

Beschluss vom 16. August 2022, XI S 4/21 (AdV)

Übertragung eines nach dem 31.12.2018 ausgestellten Gutscheins über eine elektronische Dienstleistung in einer Leistungskette

ECLI:DE:BFH:2022:BA.160822.XIS4.21.0

BFH XI. Senat

UStG § 3 Abs 13, UStG § 3 Abs 14 S 1, UStG § 3 Abs 14 S 2, UStG § 3 Abs 15, UStG § 3a Abs 2 S 1, UStG § 3a Abs 5 S 1 Nr 1, UStG § 3a Abs 5 S 2 Nr 3, EGRL 112/2006 Art 30a Nr 2, EGRL 112/2006 Art 30b Abs 1 UAbs 1 S 1, EUV 282/2011 Art 7, FGO § 69 Abs 3, FGO § 69 Abs 2 S 3, FGO § 69 Abs 2 S 8, UStAE Abschn 3.17 Abs 1 S 10, UStAE Abschn 3.17 Abs 1 S 11, UStG VZ 2019

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 10. März 2021, Az: 4 K 62/19

Leitsätze

Es ist ernstlich zweifelhaft, ob sich das für die Annahme eines Einzweck-Gutscheins bestehende Erfordernis, dass der Ort der Leistung feststehen muss (§ 3 Abs. 14 Satz 1 UStG und Art. 30a Nr. 2 MwStSystRL)

- nur auf die Ausgabe ("Verkauf eines Gutscheins an Kunden" i.S. des Abschn. 3.17 Abs. 1 Satz 11 UStAE) oder

- auch auf eine vorausgehende Übertragung ("Verkauf eines Gutscheins zwischen Unternehmern" i.S. des Abschn. 3.17 Abs. 1 Satz 10 UStAE)

bezieht.

Tenor

Die Vollziehung des Umsatzsteuerbescheids 2019 vom 31.05.2021 wird in Höhe von ... € für die Dauer des Revisionsverfahrens XI R 21/21 bis zur Zustellung einer dieses Verfahren beendenden Entscheidung ausgesetzt.

Die Aussetzung der Vollziehung ist von der Leistung einer Sicherheit in gleicher Höhe abhängig.

Im Übrigen wird der Antrag abgelehnt.

Die Kosten des Verfahrens haben die Antragstellerin zu 4 % und der Antragsgegner zu 96 % zu tragen.

Tatbestand

A.

- 1 Die Beteiligten streiten in der Hauptsache darüber, ob die Übertragung von Guthabekarten oder Gutscheincodes für den Erwerb digitaler Inhalte für das X-Network (X), sog. X-Cards, der Umsatzsteuer unterliegt. Im vorliegenden Eilverfahren geht es um die Aussetzung der Vollziehung (AdV) des vom Beklagten, Revisionsbeklagten und Antragsgegner (Finanzamt --FA--) erlassenen Umsatzsteuerbescheids für den Besteuerungszeitraum 2019 (Streitjahr).
- 2 U.a. im Streitjahr vertrieb die Klägerin, Revisionsklägerin und Antragstellerin (Antragstellerin), eine GbR, über ihren Internetshop Guthabekarten oder Gutscheincodes zum Aufladen von Nutzerkonten für X. Herausgeber der Gutscheincodes war im Streitjahr die Y Limited (Y) mit Sitz in London. Die Gutscheincodes ermöglichten dem Erwerber die Aufladung seines X-Nutzerkontos mit einem näher bestimmten Nennwert in Euro. Nach der Kontoaufladung konnten vom Kontoinhaber im X-Store von Y digitale Inhalte zu den dort angeführten Preisen erworben werden.

