

# Beschluss vom 26. August 2020, V S 12/20 (PKH)

## PKH bei Deckungszusage für einzelne von mehreren Streitjahren

ECLI:DE:BFH:2020:B.260820.VS12.20.0

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1 S 1, AO § 162 Abs 1 S 2, FGO § 142 Abs 1, ZPO § 114 Abs 1 S 1, ZPO § 117 Abs 1 S 1, ZPO § 117 Abs 2 S 1, ZPO § 117 Abs 4, UStG VZ 2013, UStG VZ 2014, UStG VZ 2015, UStG VZ 2016

vorgehend FG Köln, 12. August 2019, Az: 8 K 1565/18

## Leitsätze

NV: Ein Antrag auf Bewilligung von PKH ist abzulehnen, wenn für das jeweilige Verfahren eine Deckungszusage des Rechtsschutzversicherers vorliegt. Besteht diese Deckung nur für einzelne Streitjahre, ist der Antrag insoweit abzulehnen.

## Tenor

Dem Kläger wird für seine Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 13.08.2019 - 8 K 1565/18 für die Streitjahre 2013 und 2014 Prozesskostenhilfe bewilligt und ihm Rechtsanwalt B als Prozessbevollmächtigter beigeordnet.

Im Übrigen wird der Antrag abgelehnt.

Die Entscheidung ergeht gerichtsgebührenfrei.

## Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger, Revisionskläger und Antragsteller (Kläger) begehrt Prozesskostenhilfe (PKH) für das Revisionsverfahren V R 38/19, mit der er sich gegen das seine Klage abweisende Urteil des Finanzgerichts (FG) wendet. Das FG hat die vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) angenommene Umsatzsteuerpflicht der "Vermietung" von virtuellem Land im Rahmen des Computerspiels "... " in den Jahren 2013 bis 2016 (Streitjahre) bestätigt.
- 2** Der Kläger hatte "Einnahmen aus der Vermietung" in seiner Umsatzsteuerjahreserklärung 2013, die einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung nach § 168 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) gleichstand, als umsatzsteuerpflichtig behandelt. Da er für 2014 keine Umsatzsteuererklärung abgab, erließ das FA für dieses Jahr einen Schätzungsbescheid am 13.03.2017. Für die Jahre 2015 und 2016 ergingen Umsatzsteuerjahresbescheide am 04.05.2017 und am 20.09.2017.
- 3** Die hiergegen eingelegten Einsprüche hatten insoweit Erfolg, als das FA davon ausging, dass nur jeweils 70 % der Umsätze im Inland ausgeführt worden seien. Im Übrigen wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück. Die hiergegen gerichtete Klage wies das FG ab, wobei es sich die Schätzung des FA zu eigen machte.
- 4** Mit seiner Revision macht der Kläger im Wesentlichen geltend, er habe Leistungen nicht gegenüber anderen Nutzern des Programms "...", sondern gegenüber der das Programm betreibenden US-amerikanischen Gesellschaft --und damit an ein im Ausland betriebenes Unternehmen-- erbracht. Ort der Leistung sei daher in den USA, weshalb die Umsätze in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) nicht steuerbar seien. Im Übrigen habe das FG die Schätzung des FA ohne weitere Prüfung für zutreffend erachtet. Die Schätzung des FA sei jedoch willkürlich --ohne Angabe von konkreten Umständen oder Erfahrungswerten-- erfolgt. Vor dem Hintergrund, dass "... " ein weltweit

genutztes Programm sei und dass sprachliche Barrieren im Internet wegen der vielfach genutzten Übersetzungsprogramme praktisch nicht mehr bestünden, erscheine die Unterstellung, der überwiegende Teil der "Mieter" des Klägers sei in Deutschland ansässig, als willkürlich. Zudem werde die von dem Kläger betriebene Internetseite in deutscher und in englischer Sprache geführt.

