

Urteil vom 03. August 2022, XI R 36/19

Zum Leistungsort der Umsätze einer ausländischen Zweitlotterie bei inländischer Spielteilnahme über das Internet

ECLI:DE:BFH:2022:U.030822.XIR36.19.0

BFH XI. Senat

UStG § 3a Abs 5 S 1 Nr 1, UStG § 3a Abs 5 S 2 Nr 3, UStG § 4 Nr 9 Buchst b, EGRL 112/2006 Art 58 Buchst c, EGRL 112/2006 Art 135 Abs 1 Buchst i, EUV 282/2011 Art 7 Abs 1, GlStVtr ND § 3 Abs 1 S 3, UStG VZ 2017

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 19. November 2019, Az: 5 K 134/17

Leitsätze

NV: Eine auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung i.S. des § 3a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Satz 2 Nr. 3 UStG, die im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erfolgt, liegt nicht vor, wenn bei Wettumsätzen auf eine Zweitlotterie insbesondere Spielergebnisse nicht eigenständig über Computersysteme, sondern manuell durch menschliche Arbeitskraft in das System eingepflegt werden.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 19.11.2019 - 5 K 134/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Gesellschaft britischen Rechts in der Rechtsform einer Limited (Ltd.) mit Sitz in Großbritannien.
- 2** Sie ist Inhaberin einer britischen Glücksspiellizenz und veranstaltete eine sog. Zweitlotterie. Bei dieser Lotteriewette bot die Klägerin Wetten auf die Ziehungen verschiedener terrestrischer Lotterien (sog. Erstlotterien) an. Der Spieler, der eine Chance auf einen Gewinn wie bei einer Teilnahme an einer Erstlotterie erhielt, hatte gewonnen, wenn er auf die Zahlen gewettet hatte, die die Ziehung der entsprechenden Erstlotterie ergeben hatte.
- 3** Die Spieler mussten zunächst bei der Klägerin unter Angabe persönlicher Daten, die diese prüfte, ein Kundenkonto beantragen. Ihr Spielangebot wurde durch die ausdrücklich als Vermittlerin auftretende T-Ltd. (A), die eine Internetseite betrieb, an Kunden im Inland vertrieben. Der Spieler konnte seinen Tipp entweder über die Internetseite der A oder telefonisch über den Kundendienst, der über eine deutschsprachige Telefonhotline zu erreichen war, platzieren. Der Vertrag zwischen der Klägerin und dem Spieler kam in beiden Fällen jedoch erst zustande, wenn die Spielquittung dem Spieler per E-Mail zuging.
- 4** Der elektronischen Bereitstellung der Spielquittung ging die Absicherung der Gewinnzusage durch Versicherungen oder Erwerb entsprechender Tippscheine der jeweiligen Erstlotterie voran (sog. Hedging).
- 5** Wurden die Zahlen der betreffenden Erstlotterie gezogen, ermittelte ein ca. 20 Mitarbeiter umfassendes Team das Ergebnis unter Rückgriff auf drei offizielle Veröffentlichungen. Die gezogenen Zahlen der Erstlotterie wurden manuell erfasst. Mehrere Computersysteme ermittelten anschließend unabhängig voneinander die Gewinner der Zweitlotterie. Die Ergebnisse der Berechnungen wurden manuell überprüft. Wichen die Ergebnisse voneinander ab,

wurden die Abweichungen manuell untersucht. Stimmt die Ergebnisse überein, erfasste das Team die Summe der Spieleinsätze der Erstlotterien und die Anzahl der Gewinner.