- 3** Die Guthabekarten oder Gutscheincodes wurden von Y mit unterschiedlicher Länderkennung über verschiedene Zwischenhändler vertrieben. Für Kunden mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthaltsort im Inland und einem deutschen X-Nutzerkonto war die Kennung DE vorgesehen. Im Internetshop der Antragstellerin ist hierzu ausgeführt:
- "Sollten Sie sich entscheiden, [X-Guthaben] aufladen zu wollen, müssen Sie sich im Vorfeld darüber informieren, in welchem Land Ihr [X-Konto] registriert ist. So gilt bei [X-Cards] eine strikte Ländertrennung, so dass Sie nur Guthaben aktivieren können, welches tatsächlich für das Land Ihres [X-Kontos] bestimmt ist."
- 4** Die auf der Internetseite des X von Y veröffentlichten Nutzungsbedingungen für X-Gutscheincodes bestimmten:
- "Um einen Gutscheincode einzulösen, wird Folgendes benötigt: (i) die angegebene Hardware; (ii) ein Konto für das [X], das in dem Land registriert ist, für das der Gutscheincode gilt; und (iii) eine Internetverbindung ..."
- 5** Für die Teilnahme am X wurde durch Y u.a. bestimmt:
- "Der [X-Store] ist über alle Konten aufrufbar. Wir sind Ihr Vertragspartner für alle Käufe, die Sie im [X-Store] tätigen, einschließlich Guthaben und Produkte, die Sie mit Ihrem Guthaben erworben haben. ... Sie müssen ehrlich zu uns sein. Wir erwarten, dass Ihre personenbezogenen Daten und die Ihrer minderjährigen Familienmitglieder vollständig und korrekt sind. ... Der Grund dafür ist, dass wir uns auf die Richtigkeit der angegebenen Informationen verlassen. ... Wenn Sie Falschangaben machen, sperren wir möglicherweise die betroffenen Konten. Wir ergreifen diese Maßnahme beispielsweise dann, wenn Kinder ein Erwachsenenkonto nutzen. Die Konsequenzen für Sie sind, dass Sie nicht mehr auf [X] und bestimmte Produkte (auch solche, die Sie bezahlt haben) zugreifen können ..."
- 6** Bis Ende 2018 hatte die Antragstellerin Gutscheincodes über einen inländischen Zwischenhändler (V) bezogen, der die Gutscheincodes seinerseits von der inländischen Z GmbH (Z) unter Ausweis inländischer Umsatzsteuer erworben hatte. Die Antragstellerin machte aus den Rechnungen des V den Vorsteuerabzug geltend, ohne jedoch ihre entsprechenden Ausgangsumsätze zu versteuern.
- 7** Im Streitjahr bezog die Antragstellerin die X-Cards der Y von Lieferanten aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet (L) unter Angabe ihrer Umsatzsteueridentifikationsnummer. Sie erklärte bezüglich der von L jeweils angemeldeten innergemeinschaftlichen Lieferungen keine innergemeinschaftlichen Erwerbe; die Übertragung dieser X-Cards an die Endkunden meldete sie als nicht steuerbare Umsätze an mit der Begründung, es handele sich dabei um Wert- oder Mehrzweck-Gutscheine. Bei der Veräußerung der X-Cards sei der Wohnsitz oder der Ansässigkeitsort des Endkunden nicht sicher bekannt, so dass der Leistungsort gemäß § 3a Abs. 5 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) nicht sicher bestimmbar sei. Die von Y den jeweiligen Gutscheinen zugewiesene Länderkennung reiche zur sicheren Bestimmung des Leistungsorts nicht aus, da Y die Angabe der Kunden bei der Eröffnung der X-Nutzerkonten und deren späteren Nutzung nicht überprüfe. Eine Vielzahl im Ausland ansässiger X-Kunden hätte u.a. aufgrund von Preisvorteilen ein deutsches Nutzerkonto eröffnet und ebenfalls bei ihr, der Antragstellerin, Karten mit der Kennung DE eingekauft.
- 8** Die vormals für die Besteuerung der Antragstellerin zuständige Finanzbehörde sah nach einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung die Umsätze der Antragstellerin mit X-Cards als steuerbar an, weil diese mit der Kennung DE von Y ausschließlich für Endkunden mit Wohnsitz im Inland und einem deutschen Nutzerkonto bestimmt seien, weshalb sich der Leistungsort gemäß § 3a Abs. 5 UStG im Inland befinde. Dass Erwerber mit Wohnsitz im Ausland die vorgegebene regionale Nutzungsbeschränkung durch bewusst wahrheitswidrige Angaben, Missachtung der Nutzungsbedingungen von Y und/oder Verschleierung ihrer IP-Adresse möglicherweise umgehen könnten, sei nicht ausschlaggebend für die steuerliche Einordnung des Gutscheins; es sei vielmehr Sache der Antragstellerin dafür Sorge zu tragen, Karten mit der Kennung DE nicht an Kunden mit Wohnsitz im Ausland zu verkaufen. Für die Einordnung der Karten als Waren- oder Einzweck-Gutscheine spreche auch, dass Y die Karten als solche in den Verkehr gebracht habe und diese in der weiteren Leistungskette auch so behandelt worden seien. Allerdings nahm die Finanzbehörde Umsätze von X-Cards der Kennung DE, die nachweislich oder glaubhaft an Kunden mit Wohnsitz im Ausland ausgegeben wurden, von der Besteuerung aus.
- 9** Die Finanzbehörde setzte die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für das 1. Kalendervierteljahr des Streitjahres zuletzt mit

Einspruchsentscheidung vom 23.12.2020 entsprechend fest. Das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht (FG) wies mit Urteil vom 10.03.2021 - 4 K 62/19 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 1322) die Klage --auch wegen des das vorliegende Verfahren der AdV nicht betreffenden Besteuerungszeitraums 2017-- als unbegründet ab.