- 5 Mit Schriftsatz vom 15.06.2020 beantragt der Kläger, ihm PKH unter Beordnung von Herrn Rechtsanwalt B zu bewilligen.
- 6 Hierzu hat der Kläger eine Erklärung über seine persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse --nebst Belegen in Kopie-- vorgelegt, der zufolge eine Rechtsschutzversicherung die Kosten der Prozess- und Verfahrensführung übernehme, und zwar "aktl. für 2015 u. 2016 Übernahmequote von 18,86 %". Nach einem Schreiben des Rechtsschutzversicherers besteht Kostenschutz nur, soweit es um die Umsatzsteuer für 2015 und 2016 geht. Im Hinblick auf den Gesamtstreitwert ergebe sich eine Übernahmequote von 18,86 %.

## Entscheidungsgründe

II.

- 7 Der zulässige Antrag auf Gewährung von PKH ist für die Streitjahre 2013 und 2014 begründet und im Übrigen abzulehnen.
- 8 1. Nach § 142 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 114 Abs. 1 Satz 1 der Zivilprozessordnung (ZPO) erhält ein Beteiligter, der nach seinen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen die Kosten der Prozessführung nicht, nur zum Teil oder nur in Raten aufbringen kann, auf Antrag PKH, wenn die beabsichtigte Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung hinreichende Aussicht auf Erfolg bietet und nicht mutwillig erscheint. Dem beim Prozessgericht zu stellenden Antrag (§ 142 Abs. 1 FGO i.V.m. § 117 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 ZPO) sind eine Erklärung des Beteiligten über die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse (Familienverhältnisse, Beruf, Vermögen, Einkommen und Lasten) sowie entsprechende Belege beizufügen (§ 142 Abs. 1 FGO i.V.m. § 117 Abs. 2 Satz 1, Abs. 4 ZPO; § 1 Abs. 1 i.V.m. der Anlage der Prozesskostenhilfeformularverordnung).
- 9 2. Die Revision des Klägers bietet --bei der im PKH-Verfahren gebotenen summarischen Prüfung-- hinreichende Aussicht auf Erfolg. Zum einen betrifft die Steuerbarkeit der "Vermietungen" in der virtuellen Welt des Spiels "... eine schwierige, bislang ungeklärte Rechtsfrage. Zum anderen bestehen auch nicht unerhebliche Zweifel, ob die vom FG bestätigte Schätzung des FA einer revisionsrechtlichen Prüfung standhält.
- 10 a) Die von dem Kläger aufgeworfene Frage der Steuerbarkeit von Umsätzen, die im Rahmen eines Spiels im virtuellen Raum gegen rücktauschbares Spielgeld getätigt werden, beruht auf einer schwierigen, bislang ungeklärten Rechtsfrage, deren Beantwortung dem Hauptsacheverfahren vorbehalten ist.
- 11 Die Steuerbarkeit der von dem Kläger in der virtuellen Welt des Spiels "... gegenüber den durch ihre Avatare handelnden anderen Nutzern getätigten und durch die Zahlung sog. Linden-Dollar vergüteten "Vermietungen" hängt u.a. von der Rechtsfrage ab, ob derartige Umsätze als im Rahmen eines Leistungsaustauschs gegen Entgelt erbrachte Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes) anzusehen sind.
- 12 Im Schrifttum wird die Steuerbarkeit von im Inland getätigten Umsätzen beim Handel mit Gegenständen in der virtuellen Welt überwiegend bejaht, sofern der jeweilige Spieler Unternehmer ist (Rogge, Betriebs-Berater 2015, 1045, 1050 f.; Ehrmann/von Wallis in Hoeren/Sieber/Holzengel, Multimedia-Recht, 52. EL 2020, Teil 27 Rz 247 ff. unter der weiteren Voraussetzung der Rücktauschbarkeit des Spielgeldes). Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte bislang keine Gelegenheit, hierzu Stellung zu nehmen. Er hat jedoch unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) zur Steuerbarkeit von Preisgeldern aus Pferderennen (EuGH-Urteil Bastova vom 10.11.2016 - C-432/15, EU:C:2016:855, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2016, 913) einen entgeltlichen Leistungsaustausch verneint, wenn ein Berufspokerspieler an Spielen fremder Veranstalter teilnimmt und nur bei einer erfolgreichen Teilnahme Preisgelder oder Spielgewinne erhält (vgl. BFH-Urteile vom 30.08.2017 - XI R 37/14, BFHE 259, 175, BStBl II 2019, 336, Rz 25; vom 02.08.2018 - V R 21/16, BFHE 262, 548, BStBl II 2019, 339, Rz 22 zu Preisgeldern aus Reitturnieren; BFH-Beschluss vom 25.07.2018 - XI B 103/17, BFH/NV 2019, 299, Rz 10 zu Preisgeldern aus einer Fernsehshow). Allerdings unterscheidet sich die Tätigkeit des Klägers u.U. dadurch von der Tätigkeit eines solchen Pokerspielers, dass der auf den "Mietzahlungen" der anderen Nutzer beruhende

