FG Nürnberg, Urteil v. 30.07.2024 – 1 K 203/24

Titel:

Ansetzen eines passiven Rechnungsabgrenzungsposten für Einnahmen vor dem Abschlussstichtag

Normenketten:

EStG § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 2
HGB § 252 Abs. 1 Nr. 4
FGO § 100 Abs. 1
BGB § 453 Abs. 1 Var. 2, § 480, § 929

Schlagworte:

wirtschaftliche Betrachtungsweise, Dauerschuldverhältnis, Erfüllungsrückstand, Gewinnermittlung, Gewinnrealisierung

Rechtsmittelinstanz:

BFH München vom -- – XI R 2/25

Fundstelle:

BeckRS 2024, 48217

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.

2. Die Kosten des Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

3. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1
Streitig ist die Bildung von passiven Rechnungsabgrenzungsposten in Zusammenhang mit Onlinerollenspielen und virtuellen Währungen.

2
Die Klägerin, eine mit Gesellschaftsvertrag gegründete Kapitalgesellschaft, entwickelt und betreibt weltweit Onlinespiele. Einzelvertretungsberechtigte Geschäftsführer der Klägerin sind die Gesellschafter A, B, sowie C.

3
Die Klägerin entwickelt und betreibt weltweit u.a. das Spiel „D“, das auf dem Computer und auf den Mobilgeräten (dort unter der Bezeichnung „D-X“) spielbar ist. Nach Angaben der Klägerin treffen sich in dessen virtuellen Welten tausende von Spielern, um gemeinsam Abenteuer zu erleben. Die Spielteilnahme erfolgt durch Download auf den Computer bzw. der App auf das Mobilgerät. Dabei liegen der Spielteilnahme das D Service Agreement, das Extended D Service Agreement (für D) und das DX End-User License Agreement (für D-X) zugrunde.

4
Der Download der Spiele D / D-X ist kostenfrei. Die Spiele sind grundsätzlich kostenlos spielbar; diese kostenlosen Konten („free accounts“) sind jedoch in ihren Möglichkeiten beschränkt. Es bestehen zwei kostenpflichtige Möglichkeiten, das Spielerlebnis zu verbessern. Einerseits kann ein Premium-Account bzw. Premium-Time und andererseits virtuelle Währung („D Coins“ (D) bzw. „Y“ (DX); im Folgenden: virtuelle Währung) erworben werden. Mit der virtuellen Währung kann der Spieler bzw. Account-Inhaber verschiedene virtuelle Produkte („exclusive products“) im spielinternen Shop („ingame store“) oder die Aufwertung in einen Premium Account für einen bestimmten Zeitraum erwerben. Daneben konnte der Spieler bzw. Accout-Inhaber in den Vorjahren „Extra Services“ erwerben. Premium-Time, D Coins bzw. Y

und Extra Services werden in dem Extended D Service Agreement bzw. DX End-User License Agreement als „Paid Services" zusammengefasst.

5
Die virtuelle Währung wird mittels gesetzlicher Zahlungsmittel unbar über die üblichen Zahlungsmethoden (Kreditkarte, PayPal, Google Play, Banküberweisung, u.a.) erworben oder ist in den Streitjahren (bei D-X) kostenfrei erhältlich, indem ein Spieler bei einem Partnerunternehmen der Klägerin einfache Aufgaben – wie beispielsweise Teilnahme an Umfragen oder Spieledownloads – erfüllt.

6
Die virtuelle Währung verleiht dem Spieler bzw. Account-Inhaber einen Anspruch gegen den Betreiber der virtuellen Spielewelt, den er für Leistungen im Spiel einsetzen kann. Der Erwerb von virtuellen Produkten mit virtueller Währung kann zu jedem vom Spieler gewünschten Zeitpunkt erfolgen. Ungenutzte virtuelle Währung in DX verfällt nicht. In D verfällt diese, wenn der Account des Spielers vier Jahre nicht genutzt wird. Nach den Angaben der Klägerin verhindert ein einziger Login vor Ablauf der vier Jahre die Löschung der D Coins und der Zeitraum beginnt von Neuem.

7
Daneben kann der Spieler Premium-Time erwerben. Diese verleiht ihm temporär zusätzliche Vorteile im Spiel. Der Premiumzugang kann für eine vorher festgelegte bzw. bestimmte Zeit erworben werden und sowohl über übliche Zahlmethoden als auch mit der spieleigenen virtuellen Währung bezahlt werden. Mit Zeitablauf wird der Premium Account wieder zu einem kostenlosen Spielerkonto herabgestuft.

8
In ihren verbindlichen Nutzungsbedingungen hat sich die Klägerin hinsichtlich der Vorteile, die dem Spieler aufgrund der jeweils erworbenen digitalen Inhalte zustehen, größtmögliche Flexibilität vorbehalten:

- In dem Extended D Service Agreement ist u.a. geregelt, dass sogenannte Premium-Zeit dem Inhaber des zugehörigen Kontos („Premium-Account") vorübergehend zusätzliche Fähigkeiten und Vorteile eingeräumt werden. E behält sich zudem das Recht vor, diese zusätzlichen Fähigkeiten und Vorteile jederzeit hinzuzufügen, zu ändern oder zu entfernen. D Coins sind eine virtuelle Währung zum Kauf exklusiver Produkte im Ingame-Store. E behält sich auch hier das Recht vor, diese exklusiven Produkte jederzeit hinzuzufügen, zu ändern oder zu entfernen.