- 10** Während des Revisionsverfahrens hat das -aufgrund Sitzverlegung der Antragstellerin nunmehr zuständige- FA mit Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr vom 31.05.2021 die Steuer auf ... € festgesetzt; über die diesbezügliche Revision XI R 21/21 ist noch nicht entschieden.
- 11** Mit Beschluss vom 26.06.2020 - 4 V 33/20 hat das FG den Antrag auf AdV der Vorauszahlungsbescheide für das 1. und das 2. Kalendervierteljahr des Streitjahres abgelehnt. Das weitere Antragsverfahren 4 V 84/20, mit dem die Antragstellerin die Änderung des Beschlusses vom 26.06.2020 - 4 V 33/20 sowie die AdV der Vorauszahlungsbescheide für das 3. Kalendervierteljahr sowie für die Monate Oktober, November und Dezember des Streitjahres beantragte, erklärten die Antragstellerin und die Finanzbehörde im Hinblick auf das zu jenem Zeitpunkt unmittelbar anstehende Urteil im Verfahren 4 K 62/19 in der mündlichen Verhandlung vor dem FG am 10.03.2021 als in der Hauptsache für erledigt.
- 12** Im vorliegenden Verfahren wegen AdV des Umsatzsteuerbescheids für das Streitjahr begehrt die Antragstellerin, ihre Umsätze mit X-Cards als nicht steuerbare Umsätze anzusehen. Ihr drohen mit der Gefährdung ihrer wirtschaftlichen und persönlichen Existenz infolge der Vollstreckung wesentliche Nachteile i.S. von § 69 Abs. 2 Satz 8 Halbsatz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO).
- 13** Sie beantragt, die Vollziehung des Umsatzsteuerbescheids für 2019 vom 31.05.2021 auszusetzen.
- 14** Das FA beantragt, den Antrag abzulehnen, hilfsweise AdV nur gegen Sicherheitsleistung zu gewähren.
- 15** Es hält den Antrag für unzulässig, da die Antragsvoraussetzungen des § 69 Abs. 6 Satz 2 FGO nicht erfüllt seien oder dem Antrag die beiderseitige Erledigungserklärung vom 10.03.2021 entgegenstehe.

Entscheidungsgründe

B.

- 16** I. Der Antrag ist zulässig.
- 17** 1. Der Zulässigkeit des Antrags stehen weder der ablehnende Beschluss des FG vom 26.06.2020 - 4 V 33/20 wegen AdV der Vorauszahlungsbescheide für das 1. und 2. Kalendervierteljahr des Streitjahres noch die beiderseitige Erledigungserklärung vom 10.03.2021 im Verfahren 4 V 84/20 entgegen. Da nach der Regelung des § 69 FGO die AdV für jeden Verfahrensabschnitt gesondert zu prüfen ist und das FG im Regelfall lediglich über die AdV bis zum Ergehen seiner Entscheidung im Klageverfahren zu befinden hat (vgl. z.B. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11.01.2012 - VII B 171/11, BFH/NV 2012, 756, Rz 7), handelt es sich vorliegend nicht um eine Wiederholung eines früheren Antrags auf AdV i.S. des § 69 Abs. 6 FGO (vgl. hierzu allgemein BFH-Beschluss vom 03.05.2012 - V S 13/12, BFH/NV 2012, 1485, Rz 13), sondern um einen erstmaligen Antrag auf AdV nach § 69 Abs. 3 FGO im jetzigen Verfahrensabschnitt der Revision vor dem BFH (vgl. hierzu BFH-Beschluss vom 05.07.2011 - IV S 11/10, BFH/NV 2011, 1894, Rz 11).
- 18** 2. Im Übrigen genügt für die Zulässigkeit eines gerichtlichen Antrags auf AdV nach § 69 Abs. 4 Satz 1 FGO bereits die einmalige Ablehnung der AdV durch die Finanzbehörde, auch wenn diese in einem früheren Verfahrensstadium erfolgt ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss in BFH/NV 2012, 1485, Rz 14, m.w.N.).
- 19** II. Der Antrag ist teilweise begründet. Die Vollziehung des Umsatzsteuerbescheids für 2019 vom 31.05.2021 wird für die Dauer des Revisionsverfahrens XI R 21/21 in Höhe von ... € gegen Sicherheitsleistung in gleicher Höhe ausgesetzt. Im Übrigen wird der Antrag abgelehnt.
- 20** 1. Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO soll das Gericht die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts u.a. aussetzen, wenn ernstliche Zweifel an dessen Rechtmäßigkeit bestehen. Ernstliche Zweifel liegen vor, wenn neben für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige, gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung der Tatfragen bewirken (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschluss vom

20.12.2018 - X S 41/18, BFH/NV 2019, 204, Rz 10, m.w.N.). Die AdV kann nach § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 3 FGO von einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht werden.