- 6** Anschließend berechneten die Teammitglieder die Gewinne pro Klasse und Kategorie. Neben der manuellen Berechnung wurden die Beträge parallel automatisch berechnet und vom Team geprüft, ob die Berechnungen übereinstimmten. Abweichungen wurden manuell aufgeklärt und sämtliche Gewinner, die einen Gewinnbetrag über 100.000 € (sog. Big-Win) erhielten, manuell identifiziert. Anschließend wurden die Gewinner mittels E-Mail benachrichtigt und die Gewinnsumme dem jeweiligen Kundenkonto gutgeschrieben. Überschritt die Gewinnsumme den Betrag von 2.500 €, wurde der Gewinn jedoch erst ausgezahlt, wenn die Identität des Spielers, der kontaktiert und ggf. zur Vorlage von Ausweis und Adressnachweis aufgefordert wurde, manuell geprüft worden war. Ein sog. Big-Win, bei dem zusätzlich geprüft wurde, ob Auffälligkeiten einer Auszahlung entgegenstanden, wurde manuell direkt auf das Bankkonto des Spielers überwiesen. Der Spieler wurde bei einem Big-Win durch den Kundendienst angerufen und anschließend von einem deutschen Rechtsanwalt kontaktiert.
- 7** Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) war im Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid für Januar 2017 der Ansicht, dass die Klägerin mit ihrer Zweitlotterie sonstige Leistungen auf elektronischem Weg i.S. des § 3a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Satz 2 Nr. 3 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) erbracht habe. Diese Umsätze seien nicht nach § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG von der Steuer befreit. Bemessungsgrundlage sei der Spieleinsatz.
- 8** Im Laufe des Klageverfahrens erging unter dem 17.01.2019 der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2017 (Streitjahr), der gemäß § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Klageverfahrens wurde.
- 9** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Die Klägerin erbringe auch durch menschliche Arbeitskraft geprägte sonstige Leistungen, so dass steuerbare, auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen i.S. des § 3a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Satz 2 Nr. 3 UStG nicht gegeben seien.
- 10** Das FA rügt mit seiner Revision die Verletzung materiellen Rechts. Es bringt im Wesentlichen vor, die über das Internet bereitgestellte Zweitlotterie der Klägerin, bei der es sich um Glücksspiel in Form einer Wette i.S. des § 3 Abs. 1 Satz 3 des Glücksspielstaatsvertrags (GlüStV) 2011 handele, seien auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen i.S. des § 3a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Satz 2 Nr. 3 UStG. Die Spielteilnahme sei das prägende Element der von der Klägerin angebotenen Leistung, die mit der Wettannahme durch Erteilung der Spielquittung ausschließlich auf elektronischem Weg erfolge. Weder das Hedging noch die Absicherung gegen betrügerische Aktivitäten oder der Ausschluss nicht berechtigter Teilnehmer seien Teil der eigentlichen Leistung, sondern interne Vorgänge im betrieblichen Interesse der Klägerin. Eine relevante menschliche Beteiligung liege entgegen der Vorentscheidung nicht in der manuellen Eingabe der Gewinnzahlen, da sie die Gewinnermittlung betreffe, die nicht Bestandteil der zu beurteilenden Leistung sei, und außerdem nur einen minimalen Umfang habe. Daher komme es auch nicht auf die Benachrichtigung der Gewinner und die Auszahlung der Gewinne sowie die in diesem Zusammenhang erbrachten manuellen Tätigkeiten an. Das FA ist ferner der Ansicht, dass die steuerbaren Umsätze nicht steuerfrei seien und der gesamte Spiel- und Wetteinsatz zum steuerpflichtigen Entgelt gehöre.
- 11** Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 12** Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 13** Sie bringt vor, das FG gehe zu Recht davon aus, dass die streitgegenständlichen sonstigen Leistungen nicht steuerbar seien. Hilfsweise bringt die Klägerin, die sich unmittelbar auf die unionsrechtliche Steuerbefreiung nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) beruft, vor, die sonstigen Leistungen wären jedenfalls von der Umsatzsteuer befreit, wenn es sich insoweit um steuerbare, auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen nach § 3a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Satz 2 Nr. 3 UStG handeln würde. Für den Fall steuerbarer und steuerpflichtiger Leistungen wäre der Bruttospielertrag als umsatzsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage heranzuziehen, da sich die Mindestgewinnquote aus der vertraglichen Anknüpfung an die Struktur der Erstlotterie ergebe.