- In dem DX End-User License Agreement ist unter geregelt, dass sogenannte Premium-Zeit dem Charakter des Spielers, dem es zugewiesen ist, vorübergehend zusätzliche Fähigkeiten und Vorteile. E behält sich das Recht vor, diese zusätzlichen Fähigkeiten und Vorteile jederzeit hinzuzufügen, zu ändern oder zu entfernen. Y ist eine virtuelle Währung zum Kauf exklusiver Produkte im Ingame-Store. E behält sich auch hier das Recht vor, diese exklusiven Produkte jederzeit hinzuzufügen, zu ändern oder zu entfernen.

9
Eine Erstattung von gezahlten Entgelten für diese Paid Services ist ausgeschlossen. Auf das Extended D Service Agreement (unter Fees) und das DX End-User License Agreement (unter Paid Services) wird hierfür umfassend Bezug genommen.

10
Die Klägerin erfasste die Einnahmen aus dem Verkauf der virtuellen Währung bzw. der Premium-Accounts zunächst als Ertrag und bildete zum jeweiligen Bilanzstichtag passive Rechnungsabgrenzungsposten (PRAP). Die Klägerin bildete PRAP für Coins und Premiumzugänge (sog. Premium-Time) i. H. v. x € (2018), x € (2019) sowie x € (2020).

11
Hiervon entfielen auf die Premiumzugänge x € (2018), x € (2019), sowie x € (2020). Die mit den Premiumzugängen verbundenen Umsätze grenzte die Klägerin insofern ab, als der Zeitraum für den Premiumzugang am Bilanzstichtag noch nicht abgelaufen war.

12
Der PRAP Coins wurde i. H. v. x € (2018), x € (2019) und x € (2020) gebildet. Sie beinhalteten die Abgrenzungsposten für virtuelle Währung (D Coins und Y) sowie die Abgrenzungsposten Extra Services und Game Codes. Im Streitjahr 2018 machten die Posten Extra Services und Game Codes etwa x % des PRAP Coins aus.

13
Das Finanzamt führte bei der Klägerin für die Streitjahre 2018 bis 2020 eine Außenprüfung durch.

14
Die Prüferin erkannte im Prüfungsbericht die PRAP Coins nicht an, da die Voraussetzungen für die Bildung eines PRAP nicht vorlägen. Es handle sich bei den Erlösen nicht um Einnahmen vor dem Abschlussstichtag, welche wirtschaftlich Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellten. Die PRAP für die Premium Time ließ sie unbeanstandet.

15
Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ am 24.02.2023 geänderte Bescheide unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung.

16
Hiergegen hat die Klägerin fristgerecht am 20.03.2023 Einsprüche eingelegt.

17
Die Einsprüche blieben ohne Erfolg. Das Finanzamt erließ am 15.01.2024 eine Einspruchsentscheidung und wies die Einsprüche als unbegründet zurück. Weder die Bildung eines PRAP noch die eines anderen Passivpostens sei möglich, da die Gegenleistung gegenüber dem Spieler schon erbracht worden sei und die Klägerin hieraus nicht mehr verpflichtet sei. Es handle sich nicht um ein Dauerschuldverhältnis, sondern um einen einmaligen Rechtekauf.

18
Dagegen wendet sich die Klägerin mit ihrer form- und fristgerecht am 14.02.2024 erhobenen Klage.

19
Zur Begründung trägt sie vor, dass die Feststellungen der Prüferin unzutreffend seien. Die Einnahmen für den Verkauf der virtuellen Währung stellten, soweit diese im Veranlagungszeitraum des Kaufes noch nicht verbraucht waren, Einnahmen für die Zeit nach dem Abschlussstichtag dar. Es sei insoweit ein PRAP zu bilden, da das in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB normierte Realisationsprinzip eine Passivierung zwingend erforderlich mache, um ein realistisches Bild der Lage des Unternehmens zu geben.

20
Die Rechnungsabgrenzung diene der periodengerechten Gewinnermittlung und in diesem Zusammenhang der Frage, wann das Unternehmen seine Leistung erbringe. Nach der hier anzuwendenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise erbringe die Klägerin ihre Leistung für die am jeweiligen Bilanzstichtag noch nicht verbrauchte virtuelle Währung erst nach dem Bilanzstichtag. Ein Spieler, der am Bilanzstichtag noch über Guthaben an virtueller Währung verfüge, werde erfahrungsgemäß im neuen Geschäftsjahr weniger Umsatz bringen. Die Klägerin müsse das Spiel nach dem Bilanzstichtag noch betreiben, damit der Spieler die virtuelle Währung noch bestimmungsgemäß verwenden könne. Spieler kauften virtuelle Währung nämlich nicht, weil sie diese besitzen wollten, sondern um die virtuelle Währung im Spiel einzusetzen. Es bestehe das Risiko, dass die Spieler Schadenersatzansprüche geltend machen. Außerdem bestehe das Risiko, dass die noch vorhandene virtuelle Währung ausgezahlt werden müsse, wenn das Spiel eingestellt werde oder der Spieler sein Widerrufsrecht ausübe.