- 21** Gemäß § 69 Abs. 3 Satz 4 i.V.m. Abs. 2 Satz 8 FGO sind die Aussetzung und Aufhebung der Vollziehung bei Steuerbescheiden auf die festgesetzte Steuer, vermindert um die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge, um die anzurechnende Körperschaftsteuer und um die festgesetzten Vorauszahlungen, beschränkt; dies gilt nicht, wenn die Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung zur Abwendung wesentlicher Nachteile nötig erscheint. Der Begriff der wesentlichen Nachteile i.S. des § 69 Abs. 2 Satz 8 FGO ist im Sinne der Rechtsprechung zu § 114 FGO zu verstehen; diese Beschränkung ist mit dem Grundgesetz vereinbar und nicht im Wege verfassungskonformer Auslegung zu korrigieren (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 22.11.2001 - V B 100/01, BFH/NV 2002, 519, unter II.2.; vom 13.03.2012 - I B 111/11, BFHE 236, 501, BStBl II 2012, 611, Rz 50, m.w.N.). Wesentliche Nachteile i.S. von § 69 Abs. 2 Satz 8 Halbsatz 2 FGO sind dann gegeben, wenn durch die Vollziehung des angefochtenen Steuerbescheids die wirtschaftliche oder persönliche Existenz des Steuerpflichtigen unmittelbar und ausschließlich bedroht sein würde (vgl. BFH-Beschlüsse vom 22.12.2003 - IX B 177/02, BFHE 204, 39, BStBl II 2004, 367, unter II.3.a aa; in BFHE 236, 501, BStBl II 2012, 611, Rz 50).
- 22** 2. Im Streitfall bestehen ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Umsatzsteuerbescheids 2019 vom 31.05.2021. Es ist fraglich, ob und in welchem Umfang die Übertragung von X-Cards durch die Antragstellerin der Umsatzsteuer im Inland unterliegt.
- 23** a) Durch Art. 9 Nr. 2 Buchst. b des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11.12.2018 (BGBl I 2018, 2338, BStBl I 2018, 1377) wurden auf der Grundlage von Art. 30a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) § 3 UStG die Absätze 13 bis 15 angefügt, die gemäß § 27 Abs. 23 UStG erstmals auf Gutscheine anzuwenden sind, die nach dem 31.12.2018 ausgestellt werden.
- 24** aa) Nach § 3 Abs. 13 Satz 1 UStG ist ein Gutschein (Einzweck- oder Mehrzweck-Gutschein) ein Instrument, bei dem
1. die Verpflichtung besteht, es als vollständige oder teilweise Gegenleistung für eine Lieferung oder sonstige Leistung anzunehmen und
 2. der Liefergegenstand oder die sonstige Leistung oder die Identität des leistenden Unternehmers entweder auf dem Instrument selbst oder in damit zusammenhängenden Unterlagen, einschließlich der Bedingungen für die Nutzung dieses Instruments, angegeben sind.
- 25** bb) Ein Gutschein i.S. des § 3 Abs. 13 UStG, bei dem der Ort der Lieferung oder der sonstigen Leistung, auf die sich der Gutschein bezieht, und die für diese Umsätze geschuldete Steuer zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins feststehen, ist ein Einzweck-Gutschein. Überträgt ein Unternehmer einen Einzweck-Gutschein im eigenen Namen, gilt die Übertragung des Gutscheins als die Lieferung des Gegenstands oder die Erbringung der sonstigen Leistung, auf die sich der Gutschein bezieht (§ 3 Abs. 14 Sätze 1 und 2 UStG). Die tatsächliche Lieferung oder die tatsächliche Erbringung der sonstigen Leistung, für die ein Einzweck-Gutschein als Gegenleistung angenommen wird, gilt dann nicht als unabhängiger Umsatz (§ 3 Abs. 14 Satz 5 UStG).
- 26** cc) Ein Gutschein i.S. des § 3 Abs. 13 UStG, bei dem es sich nicht um einen Einzweck-Gutschein handelt, ist ein Mehrzweck-Gutschein. Die tatsächliche Lieferung oder die tatsächliche Erbringung der sonstigen Leistung, für die der leistende Unternehmer einen Mehrzweck-Gutschein als vollständige oder teilweise Gegenleistung annimmt, unterliegt der Umsatzsteuer nach § 1 Abs. 1 UStG, wohingegen jede vorangegangene Übertragung dieses Mehrzweck-Gutscheins nicht der Umsatzsteuer unterliegt (§ 3 Abs. 15 UStG).
- 27** b) Soweit die Antragstellerin im Streitjahr nach dem 31.12.2018 ausgestellte Gutscheine übertrug und damit gemäß § 27 Abs. 23 UStG die Vorschriften des § 3 Abs. 13 bis 15 UStG Anwendung finden, ist ernstlich zweifelhaft, ob es sich bei diesen Gutscheinen um Einzweck-Gutscheine i.S. des § 3 Abs. 14 UStG handelt, deren Übertragung jeweils als Lieferung oder sonstige Leistung gilt. Denn hierfür müssten der Ort der Lieferung oder der sonstigen Leistung, auf die sich der Gutschein bezieht, und die für diese Umsätze geschuldete Steuer zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins feststehen (§ 3 Abs. 14 Satz 1 UStG).
- 28** aa) Die X-Cards beziehen sich auf elektronische Dienstleistungen i.S. des Art. 7 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15.03.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG

über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (DVO (EU) Nr. 282/2011), § 3a Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 UStG. Indem Y als Ausstellerin der Gutscheine (über eine elektronische Dienstleistung) diese an einen Vertriebshändler entgeltlich übertrug, erbrachte sie dem Vertriebshändler L gegenüber eine entgeltliche elektronische Dienstleistung (§ 3 Abs. 14 Satz 2 UStG; vgl. zu Telekommunikationsdienstleistungen Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Lebara vom 03.05.2012 - C-520/10, EU:C:2012:264, Rz 43).

- 29** bb) Nach § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG wird eine sonstige Leistung, die --wie von Y an L-- an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird, grundsätzlich an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt, d.h. vorliegend am Sitz des L im übrigen Gemeinschaftsgebiet. Ist der Empfänger der in § 3a Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 UStG bezeichneten sonstigen Leistung hingegen kein Unternehmer, für dessen Unternehmen die Leistung bezogen wird --wie im Streitfall die Kunden der Antragstellerin--, wird die sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt, an dem der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort oder seinen Sitz hat (§ 3a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 UStG). Daraus folgt, dass für Leistungen an Unternehmer und für Leistungen an Nichtunternehmer unterschiedliche Leistungsorte vorgesehen sind.
- 30** cc) Ausgehend davon ist ernstlich zweifelhaft, ob zum Zeitpunkt der Ausstellung der Gutscheine der Ort der sonstigen Leistung und die geschuldete Steuer feststanden. Denn fraglich ist, ob sich das für die Annahme eines Einzweck-Gutscheins bestehende Erfordernis, dass der Ort der Leistung feststehen muss (§ 3 Abs. 14 Satz 1 UStG und Art. 30a Nr. 2 MwStSystRL), nur auf die Ausgabe ("Verkauf eines Gutscheins an Kunden" i.S. von Abschn. 3.17 Abs. 1 Satz 11 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses --UStAE--) oder auch auf eine dem vorausgehende Übertragung ("Verkauf eines Gutscheins zwischen Unternehmern" i.S. von Abschn. 3.17 Abs. 1 Satz 10 UStAE) bezieht (zu diesen Begrifflichkeiten vgl. auch Abschn. 3.17 Abs. 3 Satz 1 UStAE).
- 31** (1) Bezieht sich das Erfordernis, dass der Ort der Leistung feststehen muss, nur auf den sog. "Verkauf eines Gutscheins an Kunden", liegt im Streitfall ein Einzweck-Gutschein vor. Es ist dann davon auszugehen, dass das Kriterium der Ortsfeststellung nur auf die Leistung gerichtet ist, auf die sich der Gutschein bezieht und die durch § 3 Abs. 14 Satz 2 UStG fingiert wird, und damit auf eine an Endverbraucher auf elektronischem Weg zu erbringende sonstige Leistung, deren Ort sich nach § 3a Abs. 5 UStG bestimmt. Der Ort dieser Leistung steht fest, da nur eine Leistungserbringung an im Inland ansässige Endverbraucher in Betracht kam.
- 32** Denn nach den vom FG festgestellten Bedingungen für die Nutzung der X-Cards besteht eine strikte Ländertrennung. Bei der Eröffnung eines Nutzerkontos sind Identität und Wohnsitz des Nutzers wahrheitsgemäß anzugeben; für den Fall einer Identitäts- oder Wohnsitztäuschung ist ausdrücklich die Sperrung des Nutzerkontos mit dem Verfall des eingezahlten Guthabens angedroht. Für Kunden mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthaltsort im Inland und einem deutschen X-Konto ist die Kennung DE vorgesehen. Diese Konten können nur mit einer Guthabekarte mit der Länderkennung DE aufgeladen werden. Auf dieser Grundlage stehen für den Regelfall einer vertragsgemäßen Nutzung des X sowohl der Leistungsort als auch die Steuerschuld fest.
- 33** Die hiergegen gerichteten Einwendungen greifen nicht durch. Insbesondere ändert § 3 Abs. 14 Satz 5 UStG wegen der Fiktion des § 3 Abs. 14 Satz 2 UStG daran nichts.
- 34** (2) Bezieht sich das Erfordernis, dass der Ort der Leistung feststehen muss, demgegenüber auch auf den "Verkauf eines Gutscheins zwischen Unternehmern", ist das Vorliegen eines Einzweck-Gutscheins hingegen ernstlich zweifelhaft. Denn bei dem § 3 Abs. 14 Satz 2 UStG und Art. 30b Abs. 1 Unterabs. 1 Satz 1 MwStSystRL unterliegenden Übertragungsumsatz wird im Streitfall die auf elektronischem Weg ausgeführte sonstige Leistung an einen Unternehmer erbracht, so dass der Leistungsort nach § 3a Abs. 2 UStG zu bestimmen sein könnte, es aber an einer Einschränkung in Bezug auf den Empfängerkreis (Unternehmer oder Nichtunternehmer) sowie deren Ansässigkeit fehlt, wie der Streitfall zeigt.
- 35** (3) Die Finanzverwaltung geht in Abschn. 3.17 Abs. 2 Satz 1 UStAE davon aus, dass ein Einzweck-Gutschein nach § 3 Abs. 14 Satz 1 UStG dadurch gekennzeichnet ist, dass der Ort der Lieferung oder sonstigen Leistung, zu deren Bezug der Gutschein berechtigt, sowie die geschuldete Umsatzsteuer bei dessen Ausgabe oder dessen erstmaliger Übertragung durch den Aussteller des Gutscheins feststehen. Dies entspricht dem Wortlaut des § 3 Abs. 14 Satz 1 UStG, nach dem es darauf ankommt, dass der Ort der Lieferung oder der sonstigen Leistung, auf die sich der Gutschein bezieht, und die für diese Umsätze geschuldete Steuer zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins feststehen. So wird es auch im Schrifttum gesehen. Danach bezieht sich das Erfordernis, dass der Ort der Leistung feststehen muss, nur auf den sog. "Verkauf eines Gutscheins an Kunden" (s. oben B.II.2.b cc (1)).
- 36** Gleichwohl bestehen ernstliche Zweifel an dieser Beurteilung. Denn überträgt ein Unternehmer einen Einzweck-