Entscheidungsgründe

- 14** Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise entschieden, dass die Umsätze der Klägerin keine auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen i.S. des § 3a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Satz 2 Nr. 3 UStG sind, so dass die Klägerin die sonstigen Leistungen an ihrem Unternehmensort im Ausland (§ 3a Abs. 1 Satz 1 UStG) erbracht hat.
- 15** 1. Nach § 3a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Satz 2 Nr. 3 UStG werden die sonstigen Leistungen an dem Ort ausgeführt, an dem der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort oder seinen Sitz hat, wenn der Leistungsempfänger --wie hier die Spieler, die als Nichtsteuerpflichtige an der Zweitlotterie der Klägerin von ihrem inländischen Wohnsitz aus teilnahmen-- kein Unternehmer ist, für dessen Unternehmen die Leistung bezogen wird, und es sich um auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen handelt.
- 16** a) Unionsrechtliche Grundlage für § 3a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Satz 2 Nr. 3 UStG ist Art. 58 Buchst. c MwStSystRL. Danach gilt als Ort der elektronisch erbrachten Dienstleistungen, insbesondere der in Anh. II der MwStSystRL genannten Dienstleistungen, an Nichtsteuerpflichtige der Ort, an dem dieser Nichtsteuerpflichtige ansässig ist, seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat.
- 17** b) Zum Begriff der elektronisch erbrachten Dienstleistungen bestimmt Art. 7 Abs. 1 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 (MwSt-DVO), dass diese über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz erbrachte Dienstleistungen erfassen, deren Erbringung aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erfolgt und ohne Informationstechnologie nicht möglich wäre.
- 18** Sowohl Anh. II zu Art. 58 MwStSystRL als auch Anh. I zu Art. 7 MwSt-DVO enthalten beispielhafte Aufzählungen von elektronisch erbrachten Dienstleistungen. So führt Anh. II zu Art. 58 MwStSystRL in Ziff. 4 auf: "Bereitstellung von Musik, Filmen und Spielen, einschließlich Glücksspielen und Lotterien sowie von Sendungen und Veranstaltungen aus den Bereichen Politik, Kultur, Kunst, Sport, Wissenschaft und Unterhaltung". Anh. I zu Art. 7 MwSt-DVO nennt in Ziff. 4 Buchst. e: "Gewährung des Zugangs zu automatisierten Online-Spielen, die nur über das Internet oder ähnliche elektronische Netze laufen und bei denen die Spieler räumlich voneinander getrennt sind".
- 19** c) Für das Vorliegen einer elektronischen Dienstleistung ist darauf abzustellen, ob die "menschliche Beteiligung" den eigentlichen Leistungsvorgang betrifft, so dass es weder auf die (ursprüngliche) Inbetriebnahme des elektronischen Systems noch auf dessen Wartung ankommt (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 01.06.2016 - XI R 29/14, BFHE 254, 183, BStBl II 2016, 905, Rz 45). Dies gilt ebenso für Leistungselemente, die nur der Vorbereitung und Sicherung der Hauptleistung dienen. Einer elektronisch erbrachten Dienstleistung steht daher nicht entgegen, dass --wie in dem mit BFH-Urteil in BFHE 254, 183, BStBl II 2016, 905 entschiedenen Fall einer automatisierten Partnervermittlung-- der Leistungserbringer über eine Beschwerde-Hotline verfügt und Personal dafür eingesetzt wird, die Interneteinträge auf Rechtsverletzungen hin zu kontrollieren und gegebenenfalls missbräuchliche Profile zu deaktivieren (vgl. BFH-Urteil in BFHE 254, 183, BStBl II 2016, 905, Rz 6).
- 20** 2. Ausgehend davon hat das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise den Streitfall dahingehend gewürdigt, dass es sich bei den von der Klägerin im Rahmen der Zweitlotterie erbrachten Wettumsätzen zwar um Leistungen handelte, die im Wesentlichen über das Internet vermarktet und mit Hilfe von Computerprogrammen ausgeführt wurden, jedoch nicht um auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen i.S. des § 3a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Satz 2 Nr. 3 UStG.
- 21** a) Die Bestimmung des Inhalts der von der Klägerin erbrachten sonstigen Leistungen ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 22** aa) Das FG hat ausgeführt, dass Gegenstand der angebotenen Dienstleistung im Streitfall eine Lotterie sei, bei der sich jemand für eigene Rechnung einem anderen gegenüber schuldrechtlich verpflichte, nach einem festgesetzten Plan beim Eintritt eines ungewissen, wesentlich vom Zufall abhängigen Ereignisses dem anderen einen bestimmten Geldgewinn zu gewähren, während der andere unbedingt einen bestimmten Geldbetrag, den Einsatz, zu zahlen habe. Für die Bestimmung des Inhalts und der Form der erbrachten Leistung komme es auf Seiten der Klägerin nicht allein auf die Erteilung der Spielquittung (Leistungsverpflichtung), sondern auch auf die Gewinnermittlung (hier: Übernahme der Gewinnzahlen der Erstlotterie) sowie die Gewinnauszahlung an.
- 23** bb) Diese vom FG vorgenommene Würdigung ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Sie ist verfahrensfehlerfrei

zustande gekommen, weder widersprüchlich, lückenhaft noch mehrdeutig und verstößt auch nicht gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze. Sie bindet damit den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO (vgl. dazu z.B. BFH-Urteile in BFHE 254, 183, BStBl II 2016, 905, Rz 34; vom 20.10.2021 - XI R 10/21, BFHE 274, 342, Rz 35). Sie steht außerdem im Einklang mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH). Danach sind Wettumsätze durch die Einräumung einer Gewinnchance an die Wettteilnehmer und im Gegenzug die Hinnahme des Risikos, diese Gewinne auszahlen zu müssen, gekennzeichnet (vgl. EuGH-Urteile United Utilities vom 13.07.2006 - C-89/05, EU:C:2006:469, Rz 26; Henfling u.a. vom 14.07.2011 - C-464/10, EU:C:2011:489, Rz 30). Maßgeblich für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung ist, wofür der Kunde das Entgelt für die Teilnahme an der Lotteriewette bezahlt (vgl. Hambach/Hammerl, Mehrwertsteuerrecht 2020, 600). Bei einer Wette auf eine Lotterie, bei der der Spieler an der Ziehung der Lottozahlen nicht physisch teilnimmt, kommt es dem Spieler nicht nur auf den Vorgang des Spielens, sondern maßgeblich darauf an, möglichst zu gewinnen. Der Kunde leistet seinen Spieleinsatz insbesondere dafür, dass sein Gewinn zuverlässig ermittelt und an ihn ausgezahlt wird, falls er gewonnen hat.