21
Auch das Merkmal der bestimmten Zeit nach dem Abschlussstichtag sei erfüllt. Zuzugeben sei, dass dieser üblicherweise anhand einer Zeit nach dem Kalender berechnet werde. Jedoch seien auch andere Aufteilungskriterien denkbar, sofern die Erträge sachgerecht auf die Zeit vor und nach dem Bilanzstichtag aufgeteilt werden könnten. Im Streitfall könne die Klägerin die Aufteilung anhand der zum Bilanzstichtag verbrauchten und der noch verbleibenden virtuellen Währung des jeweiligen Spielers vornehmen.

22
Der Kauf von virtueller Währung sei vergleichbar mit dem Kauf einer Konzertkarte. Es käme hierbei auch nicht auf das Ausstellen des Tickets an, sondern die Realisierung des Ertrags trete erst zum Zeitpunkt der Durchführung der Veranstaltung ein. Auch hier werde analog der virtuellen Währung die Leistung erst später erbracht.

23

Die Coins würden aus Sicht der Spieler wie ein gesetzliches Zahlungsmittel behandelt und auch so bewertet. So ließen sich Coins auch zwischen den Spielern handeln. Zukünftig seien nach Vorgaben der EU virtuelle Güter im spielinternen Shop auch mit gesetzlichem Zahlungsmittel auszupreisen, um den Spielern den Zusammenhang zwischen dafür verausgabter gesetzlicher Zahlungsmittel und der virtuellen Währung zu verdeutlichen.

24
Die Höhe des Bilanzansatzes sei zwischen den Beteiligten unstreitig. Sie richte sich nach der noch ausstehenden Gegenleistung und nicht nach den Kosten, die durch die Erbringung dieser Gegenleistung bei der Klägerin verursacht werde. Die Abgrenzungsposten für Extra Services und Game Codes seien der Höhe nach zu vernachlässigen, da es hier um die Frage der Bildung eines PRAP in Zusammenhang mit virtueller Währung gehe. Aus diesem Grund habe bereits die Betriebsprüfung aus Vereinfachungsgründen auf eine Aufschlüsselung des PRAP Coins in virtuelle Währung (Coins und Y), Extra Services und Game Codes verzichtet.

25
Die Klägerin legte im Klageverfahren mehrere EXCEL-Tabellen vor, durch die sich rechnerisch die in den Streitjahren gebildeten PRAP Coins und Premium-Time ergeben. In der mündlichen Verhandlung erläutert und präzisiert der Geschäftsführer der Klägerin die Zahlen anhand des Streitjahres 2018. Wertmäßig werde der PRAP für die virtuelle Währung dabei folgendermaßen gebildet:

26
Im ersten Schritt werde der Stand der virtuellen Währung ermittelt, der von den Spielern am 31.12. eines jeden Jahres noch nicht verbraucht, d.h. noch nicht im Spiel eingesetzt worden sei (Lagerbestand). Zum 31.12.2018 hätten die Spielerkonten von D z.B. rund x Mio. (173.960 Einheiten zu x Coins) unverbrauchte bzw. nicht eingelöste Coins aufgewiesen. Dabei blieben die PRAP Coins so lange stehen, bis die virtuelle Währung nach den geltenden Agreements verfallen sei oder ohne zeitliche Beschränkung im Fall der Spielversion für die mobilen Endgeräte (DX). Sofern sich der Spieler von D jedoch vor Ablauf der vierjährigen Frist einlogge, beginne die Frist erneut zu laufen und der PRAP bliebe weiterhin bestehen. Erst nach Ablauf der 4-Jahresfrist würden die D Coins nicht mehr bei der Berechnung des Abgrenzungspostens berücksichtigt.

27
In einem zweiten Schritt werde der Rohertrag ermittelt. Dazu würden die Umsatzsteuer und die Gebühren der Zahlungsdienstleister abgezogen. Der Rohertrag werde mit dem Standardpreis ins Verhältnis gesetzt und mit dem Lagerbestandswert multipliziert, wobei bei der Ermittlung der virtuellen Währung D Coins und Y gleich verfahren werde.

28
Im dritten Schritt werde die so ermittelte Anzahl der virtuellen Währung mit dem von der Klägerin jährlich neu – aus dem Rohertrag ermittelten – Standardpreis multipliziert. Zur Ermittlung des Standard- oder Durchschnittspreises für die x Coin Pakete würden alle Verkäufe für das jeweilige Jahr für sämtliche am Markt angebotenen Coin Pakete herangezogen. Der Standardpreis für das x D Coins Paket zum 31.12.2018 habe beispielsweise x € betragen.

29
Bei D-X gebe es zudem die Möglichkeit, die virtuelle Währung Y ohne Bezahlung zu erwerben. Dazu werde man an einen Werbepartner – hier ZU – weitergeleitet und erhalte Y für das Ansehen von Werbefilmen oder das Herunterladen von anderen Spielen. Hierfür erhalte der Spieler sodann von der Klägerin eine vorher bestimmte Anzahl an Y. Zusätzlich erhalte die Klägerin von ZU ein Entgelt.

