015**

## **1. Rechtssicherheit schaffen**

Seit dem 1. Januar 2015 gilt innerhalb der Europäischen Union ein neues einheitliches Umsatzsteuerrecht für digitale Güter und elektronische Dienstleistungen. In Deutschland erfolgte die Umsetzung der europäischen Vorgaben durch das Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften.

Für die Unternehmen der deutschen Computer- und Videospiele-Industrie ist diese Neuregelung mit tiefgreifenden Veränderungen der internen Unternehmensprozesse bis hin zu Änderungen in der Preisgestaltung verbunden. Viele zentrale Sachverhalte und Fragestellungen sind im Gesetz nicht oder nicht klar geregelt, für die Unternehmen hat dies vielfach massive Rechtsunsicherheit zur Folge. Insbesondere ist für zahlreiche Sachverhaltskonstellationen unklar, welches Unternehmen in der Leistungskette Umsatzsteuerschuldner ist und welche Nachweise zu erbringen sind, um eine durchgängige Leistungskette zu belegen. Die nun seit zehn Monaten anhaltende Rechtsunsicherheit führt zu erheblichen Belastungen der Unternehmen. Es bedarf daher dringend einer Klarstellung einiger Fragen und Sachverhalte in Form eines BMF-Schreibens.

Für die deutsche Computer- und Videospiele-Industrie ist es dabei von zentraler Bedeutung, dass die Regelungen möglichst klar, einheitlich und durchgängig konsistent sind. Insbesondere ist dringend eine Klarstellung erforderlich, ob grundsätzlich die Netto- oder die Bruttolösung Anwendung findet. Sollte grundsätzlich die Nettolösung Anwendung finden, müssen die damit verbundenen Nachweispflichten für die Unternehmen eindeutig und praxistauglich geregelt werden. Die Nachweispflichten sollten in diesem Fall gering und konsistent gehalten werden, da umfangreiche und je nach Einzelfall unterschiedliche Nachweispflichten für die Unternehmen angesichts der schier Masse einzelner Geschäftsvorgänge und angesichts der Vielzahl denkbarer Sachverhaltskonstellationen nicht zu bewerkstelligen ist.

## **2. Sachverhaltskonstellationen**

### **2.1 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](http://www.amazon.de) oder [www.mediamarkt.de](http://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.

Nicht zu den problematischen Sachverhaltskonstellationen zählt der einfache Vertrieb digitaler Inhalte, beispielsweise die Bezahlung eines Download per Kreditkarte, sofern keine weiteren Dienstleister eingebunden sind, da der Vertrieb z.B. über einen unternehmenseigenen Shop erfolgt.

## **2.2 Abrechnungs- und Abwicklungsgestaltungen**

Bei den Abrechnungs- und Abwicklungsgestaltungen ist zwischen dem Vertrieb von Apps (s. unten 2.2.1 und 2.2.2) und dem Vertrieb sonstiger Online-Inhalte zu unterscheiden (s. unten 2.2.3).

### **2.2.1 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 Bezahlndienstleister.

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.

### **2.2.2 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 gemeinsam mit den Bundesländern erläutern, wer in diesen Fällen Schuldner der Umsatzsteuer für den Endkundenumsatz ist.**

### **2.2.3 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 2.2.3.1) und
- Bruttoabrechnung (s. unten 2.2.3.2).

#### **2.2.3.1 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 Inhaltenanbieter 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. In Deutschland gibt es bisher, nach unserem Kenntnisstand, keine einheitliche Anwendungspraxis.

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

#### **2.2.3.2 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 Inhaltenanbieter Schuldner der Umsatzsteuer für den Endkundenumsatz ist. Die eingeschalteten Bezahl Dienstleister leiten also die gesamte, eingenommene Umsatzsteuer an den Inhaltenanbieter weiter. Dieser führt sie an sein lokales Finanzamt ab.

### 3. Umsatzsteuerrechtliche Würdigung

#### 3.1 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 gemeinsam mit den Ländern klarstellen, dass Art. 9a MwStDVO im Konfliktfall vorrangig ist.**

#### 3.2 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 gemeinsam mit den Ländern folgende Begriffe definieren:**

- „Schnittstelle“,
- „Plattform“,
- „Portal“,
- „in Erbringung einer Leistung eingeschaltet“,
- „autorisiert“,
- „genehmigt“,
- „Bedingungen der Leistungserbringung“.

### 3.3 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 Inhalteanbieter 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 gemeinsam mit den Ländern erläutern, wie Unternehmen die Dienstleistungsfiktion des § 3 Abs. 11a UStG in der Praxis widerlegen können. Dies sollte möglichst anhand von Praxisfällen dargestellt werden.**

### 3.4 Ausschluss von Bezahldienstleistern

#### 3.4.1 Grenzfälle

Bezahldienstleister sind grundsätzlich von der Fiktion des § 3 Abs. 11a UStG ausgeschlossen. Es gibt aber Grenzfälle. Hier ist nicht klar, ob ein Unternehmer als Bezahldienstleister 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 Inhalteanbieter 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 gemeinsam mit den Ländern erläutern, wann ein Bezahldienstleister „in Erbringung einer sonstigen Leistung eingeschaltet“ ist.**

### **3.4.2 Telefonanbieter behalten Umsatzsteuer ein**

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

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

## **Über die Verbände:**

### **Informationen zum BIU**

Der BIU – Bundesverband Interaktive Unterhaltungssoftware e. V. ist der Verband der deutschen Computer- und Videospieleindustrie. Seine 25 Mitglieder sind Entwickler, Publisher und Anbieter von digitalen Spielen und repräsentieren über 85 Prozent des deutschen Marktes. Der BIU ist beispielsweise Träger der gamescom. Als kompetenter Ansprechpartner für Medien sowie politische und gesellschaftliche Institutionen beantwortet der BIU alle Fragen rund um das Thema digitale Spiele.

### **Informationen zum GAME**

Der Bundesverband der deutschen Games-Branche e.V. – GAME ist der größte Branchenvertreter der deutschen Unterhaltungssoftware-Industrie. Der Verband vertritt aktuell über 100 Unternehmen aus der deutschen Games-Branche, darunter bedeutende deutsche Onlineportale, große Publisher aus dem PC- und Konsolenspielbereich und andere Unternehmen der Branche.

Der Verband setzt sich insbesondere für eine Verbesserung des Marktstandortes Deutschland für die aufstrebende Computerspielewirtschaft und die Verbesserung von deren Image ein. GAME engagiert sich insbesondere in den Bereichen Jugendschutz-, Verbraucher-, und Datenschutz sowie Urheberrecht und eCommerce. Außerdem setzt sich der Verband für eine stärkere Förderung von Branchenteilnehmern im Bereich Förderung & Finanzierung und eine Vernetzung der Mitglieder untereinander ein.