



UMSATZSTEUER
NEWSLETTER

Digitaler Marktplatz gilt für Umsatzsteuerzwecke nicht als Verkäufer von NFTs

33 | 2025

1 Hintergrund

Das Umsatzsteuerrecht sieht für bestimmte Konstellationen, in denen ein digitaler Marktplatz in die Erbringung einer Dienstleistung eingeschaltet ist, eine fiktive Leistungskette vor (§ 3 Abs. 11 und 11a UStG / Art. 28 MwStSystRL). Der digitale Marktplatz wird dann umsatzsteuerrechtlich so behandelt, als würde er die Dienstleistung selbst einkaufen und weiterverkaufen. Schwierigkeiten bereitet diese Annahme insbesondere dann, wenn der digitale Marktplatz zivilrechtlich im fremden Namen auftritt. Denn in diesem Fall stellt die umsatzsteuerrechtliche Behandlung eine reine Fiktion dar. Das ist der Grund, warum die umsatzsteuerrechtliche Sonderbehandlung in der Praxis häufig übersehen wird.

Die Leistungskommission greift insbesondere dann, wenn der digitale Marktplatz die Leistungserbringung beherrscht. Dies ist der Fall, wenn er die Abrechnung gegenüber dem Leistungsempfänger autorisiert, die Erbringung der Leistung genehmigt oder die allgemeinen Bedingungen der Leistungserbringung festlegt (vgl. § 3 Abs. 11a S. 4 UStG). Entscheidend sind also die tatsächlichen Befugnisse des digitalen Marktplatzes gegenüber dem Leistungserbringer.

Für die Frage, ob eine Leistungskette Anwendung findet, ist auch relevant, ob die in Rede stehenden Leistungen als elektronische Dienstleistungen i.S.d. § 3a Abs. 5 UStG zu qualifizieren sind. Das ist zu bejahen, wenn die Leistung im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erfolgt (Art. 7 MwStVO). Denn für diese Leistung fingiert das Unionsrecht eine Leistungskette (Art. 9a MwStVO). Dagegen weitet die deutsche Umsetzung dieser Vorschrift in § 3 Abs. 11a S. 1 UStG (zumindest dem Wortlaut nach) den Anwendungsbereich aus und fingiert eine Leistungskette für sämtliche Dienstleistungen, die über ein Telekommunikationsnetz, eine Schnittstelle oder ein Portal erbracht werden.



Dr. Matthias Oldiges
Rechtsanwalt

+49 (0) 211 54 095-366
matthias.oldiges@kmlz.de

2 Sachverhalt

Im Urteilsfall handelte der Kläger als inländischer Einzelunternehmer mit NFTs zu digitalen Bilddateien als Sammelobjekten (sog. NFT Collectibles). Er verkaufte die NFTs über den weltweit genutzten digitalen Marktplatz „OpenSea“. Dabei handelte der Kläger nicht das jeweilige digitale Bild bzw. Sammelobjekt selbst, sondern nur einen Datenbankeintrag auf einer dezentralen Blockchain. Mit diesem konnte sich ein Erwerber als „Eigentümer“ des digitalen Gegenstandes ausgeben. Für den Verkauf der NFT musste der Kläger seine Krypto-Wallet eines Drittanbieters mit dem digitalen Marktplatz und dessen Smart-Contract-Programm verbinden. Die jeweilige Blockchain speicherte die Transaktionsvorgänge u. a. mit den zugehörigen pseudonymisierten Krypto-Wallet-Adressen des Klägers und der Käufer. Das Niedersächsische FG hatte zu entscheiden, ob es sich bei den NFT-Verkäufen um elektronische Dienstleistungen handelt und ob der digitale Marktplatz nach § 3 Abs. 11a UStG in die Erbringung eingeschaltet ist, d. h. zum Leistungsempfänger wird.

3 Entscheidung des Niedersächsischen FG vom 10.07.2025 – 5 K 26/24 (rechtskräftig)

Das Niedersächsische FG qualifiziert den NFT-Verkauf als elektronische Dienstleistung. Es stellt dabei auf die technische Abwicklung über die Blockchain ab und unterstellt eine minimale menschliche Beteiligung. Dies ist insofern bemerkenswert, als der Übertragungsvorgang durchaus eine aktive Mitwirkung des Verkäufers erfordert, die auf den konkret zu übertragenden NFT bezogen ist. Dennoch erfolgte keine vertiefte Prüfung der menschlichen Mitwirkung durch das FG.

Gleichzeitig verneint das FG eine Leistungskette. Der digitale Marktplatz sei nicht als Leistungsempfänger anzusehen. Dabei stützt sich das FG insbesondere darauf, dass die eigentliche Leistung – die Übertragung des NFT – außerhalb des digitalen Marktplatzes erfolgte. Denn für die technische Abwicklung wurde eine dezentrale Blockchain-Datenbank genutzt. Dass die Transaktion durch die Nutzung der sog. Smart Contracts vom digitalen Marktplatz abgesichert wurde, ist nach Auffassung des FG offenbar unbeachtlich. Demgegenüber sei zu beachten, dass der Kläger den Verkaufsvorgang beherrschte, da er selbst über Preis und Angebotsdauer entschied und NFTs gezielt für bestimmte Käufer reservieren konnte. Insofern unterscheidet sich der NFT-Verkauf nach Auffassung des FG wesentlich von den Transaktionen auf der Plattform *OnlyFans*, die dem EuGH-Urteil in der Rs. *Fenix* (Urt. v. 28.02.2023 – Rs. C-695/20) zugrunde liegen (vgl. KMLZ Umsatzsteuer Newsletter 13 | 2023).

4 Praxisfolgen

Das rechtskräftige Urteil des Niedersächsischen FG hat weitreichende Folgen für NFT-Verkäufer (vgl. KMLZ Umsatzsteuer Newsletter 12 | 2023). Denn im Allgemeinen sind elektronische Dienstleistungen, die nicht in den Anwendungsbereich der Leistungskette fallen, jeweils im B2C-Fall im Staat des Leistungsempfängers zu versteuern. Dies ist finanziell und administrativ deutlich nachteilig gegenüber (fiktiven) B2B-Dienstleistungen an den digitalen Marktplatz im Rahmen einer Leistungskette.

Demgegenüber ist das Urteil des Niedersächsischen FG für digitale Marktplätze mit vergleichbaren Angeboten ein Segen. Sie können sich auf die Ausführungen des FG stützen und gegen eine Einbeziehung in die Leistungskette argumentieren. Denn trotz der Mitwirkung des digitalen Marktplatzes im Verkaufsprozess lehnt das FG eine Leistungskette ab. Dies ist insofern bemerkenswert, als das FG die Mitwirkung des digitalen Marktplatzes im Urteilstatbestand detailliert darstellt und trotzdem zu einer restriktiven Anwendung der Leistungskette gelangt. Digitale Marktplätze mit vergleichbaren Angeboten, die entweder nicht an der Leistungsausführung beteiligt sind oder den Verkäufern weitreichende Kontrolle über ihr Angebot lassen, sollten daher prüfen, ob sie das Urteil für sich nutzen können.