30
Im Jahr 2020 seien beispielsweise x Y an die Spieler ausgegeben worden. Die Klägerin habe zudem im Streitjahr 2020 von ZU ein Entgelt von rund x T€ erhalten. Der Erwerb des Ys auf diese Art und Weise sei – mit Ausnahme des Streitjahres 2018 – von untergeordneter Bedeutung. Die Anzahl dieser Ys, die ohne Bezahlung erworben wurden, sei gleichwohl in die weitere Berechnung von Standardpreisen, Rohertrag und der Höhe des PRAP Coins eingeflossen, lasse sich jedoch nicht beziffern.

31

Bei den Extra Services handele es sich um besondere Spieleroutfits oder besondere Ausstattungen, die ein Spieler in den Vorjahren gegen reales Geld kaufen konnte. In den Streitjahren biete die Klägerin lediglich den Erwerb von virtueller Währung an, mit der wiederum Spieleroutfits und Ausstattungen erworben werden könnten. Die Extra Services, die sich in den Lagerbeständen zum 31.12.2018 befunden hätten, würden aus erworbenen Spieleroutfits oder besonderer Ausstattungen aus Vorjahren stammen, die die Spieler bislang noch nicht eingelöst hätten.

32
Game Codes seien Produktcodes, die an Weiterverkäufer (Reseller) oder Zwischenhändler verkauft würden. Der Verkauf erfolge über ein Portal, in das sich die Zwischenhändler einloggen und die Codes bestellen könnten. Der Verkauf der Game Codes an die Zwischenhändler erfolge zum Standardpreis unter Einräumung eines gewissen Rabatts (rund x %). Das Entgelt hierfür werde den Resellern von der Klägerin in Rechnung gestellt. Nach Zahlungseingang werde den Resellern mitgeteilt, dass sie auf die Codes nun zugreifen könnten. Die Reseller gäben ihrerseits die Game Codes an ihre Kunden weiter. Diese Kunden hätten – in Abhängigkeit des gewählten Produktes – durch Eingabe eines zwanzigstelligen Codes dann entweder Coins oder Premiumzeit zur Verfügung. Bei den abgegrenzten Game Codes handele es sich um solche, die vom Reseller noch nicht verkauft oder von den Kunden noch nicht im Onlinerollenspiel eingelöst worden seien.

33
Sofern kein PRAP vorliege, sei zumindest eine sonstige Verbindlichkeit für erhaltene Anzahlungen zu passivieren. Dies lasse sich aus einem Vergleich der virtuellen Währung mit Prepaid Telefonkarten oder dem Erwerb eines Gutscheins schließen, bei der der verfügbare Auflade- bzw. Gutscheinbetrag auch erst nach dem Bilanzstichtag genutzt werde. Auch hier werde die Leistung erst mit dem Einlösen des Gutscheins und nicht mit dem Erwerb erbracht. Die virtuelle Währung sei auch mit Regionalwährungen, Stadionkarten oder mit Zehnerkarten und Monatskarten von Schwimmbädern vergleichbar.

34
Der Klägervertreter beantragt,

die Bescheide vom 24.02.2023 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.01.2024 aufzuheben, hilfsweise die Revision zuzulassen.

35
Das beklagte Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen.

36
Es sei weder die Passivierung eines Abgrenzungspostens (PRAP Coins) noch einer sonstigen Verbindlichkeit im Streitfall möglich.

37
Voraussetzung eines PRAP sei, dass die Gegenleistung zu einem Zeitpunkt nach dem Bilanzstichtag erbracht werde. In einem direkten Austauschverhältnis stünde die virtuelle Währung als veräußertes Recht und das Entgelt als Gegenleistung. Das Finanzamt nehme als Gegenleistung der Klägerin den Zeitpunkt der Gutschrift der virtuellen Währung auf dem Spielerkonto an. Es komme nicht darauf an, zu welchem Anteil die virtuelle Währung am Bilanzstichtag noch nicht verbraucht bzw. eingelöst worden sei. Durch die Gutschrift der virtuellen Währung auf dem Spielerkonto werde dem Spieler die Verfügungsmacht über dieses Recht verschafft. Der Zeitpunkt der Leistung und Gegenleistung falle somit nicht auseinander.

38
Die spätere Einlösung der virtuellen Währung gegen virtuelle Güter stelle keinen Kaufvertrag im bürgerlich-rechtlichen Sinne dar. Die Klägerin habe zum Bilanzstichtag keine Verpflichtung mehr gegenüber dem Spieler, auch nicht auf Auszahlung der virtuellen Währung, da eine solche jeweils durch die geltenden Agreements der Klägerin ausgeschlossen sei.

39
Der wirtschaftliche Erfolg der Klägerin werde allein durch die Höhe der verkauften virtuellen Währung bestimmt, wohingegen die Einlösung dieser virtuellen Währung durch die Spieler im Spiel den Gewinn der

Klägerin nicht beeinflusse. Die reine Möglichkeit der Einstellung des Spiels begründe an sich ebenfalls noch keine Verpflichtung gegenüber den Spielern.