Spielgewinn des Klägers möglicherweise nicht solchen Unwägbarkeiten unterliegt, die seine Zahlung als ungewiss erscheinen lassen.

- 13** Zudem betrifft das BFH-Urteil in BFHE 259, 175, BStBl II 2019, 336 ebenso wie die übrige Rechtsprechung von BFH und EuGH zur Umsatzsteuerbarkeit von Preisgeldern und Spielgewinnen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 262, 548, BStBl II 2019, 339; BFH-Beschluss in BFH/NV 2019, 299; EuGH-Urteil Bastova, EU:C:2016:855, UR 2016, 913) die Frage einer entgeltlichen Leistungsbeziehung mit dem Spielveranstalter, nicht aber das Verhältnis zweier Spieler untereinander. Höchststrichterlich nicht geklärt ist daher auch die Vorfrage, ob die virtuelle "Vermietung" zwischen Spielern eines Spiels, das Vorgänge des realen Lebens lediglich simuliert und gerade dadurch das gewünschte Spielerlebnis schafft, überhaupt eine im allgemeinen Wirtschaftsverkehr erbrachte verbrauchsfähige Leistung darstellen kann. Soweit der Senat für ein Kartenspiel angenommen hat, der einzelne Spieler erbringe gegenüber den Mitspielern eine Leistung i.S. des Umsatzsteuerrechts (BFH-Urteil vom 26.08.1993 - V R 20/91, BFHE 172, 227, BStBl II 1994, 54, unter II.1.b), betraf dies einen Spieler, der --anders als der Kläger-- einem Veranstalter des Spiels gleichgestellt werden konnte (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 259, 175, BStBl II 2019, 336, Rz 28).
- 14** b) Den Ausführungen des Klägers lässt sich zudem entnehmen, dass das FG in revisionsrechtlich zu beanstandender Weise von seiner Schätzungsbefugnis nach § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO i.V.m. § 162 AO Gebrauch gemacht haben könnte (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 15** aa) Die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen gehört zu den tatsächlichen Feststellungen, an die der BFH als Revisionsinstanz nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist. Die Bindung entfällt nur, wenn bei der Schätzung gegen anerkannte Schätzungsgrundsätze, allgemeine Erfahrungssätze oder die Denkgesetze verstoßen wurde (BFH-Urteile vom 13.12.2018 - V R 65/16, BFH/NV 2019, 303, Rz 31, und vom 18.10.1983 - VIII R 190/82, BFHE 139, 350, BStBl II 1984, 88, unter II.1., m.w.N.). Nach § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO i.V.m. § 162 Abs. 1 Satz 2 AO sind bei einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen durch das FG alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Das gewonnene Schätzungsergebnis muss schlüssig, wirtschaftlich möglich, vernünftig und plausibel sein (BFH-Beschluss vom 03.07.2018 - VI R 55/16, BFH/NV 2018, 1145, Rz 23; BFH-Urteil vom 23.04.2015 - V R 32/14, BFH/NV 2015, 1106, Rz 13, jeweils m.w.N.).
- 16** bb) Für das Revisionsverfahren ist auf dieser Grundlage zu beachten, dass das FG lediglich die deutsche Sprachfassung der aktenkundigen Auszüge des Internetauftritts des Klägers heranzieht, um daraus den Schluss zu ziehen, es sei aus sprachlichen Gründen plausibel, dass der Leistungsort mehrheitlich im Inland gelegen habe. Dabei lässt das FG jedoch den Umstand außer Betracht, dass der Internetauftritt des Klägers --wie an den Kürzeln "DE" und "EN" am rechten oberen Rand der Auszüge zu erkennen ist-- ebenfalls auf englischer Sprache abgerufen werden kann.