Gutschein im eigenen Namen, gilt gemäß § 3 Abs. 14 Satz 2 UStG die Übertragung des Gutscheins als die Lieferung des Gegenstands oder die Erbringung der sonstigen Leistung, auf die sich der Gutschein bezieht. § 3 Abs. 14 Satz 2 UStG bezieht sich dabei gleichermaßen auf die Ausgabe ("Verkauf eines Gutscheins an Kunden" i.S. von Abschn. 3.17 Abs. 1 Satz 11 UStAE) wie auf eine dem vorausgehende Übertragung ("Verkauf eines Gutscheins zwischen Unternehmern" i.S. von Abschn. 3.17 Abs. 1 Satz 10 UStAE), wie sich insbesondere aus Abschn. 3.17 Abs. 2 Sätze 12 und 13 UStAE ergibt. Davon geht auch das Schrifttum aus (vgl. z.B. Nieskens in Rau/Dürrewächter, Umsatzsteuergesetz, § 3 Rz 4795; Martin in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 3 Rz 801, und Wäger in Wäger, UStG, 2. Aufl., § 3 Rz 690).

- 37** Aus der Zusammenschau von § 3 Abs. 14 Sätze 1 und 2 UStG kann abzuleiten sein, dass das Feststehen des Orts der Lieferung oder der sonstigen Leistung, auf die sich der Gutschein bezieht, auch den Übertragungsfall erfasst. Auf dieser Grundlage ist es ernstlich in Betracht zu ziehen, dass sich das Feststehen des Leistungsorts auch auf die Übertragung als "Verkauf eines Gutscheins zwischen Unternehmern" bezieht (s. oben B.II.2.b cc (2)) und ein Einzweck-Gutschein daher nur vorliegt, wenn sich der Ort der Übertragung dieses Gutscheins im selben Mitgliedstaat befindet, in dem auch der Leistungsort für die Ausgabe liegt. Danach hätte die Antragstellerin Mehrzweck-Gutscheine i.S. von § 3 Abs. 15 Satz 1 UStG übertragen, bei denen gemäß § 3 Abs. 15 Satz 2 UStG die tatsächliche Lieferung oder die tatsächliche Erbringung der sonstigen Leistung, für die der leistende Unternehmer einen Mehrzweck-Gutschein als vollständige oder teilweise Gegenleistung annimmt, der Umsatzsteuer unterliegt, wohingegen jede vorangegangene Übertragung dieses Mehrzweck-Gutscheins nicht der Umsatzsteuer unterliegt. Die Ausgabe eines Mehrzweck-Gutscheins und alle bis dahin erfolgten Übertragungen sind dann steuerrechtlich unbeachtlich (vgl. Abschn. 3.17 Abs. 9 Satz 3 UStAE).
- 38** Die Beurteilung nach der alten Rechtslage für vor dem 01.01.2019 ausgestellte Gutscheine (s. hierzu nachfolgend B.II.3.) ist hierfür ohne Bedeutung. Für die summarische Beurteilung im Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes kommt es zudem nicht darauf an, ob dieses Verständnis der vom Gesetzgeber gewählten Regelungstechnik dazu führt, dass das mit der Neuregelung verfolgte Ziel einer Vorverlagerung der Umsatzbesteuerung durch die Annahme von Einzweck-Gutscheinen auf einen Zeitpunkt vor der "tatsächlichen" Leistungserbringung (vgl. § 3 Abs. 14 Satz 5 UStG und Art. 30b Abs. 1 Unterabs. 1 Satz 2 MwStSystRL) für zahlreiche Fallgruppen verfehlt wird.