40
Die Klägerin erfasse den Ertrag erst zu dem Zeitpunkt, zu dem die virtuelle Währung eines Spielers verfalle. Zu diesem Zeitpunkt erfolge jedoch keine Leistung seitens der Klägerin, sondern der Verfall trete ein, wenn sich ein Spieler vier Jahre lang nicht einlogge. Hierdurch wäre der Zeitpunkt der Besteuerung rein willkürlich festgelegt und verschiebe sich unter Umständen unendlich in die Zukunft. Dies führe zu paradoxen Besteuerungszeitpunkten.

41
Ferner sei das Kriterium der bestimmten Zeit nach dem Bilanzstichtag nicht erfüllt, da ein Verfall der virtuellen Währung vom individuellen Verhalten der Spieler abhänge. Ein solch ungewisses Ereignis reiche für die Annahme einer bestimmten Zeit nicht aus. Vielmehr könne die Zeitdauer lediglich durch Erkenntnisse und Erfahrungswerte der Vergangenheit mehr oder weniger vage geschätzt werden, was für die Bildung eines PRAP nicht ausreiche.

42
Die von der Klägerin zur Begründung angeführte höchstrichterliche Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 25.10.1994 VIII R 65/91, BStBl II 1995, 312) sei im Streitfall nicht einschlägig. Im entschiedenen Fall habe ein Dauerschuldverhältnis vorgelegen und dieses erfülle das Kriterium einer bestimmten Zeit nach dem Bilanzstichtag. Der einmalige Kauf der virtuellen Währung durch einen Spieler stelle jedoch kein Dauerschuldverhältnis dar.

43
Auch eine steuerliche Behandlung analog derer von Gutscheinen sei im Streitfall nicht möglich. Denn bei der Ausstellung eines Gutscheins entstehe seitens des ausgebenden Unternehmens eine der Höhe nach bestimmbare Verbindlichkeit. Erst bei Eintausch des Gutscheins gegen Ware erfolge ein Kaufvertrag über die Ware und damit die Realisation des Ertrags.

44
Auch die Entscheidung des BFH vom 24.03.1982 IV R 96/78 (BFHE 135, 483, BStBl II 1982, 643) sei nicht einschlägig, da auch dieser Entscheidung ein Dauerschuldverhältnis zu Grunde gelegen habe.

45
Die Passivierung einer sonstigen Verbindlichkeit sei nicht möglich, da es sich nicht um eine zeitpunktbezogene Leistung handle. Allein die Spieler könnten bestimmen, wann und in welcher Höhe sie die virtuelle Währung einsetzen; es sei ein ungewisses Ereignis.

46
Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die vorliegenden Akten des Finanzamts und die Finanzgerichtsakte sowie auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung verwiesen.

Entscheidungsgründe

47
Die Klage ist unbegründet. Die angegriffenen Bescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO).

48
1. Ein Abgrenzungsposten für virtuelle Währungen, Extra Services und Game Codes ist nicht zu bilden, da die Voraussetzungen des § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht erfüllt sind.

49
1.1. Als Rechnungsabgrenzungsposten sind gem. § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG nur anzusetzen auf der Passivseite Einnahmen vor dem Abschlussstichtag, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Mithin betreffen aktive und passive Abgrenzungsposten gegenseitige Verträge, bei denen Leistung und Gegenleistung ihrer Natur nach zeitbezogen sind, aber zeitlich auseinanderfallen. Ertrag entsteht, wenn der Zahlungsempfänger die Gegenleistung für die Einnahme erbracht hat. Die Entstehung richtet sich folglich nach dem Realisationsprinzip (vgl. Reddig in Kirchhof/Seer, EStG, 23. Auflage 2024, § 5 EStG, Rz. 110). Eine passive Rechnungsabgrenzung kann nicht für Einnahmen gebildet werden, die

bestimmte im abgelaufenen Wirtschaftsjahr empfangene Gegenleistungen betreffen, denn die Vorleistungen müssen sich auf die Gegenleistungen beziehen, die erst nach dem Abschlussstichtag erbracht werden. Es muss also seitens des Kaufmanns eine Verpflichtung zu einer nach dem Bilanzstichtag (zumindest zeitanteilig) zu erbringenden Gegenleistung bestehen.

50
Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung ist das Merkmal „Aufwand für eine bestimmte Zeit“ grundsätzlich in dem Sinne zu verstehen, dass einer Vorleistung eine noch nicht erbrachte zeitraumbezogene Gegenleistung gegenübersteht (vgl. BFH-Urteile vom 04.05.1977 I R 27/74, BStBl II 1977, 802; vom 06.04.1993 VIII R 86/91, BStBl II 1993, 709; vom 19.06.1997 IV R 16/95, BStBl II 1997, 808, jeweils m. w. N.). Ob der Vorleistung eine Gegenleistung gegenübersteht, ist nicht ausschließlich zivilrechtlich zu beurteilen. Vielmehr ist der zivilrechtliche Sachverhalt einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu unterziehen. Jedoch kann im Hinblick auf eine bereits vollzogene Leistung ein Rechnungsabgrenzungsposten nicht gebildet werden.