- 24** b) Das FG hat bei seiner Würdigung weiter darauf abgestellt, dass die von der Klägerin angebotene Zweitlotterie nicht autonom über die von der Klägerin eingerichteten Computersysteme durchgeführt wurde, weil die Spielergebnisse nicht eigenständig über Computersysteme, sondern manuell in das von der Klägerin betriebene System eingepflegt werden mussten, was über eine minimale menschliche Beteiligung hinausgehe. Dies hält revisionsrechtlicher Überprüfung stand.
- 25** aa) Zwar betrifft die menschliche Beteiligung beim Hedging und bei der Absicherung gegen betrügerische Aktivitäten bzw. dem Ausschluss nicht berechtigter Teilnehmer nicht den eigentlichen Leistungsvorgang, sondern nur die Vorbereitung und Sicherung der Hauptleistung, so dass --wie das FG zutreffend erkannt hat-- diese menschliche Beteiligung nicht entscheidungserheblich dafür ist, ob die Leistungserbringung nur mit minimaler menschlicher Beteiligung i.S. des Art. 7 Abs. 1 MwSt-DVO erfolgte (vgl. BFH-Urteil in BFHE 254, 183, BStBl II 2016, 905, Rz 45 zur automatisierten Partnervermittlung über das Internet). Denn solche Risikosicherungsmaßnahmen stellen nicht die originäre und für den Spieler identifizierbare/wahrnehmbare sonstige Leistung dar, sondern flankieren und bereiten diese lediglich als untergeordnetes Leistungselement vor (vgl. Irkes/Johannes/Figatowski, Umsatzsteuer-Rundschau 2017, 485, 487).
- 26** bb) Anders als die automatisierte Erteilung der Spielquittung über das Internet erfolgte jedoch die Feststellung der Gewinnzahlen und der Gewinner durch Mitarbeiter der Klägerin. Nach den Feststellungen des FG ermittelten diese die Gewinnzahlen der Erstlotterie aus drei verschiedenen Publikationsquellen und gaben diese händisch in das Computersystem ein. Diese Tätigkeit im Rahmen des Spielvorgangs wurde ausschließlich persönlich und nicht auf elektronischem Weg erbracht und betraf alle Spieler, nicht nur die Gewinner.
- 27** cc) Ob die menschliche Beteiligung an der Auszahlung der Gewinne in Fällen des "Big-Win" entsprechend dem BFH-Urteil in BFHE 254, 183, BStBl II 2016, 905 auch dazu führen könnte, dass die Klägerin ihre Leistung an alle Spieler nicht mit nur minimaler menschlicher Beteiligung erbracht hat, bedarf daher keiner Entscheidung.
- 28** 3. Die Steuerbarkeit der von der Klägerin im Rahmen ihrer Zweitlotterie ausgeführten Umsätze in einem --bezogen auf den Streitfall und das Streitjahr-- anderen Mitgliedstaat der EU führt auch dann nicht zu einer systemwidrigen Nichtbesteuerung dieser Leistungen, wenn diese dort in dem betreffenden Besteuerungszeitraum weder der Umsatzsteuer noch einer der Rennwett- und Lotteriesteuer vergleichbaren Steuer unterfallen sein sollten. Soweit eine Nichtbesteuerung dort gegen Unionsrecht verstoßen haben sollte, wäre hiergegen im Rahmen eines Vertragsverletzungsverfahrens vorzugehen gewesen. Die Verlagerung des Leistungsorts kommt allein deshalb jedenfalls nicht in Betracht (vgl. BFH-Beschluss vom 15.02.2017 - XI R 21/15, BFH/NV 2017, 769, Rz 28). Im Übrigen sind Anhaltspunkte für eine von den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen abweichende missbräuchliche Gestaltung (vgl. EuGH-Urteil WebMindLicences vom 17.12.2015 - C-419/14, EU:C:2015:832, Rz 37 ff., 42 ff.) weder vom FG festgestellt noch sonst ersichtlich.
- 29** 4. Da die im Rahmen der Zweitlotterie von der Klägerin ausgeführten streitgegenständlichen Umsätze nicht auf elektronischem Weg erbracht und daher nicht im Inland steuerbar sind, bedarf es vorliegend keiner Entscheidung darüber, ob diese für den Fall ihrer Steuerbarkeit im Inland steuerfrei wären. Ebenso wenig ist vorliegend darüber zu entscheiden, ob der Spieleinsatz die umsatzsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage für diese Umsätze bilden würde.
- 30** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de