- 39** 3. Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung bestehen nicht, soweit die Antragstellerin vor dem 01.01.2019 ausgestellte X-Cards im Streitjahr entgeltlich an ihre Endkunden übertragen hat. Es kann sich dabei um vor dem Streitjahr auf dem inländischen Vertriebsweg über V erworbene X-Cards der Z oder um im Streitjahr über das übrige Gemeinschaftsgebiet von L erworbene X-Cards der Y handeln. Ob oder in welchem Umfang die Antragstellerin im Streitjahr vor dem 01.01.2019 ausgestellte X-Cards an Endkunden übertragen hat, hat das FG nicht festgestellt.
- 40** a) Auf vor dem 01.01.2019 ausgestellte Gutscheine finden nach § 27 Abs. 23 UStG die Vorschriften des § 3 Abs. 13 bis 15 UStG keine Anwendung. Beim Handel mit vor dem 01.01.2019 ausgestellten X-Cards kommen im Streitfall nach Aktenlage die Rechtsgrundsätze des EuGH-Urteils Lebara --EU:C:2012:264-- (vgl. auch BFH-Urteil vom 10.08.2016 - V R 4/16, BFHE 254, 458, BStBl II 2017, 135) zum Tragen. Danach kann die Übertragung von Guthabekarten unter bestimmten Voraussetzungen eine Dienstleistung darstellen (vgl. EuGH-Urteil Lebara, EU:C:2012:264, Rz 28 ff., 42 f.) oder anders ausgedrückt, die Guthabekarte wie eine Ware gehandelt werden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 254, 458, BStBl II 2017, 135, Rz 15).
- 41** b) Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nach Aktenlage erfüllt.
- 42** aa) Mit Erhalt der X-Card wurde der jeweilige Empfänger in die Lage versetzt, aus dem Katalog des X-Store die dort bezeichneten digitalen Inhalte zu den dort angeführten Preisen zu beziehen. Der Gegenstand der elektronischen Leistung, die in der jeweiligen X-Card verkörpert wird, war damit nach Aktenlage hinreichend bestimmbar. Dass im Sortiment des X-Store Leistungen enthalten gewesen wären, die im Streitjahr dem ermäßigten Steuersatz unterliegen hätten, ist weder von der Antragstellerin schlüssig vorgetragen noch sonst ersichtlich (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 03.12.2015 - V R 43/13, BFHE 252, 171, BStBl II 2016, 858, Leitsatz).
- 43** bb) Auch der Ort der in der X-Card verkörperten Leistungen stand hinreichend fest. Das Einlösen der jeweiligen X-Card erfolgte jeweils im Inland (s. oben B.II.2.b cc (1)).
- 44** Die Antragstellerin kann sich demgegenüber nicht mit Erfolg auf einen systemwidrigen Umstand berufen, der in ihrer eigenen Einflussphäre liegt, nämlich dass sie nach den Feststellungen des FG entgegen dem von Y entwickelten Vertriebssystem X-Cards auch an Personen ausgab, die sich bei ihr mit ausländischem Wohnsitz

registriert haben; dass --über die theoretische Möglichkeit hinaus-- von der Antragstellerin als solche benannte "Wegzugsfälle" vorlägen, ist weder substantiiert vorgetragen noch sonst ersichtlich. Bei der rechtlichen Beurteilung der X-Cards ist von deren bestimmungsgemäßer Verwendung auszugehen.