51
Gemäß BFH-Urteil vom 26.07.2023 IV R 22/20, BStBl II 2023, 1091, ist bei Schuldverhältnissen, die zeitraumbezogene Leistungsverpflichtungen begründen, wegen der Gewinnrealisierung danach zu unterscheiden, ob die Dauerhaftigkeit der Leistung selbst anhaftet oder nur den zeitlichen Rahmen für einzelne Leistungen bildet. Im letztgenannten Fall (zum Beispiel bei Sukzessivlieferverträgen und Wiederkehrschuldverhältnissen) tritt die Realisierung schon bei Erfüllung jeder einzelnen Leistung ein. Schuldverhältnisse, bei denen die geschuldete Leistung selbst zeitraumbezogen ist, führen demgegenüber zu einer zeitanteiligen Gewinnrealisierung, wenn für den gesamten Zeitraum eine qualitativ gleichbleibende Dauerverpflichtung besteht.

52
Weiter muss wegen der für eine Rechnungsabgrenzung nach § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG erforderlichen zeitlichen Zuordenbarkeit des Entgelts die noch ausstehende Gegenleistung zeitbezogen oder periodisch aufteilbar sein. Ist der Zeitraum unbekannt, über den hinweg die geschuldete Leistung erbracht werden muss, steht nicht fest, in welchem Umfang die erhaltene Einnahme zu Ertrag geworden ist. Um einen willkürlichen Gewinnausweis durch nicht nachprüfbare Annahmen zu vermeiden, setzt das Gesetz deshalb voraus, dass die bereits vergütete Leistung für einen bestimmten Zeitraum geschuldet wird, d.h. der Zeitraum muss hinreichend bestimmt festgelegt sein (vgl. BFH-Urteil vom 26.07.2023 IV R 22/20, BStBl II 2023, 1091). Ein kalendermäßig festgelegter oder berechenbarer Zeitraum ist ein Zeitmaßstab, der nicht von vornherein Zweifel über den Beginn und das Ende des Zeitraums aufkommen lässt. Eine bestimmte Zeit kann nach der Rechtsprechung des BFH aber auch eine immerwährende Zeit sein, wenn der Steuerpflichtige eine zeitlich nicht begrenzte Dauerleistung zu erbringen hat (BFH-Urteil vom 15.02.2017 VI R 96/13, BStBl II 2017, 884, Rz. 37 m. w. N.).

53
Als nicht ausreichend hat die höchstrichterliche Rechtsprechung individuelle Schätzungen der Dauer der Gegenleistung erachtet, sofern die Schätzung nicht aufgrund allgemeingültiger Maßstäbe erfolgt ist (vgl. BFH-Urteile vom 09.12.1993 IV R 130/91, BStBl II 1995, 202; vom 22.01.1992 X R 23/89, BStBl II 1992, 488). Der angewandte Maßstab darf nicht auf einer Gestaltungsentscheidung des Steuerpflichtigen beruhen, die geändert werden könnte.

54
Durch die Rechnungsabgrenzung soll das Schuldverhältnis in der Bilanz richtig ausgewiesen werden. Deshalb richtet sich die Höhe des Bilanzansatzes nach der noch ausstehenden Gegenleistung im Verhältnis zur Gesamtleistung und nicht nach den Kosten, die durch das Erbringen der Leistung verursacht werden (vgl. richtungsweisend BFH-Urteile vom 31.05.1967 I 208/63, BStBl III 1967, 607, und vom 29.10.1969 I 93/64 BStBl II 1970, 178).

55
1.2. Zivilrechtlich ist die Einordnung des Kaufs von virtuellen Währungen umstritten und bislang nicht höchstrichterlich entschieden. Die herrschende Meinung geht im Zeitpunkt des Erwerbs der virtuellen Währung von einem Rechtskauf gem. § 453 Abs. 1 Var. 2 BGB aus, sofern der virtuelle Gegenstand dem Erwerber dauerhaft überlassen werden soll und die Gegenleistung in einer (einmaligen) Entgeltzahlung besteht (so Staudinger/Bach, BGB, Aufl. 2024, § 453, Rz. 80 und 99 m. w. N.). Die Hauptleistungspflichten

der Vertragspartner sind am ehesten mit dem Rechtskauf in Einklang zu bringen. Der Spieleanbieter verschafft dem Erwerber durch die Zugangsberechtigung die Inhaberschaft an dem digitalen Inhalt – sei es nun an der virtuellen Währung oder den virtuellen Gegenständen. Wobei auf dinglicher Ebene die Übertragung des virtuellen Gutes analog § 929 BGB ebenfalls unter der auflösenden Bedingung erfolgt, dass der Spielbetrieb (zumindest für einen angemessenen Zeitraum) weiter fortbesteht. Eine zeitlich unbegrenzte Überlassung der virtuellen Güter jedoch schuldet der Anbieter daher auch bei Annahme eines Rechtekaufs nicht (vgl. Lober/Weber, MMR 2005, 653; Krasemann, MMR 2006, 351). Der Erwerber schuldet im Gegenzug die – meist einmalige – Zahlung des vereinbarten Entgelts.