- 17** Unabhängig davon könnte sich die allein an der Sprachverbreitung orientierte Schätzung des Anteils der Umsätze mit Leistungsort im Inland als nicht hinreichend wirklichkeitsnah erweisen, weil die geografische Verteilung der "Mieter" des Klägers von weiteren Faktoren abhängt (vgl. auch BFH-Urteil vom 16.07.1970 - V R 95/66, BFHE 99, 429, BStBl II 1970, 706). Insoweit berücksichtigt das FG bei seiner Schätzung nicht die konkreten Umstände, unter denen "Vermietungen" in dem Programm "... " zustande kommen. Es ist deshalb nicht ohne Weiteres nachzuvollziehen, inwieweit bei Abschluss eines solchen "Mietverhältnisses" überhaupt die Fähigkeit zur sprachlichen Kommunikation von Bedeutung ist. Zudem hängt die geografische Verteilung der "Mieter" des Klägers auch von der regionalen Verbreitung des Programms "... " ab.
- 18** 3. Gleichwohl ist der Antrag für die Jahre 2015 und 2016 abzulehnen.
- 19** a) Zwar ist der Kläger nach der von ihm vorgelegten "Erklärung über seine persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse" derzeit nicht in der Lage, die Kosten der Prozessführung --ggf. auch nur zum Teil oder in Raten-- aufzubringen (§ 142 Abs. 1 FGO i.V.m. § 114 Abs. 1 Satz 1 ZPO). Allerdings hat der Rechtsschutzversicherer des Klägers eine Deckung der Kosten des Rechtsstreits in Bezug auf die Streitjahre 2015 und 2016 zugesagt.
- 20** b) Ein Antrag auf Bewilligung von PKH ist abzulehnen, wenn für das jeweilige Verfahren eine Deckungszusage des Rechtsschutzversicherers vorliegt (BFH-Beschluss vom 30.01.2004 - VII S 22/03 (PKH), juris, Rz 4, s.a. Gräber/Stapperfernd, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 142 Rz 29; Brandis in Tipke/Kruse, § 142 FGO Rz 32). Besteht diese Deckung nur für einzelne Streitjahre, ist der Antrag insoweit abzulehnen. Im Streitfall gilt dies für die Streitjahre 2015 und 2016. Dass der Versicherer auch eine Kostenübernahmekquote angeführt hat, berührt die streitjahrbezogene Begrenzung nicht.

- 21** 4. Die Beordnung des Bevollmächtigten des Klägers beruht auf § 142 Abs. 1 FGO i.V.m. § 121 Abs. 1 ZPO. Wird --wie im Streitfall-- PKH für ein Verfahren begehrt, für das Vertretungszwang besteht (§ 62 Abs. 4 FGO), ist bei Bewilligung der PKH die Beordnung eines zur Vertretung bereiten Rechtsanwalts --im finanzgerichtlichen Verfahren u.a. auch eines Steuerberaters (§ 142 Abs. 2 FGO)-- nach Wahl des Antragstellers (§ 142 Abs. 1 FGO i.V.m. § 121 Abs. 1 ZPO) zwingend (BFH-Beschluss vom 19.02.2020 - V S 23/19 (PKH), juris, Rz 18).
- 22** 5. Eine Kostenentscheidung ist nicht zu treffen. Gerichtsgebühren entstehen nicht (§ 142 Abs. 1 FGO i.V.m. § 118 Abs. 1 Sätze 4 und 5 ZPO; § 1 Abs. 2 Nr. 2, § 3 Abs. 2 i.V.m. dem Kostenverzeichnis des Gerichtskostengesetzes).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)