- 45** c) Der "Weiterverkauf" der X-Cards (auf jeder Stufe) wie vorliegend durch die Antragstellerin stellt nach Aktenlage einen steuerbaren Umsatz dar (vgl. EuGH-Urteil Lebara, EU:C:2012:264, Rz 43). Bemessungsgrundlage hierfür ist das Entgelt (§ 10 Abs. 1 Satz 1 UStG), im Streitfall der vom Endkunden geschuldete Betrag (vgl. EuGH-Urteil Lebara, EU:C:2012:264, Rz 42).
- 46** d) Ohne Bedeutung ist, dass danach nur die Besteuerung nach neuem Recht ernstlichen Zweifeln unterliegt (s. oben B.II.2.)
- 47** 4. In welchem Umfang die Antragstellerin im Streitjahr noch vor dem 01.01.2019 ausgestellte X-Cards an ihre Kunden übertragen hat, ist vom FG nicht festgestellt. Der Senat schätzt den betreffenden Anteil am Netto-Jahresumsatz von X-Cards (insgesamt ... €) griffweise auf 1/12 (angenommene Umschlagdauer der X-Cards 1 Monat gemäß dem in der Antragschrift angegebenen Lagerbestand). Danach bestehen in Höhe von 11/12 der Steuer von 19 % auf die Bemessungsgrundlage von ... € (... €), mithin in Höhe von ... €, ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Steuerbescheids.
- 48** 5. Die AdV ist vorliegend nicht gemäß § 69 Abs. 2 Satz 8 Halbsatz 1 FGO auf die festgesetzte Steuer, vermindert um die festgesetzten Vorauszahlungen, die sich im Streitfall in der Summe auf ... € belaufen, zu beschränken. Denn die Antragstellerin hat substantiiert vorgetragen, gemäß § 69 Abs. 2 Satz 8 Halbsatz 2 FGO durch die Vollziehung des angefochtenen Steuerbescheids in ihrer wirtschaftlichen oder persönlichen Existenz unmittelbar und ausschließlich bedroht zu sein. Auch das FA sieht mit seinem Hilfsantrag auf AdV nur gegen Sicherheitsleistung eine drohende Zahlungsunfähigkeit oder Vermögenslosigkeit der Antragstellerin mit darauf beruhendem Insolvenzantrag.
- 49** 6. Die AdV ist nach Aktenlage von einer Sicherheitsleistung in gleicher Höhe abhängig zu machen.
- 50** a) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist eine Sicherheitsleistung anzuordnen, wenn die spätere Vollstreckung der Steuerforderung infolge der AdV insbesondere wegen der wirtschaftlichen Lage des Steuerschuldners gefährdet oder erschwert erscheint (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 17.12.2015 - XI B 84/15, BFHE 252, 181, BStBl II 2016, 192, Rz 34). Von einer Sicherheitsleistung soll gleichwohl abgesehen werden, wenn mit Gewissheit oder großer Wahrscheinlichkeit ein für den Steuerpflichtigen günstiger Prozessausgang zu erwarten ist. Die Anordnung einer Sicherheitsleistung darf aber nicht erfolgen, wenn sie mit Rücksicht auf die wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen eine unbillige Härte für ihn bedeuten würde. Allerdings obliegt es dem Antragsteller auch insoweit, die Umstände substantiiert darzulegen und glaubhaft zu machen, dass ein Sicherungsbedürfnis der Finanzbehörde unangemessen oder unverhältnismäßig ist (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 25.11.2014 - V B 62/14, BFH/NV 2015, 342, Rz 8, m.w.N.).
- 51** b) Nach Aktenlage erscheint der Prozessausgang wegen Umsatzsteuer 2019 in der Hauptsache offen. Zum Hilfsantrag des FA, AdV gemäß § 69 Abs. 3 Satz 3 FGO nur gegen Sicherheitsleistung zu gewähren, hat sich die Antragstellerin nicht geäußert. Auch deshalb steht die Anordnung einer Sicherheitsleistung nach den Verhältnissen des Streitfalls nicht in Widerspruch zu § 69 Abs. 2 Satz 8 Halbsatz 2 FGO.
- 52** 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Die Tatsache, dass dem Begehren der Antragstellerin nur gegen Sicherheitsleistung entsprochen wurde, wirkt sich auf die Kostenentscheidung nicht zu ihren Lasten aus (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 21.06.2005 - X B 72/05, BFH/NV 2005, 1490, unter II.4.). Eine Kostenentscheidung gemäß § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO ist nicht zu treffen; denn die Antragstellerin ist nicht nur zu einem geringen Teil unterlegen. Angesichts der Höhe des Streitwerts (... € x 10 %) liegt trotz eines Unterliegens von (nur) 4 % kein Unterliegen der Antragstellerin "zu einem geringen Teil" vor (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 24.05.1993 - V B 33/93, BFH/NV 1994, 133, unter II.5.).