56
Sobald der Spieler diese virtuelle Währung im Onlinespiel gegen virtuelle Gegenstände oder einen Premiumzugang eintauscht, wird ein weiterer Vertrag geschlossen, der zivilrechtlich wohl als Tauschvertrag einzuordnen ist und auf den wiederum gem. § 480 BGB die Vorschriften über den Kauf entsprechende Anwendung (vgl. Staudinger/Bach, BGB, Aufl. 2024, § 453, Rz. 99 m. w. N.) finden. Der Eintausch der virtuellen Währung in virtuelle Gegenstände oder Premium-Mitgliedschaften findet vollumfänglich in der virtuellen Welt – also spielintern – statt.

57
Das Zivilrecht stellt demnach auf zwei unterschiedliche Vertragstypen – Rechtekauf und Tausch – zu unterschiedlichen Zeitpunkten ab.

58
1.3. Spielinternen Vorgängen kann nicht ohne Weiteres eine über das Spielerlebnis hinausgehende Bedeutung beigemessen werden. Vielmehr sind spielinterne Vorgänge in der realen Welt unbeachtlich und ein steuerliches Nullum (vgl. BFH-Urteil vom 18.11.2021 V R 38/19, BFHE 274, 355 zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Vermietung virtuellen Landes zwischen Spielern eines Online-Spiels).

59
1.4. Unter Anwendung dieser Rechtsgrundsätze ist im Streitfall kein PRAP Coins in Bezug auf die virtuellen Währungen zu bilden. Für die Extra Services und die Game Codes gelten die Ausführungen zu den virtuellen Währungen entsprechend.

60
Bei der virtuellen Währung (Coins und Y), den Extra Services sowie den Game Codes fallen der Zeitpunkt von Leistung und Gegenleistung – auch bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise – zeitlich nicht auseinander.

61
1.4.1. Nach der Überzeugung des Senats ist steuerlich allein auf den Rechtekaufvertrag abzustellen.

62
Der Rechtekaufvertrag spielt sich an der Schnittstelle zwischen der realen und der virtuellen Welt ab. Der Spieler erwirbt die virtuelle Währung auf einem realen Markt entweder vom Spieleanbieter oder vom Zwischenhändler und bezahlt diese mit den gesetzlichen Zahlungsmitteln über die üblichen Zahlungswege. Der Spieleanbieter verschafft dem jeweiligen Empfänger mit Gutschrift auf dessen Spielerkonto eine spätere Nutzungsmöglichkeit im Spiel. Im Falle der Veräußerung von Game Codes an Zwischenhändler oder Reseller ist ebenfalls ein Rechtekauf zwischen dem Spieleanbieter und dem Reseller gegeben. Auf den Zeitpunkt, wann der Spieler die virtuelle Währung für seine Zwecke spielintern einsetzt, hat der Spieleanbieter keinen Einfluss.

63
Bei Erwerb der virtuellen Währung und der Game Codes fallen die Leistung und die Gegenleistung nicht auseinander. Der Spieler bzw. Reseller schließt mit der Klägerin einen entsprechenden Vertrag ab und zahlt das vereinbarte Entgelt in gesetzlichen Zahlungsmitteln über die üblichen Zahlungsmethoden direkt an die Klägerin. Im Gegenzug – meist innerhalb weniger Augenblicke – wird die virtuelle Währung bzw. der virtuelle Gegenstand auf dem Spielerkonto gutgeschrieben und dem Spieler die Nutzungsmöglichkeit eingeräumt. Beide dinglichen Hauptleistungspflichten werden nahezu zeitgleich erbracht; es kommt nicht zu einem zeitlichen Auseinanderfallen.

64

Ebenso verhält es sich bei den Extra Services: Hier wurden für reales Geld besondere Outfits bzw. Ausstattungen erworben und die Rechte hierauf dem Spielerkonto gutgeschrieben.

65
Nach Auffassung des Senats ist allein der Kaufvertrag über die virtuelle Währung maßgebend, es ist nicht auf einen späteren Tausch der virtuellen Währung in virtuelle Gegenstände oder Premiummitgliedschaften abzustellen. Dies ergibt sich aus den Geschäftsbedingungen der Klägerin, die den jeweiligen Käufen zugrunde liegen. Die D Service Agreement (unter Subject of the Contract) und dem DX End-User License Agreement (unter Paid Services) behält sich die Klägerin das Recht vor, die mit Premium Time verbundenen zusätzlichen Fähigkeiten und Vorteile und die für D Coins/Y im spielinternen Shop erhältlichen exklusiven Produkte jederzeit zu ergänzen, zu ändern oder zu entfernen. Die Gebühren für diese Paid Services werden weder ganz noch in Teilen erstattet. Hieraus wird deutlich, dass die Klägerin für die Zurverfügungstellung der Vorteile und Fähigkeiten der Premium Time und der durch virtuelle Währung erhältlichen exklusiven Produkte gegenüber dem Account-Inhaber gerade nicht einsteht. Sie hat sich das Recht vorbehalten diese zu ändern oder sogar zu entfernen. Eine Erstattungsmöglichkeit für den Account-Inhaber besteht desgleichen nicht.

66
Zwar wurde für die Klägerin vorgetragen, sie müsse als Spielbetreiberin das Spiel nach dem Bilanzstichtag noch betreiben, damit der Spieler die virtuelle Währung noch bestimmungsgemäß verwenden könne. Spieler kauften virtuelle Währung nicht, um sie zu besitzen, sondern um die virtuelle Währung im Spiel einzusetzen. Es bestehe das Risiko, dass die Spieler Schadenersatzansprüche geltend machen. Außerdem bestehe das Risiko, dass die noch vorhandene virtuelle Währung ausgezahlt werden müsse, wenn das Spiel eingestellt werde oder der Spieler sein Widerrufsrecht ausübe.

67
Der Senat kann diese Äußerung der Klägerin aus unternehmerischer Sicht durchaus nachvollziehen, denn für den Erfolg des Spiels und die Behauptung am Markt ist das Vertrauen der Spieler auf den Fortbestand des Spiels und die Einlösbarkeit der virtuellen Währung über den Bilanzstichtag hinaus fraglos von großer Bedeutung. In den Geschäftsbedingungen, die die wechselseitigen Vertragspflichten regeln, findet dies jedoch keine Grundlage. Auch für die Stellung von Schadensersatzansprüchen und Auszahlung vorhandener virtueller Währung ist keine Rechtsgrundlage ersichtlich zumal dies in den Extended D Service Agreement und dem DX End-User License Agreement explizit ausgeschlossen ist.

68
Der Rechtekaufvertrag ist einmalig und nicht auf wiederkehrende, sich über einen längeren Zeitraum wiederholende Leistungen und Gegenleistungen gerichtet. Spieler bzw. Account-Inhaber gehen mit der Klägerin kein Dauerschuldverhältnis ein. Aus diesem Grund findet die zu Dauerschuldverhältnissen ergangene höchstrichterliche Rechtsprechung auf den Streitfall gerade keine Anwendung.

69
1.4.2. Die zivilrechtliche Einordnung steht im Einklang mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und den Grundsätzen der periodengerechten Gewinnermittlung.

70
Die Klägerin stellt im Streitfall darauf ab, dass das in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB normierte Realisationsprinzip eine Passivierung zwingend erforderlich mache, um ein realistisches Bild der Lage des Unternehmens zu geben. Die Bildung des PRAP Coins führt jedoch dazu, dass gerade keine wahre und gerechte Darstellung (true and fair view) der Lage des Unternehmens stattfindet. Die Klägerin hat das Entgelt von den Spielern oder Resellern bereits erhalten. Mit Abschluss der Verträge über den Kauf von virtueller Währung oder virtuellen Gegenständen und der sich hieran zeitlich unmittelbar anschließenden Gutschrift auf dem Spielerkonto hat sie ihrerseits die Gegenleistung bereits erbracht.

71
Dass der Spielbetrieb noch eine Zeit lang aufrecht erhalten bleiben muss, damit der Spieler seine virtuellen Güter noch im Spielbetrieb einsetzen kann, ändert an dieser Bewertung nichts. Vielmehr liegt der Weiterbetrieb des Spiels vornehmlich im Interesse der Klägerin, da sie mit dem Spielebetrieb ihre Umsätze generiert. Die Geltendmachung von etwaigen Schadensersatzansprüchen von Spielern, die die Klägerin in diesem Zusammenhang anführt, ist hierbei gesondert steuerrechtlich zu bewerten, da sie nicht in

Zusammenhang mit der Hauptleistungspflicht aus dem Rechtekaufvertrag steht. Dass im Falle einer Einstellung des Spielebetriebs die vorhandene virtuelle Währung auf dem Spielerkonto in gesetzlichen Zahlungsmitteln ausgezahlt werden müsste, ist durch die jeweiligen Service Agreements der Klägerin ausgeschlossen (s.o.). Zudem betreibt die Klägerin das Spiel bis zum heutigen Tage fort.

72
Das Vertrauen der Spieler in den Weiterbetrieb des Spiels kann nicht über die Bildung eines PRAP abgebildet werden. Im Übrigen fließt der Wert der Gegenleistungen in die Bemessungsgrundlage ein und nicht der Aufwand zur Erbringung einer etwaigen späteren Gegenleistung; der Weiterbetrieb der Spiele stellt laufenden Aufwand der Klägerin dar.

73
Unbeachtlich im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist allerdings die – wohl zutreffende – Einschätzung der Klägerin, dass ein Spieler der am Bilanzstichtag noch über virtuelle Währung verfügt, erfahrungsgemäß im neuen Geschäftsjahr weniger Umsatz einbringen wird. Dennoch werden mögliche zukünftige Umsatzerlöse gerade von § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht erfasst.

74
Sofern die Klägerin auf eine Leistungserbringung zu dem Zeitpunkt des Eintausches der virtuellen Währung abstellt, ist ihr entgegen zu halten, dass der spätere spielinterne Tauschvorgang bilanzsteuerrechtlich und steuerlich unbeachtlich ist (vgl. BFH-Urteil vom 18.11.2021 V R 38/19, BFHE 274, 355).

75
Die Ausführungen der Klägerin zu gesetzlichen Widerrufsrechten waren widersprüchlich und sind zahlenmäßig nicht belegt. Eine virtuelle Währung ist ein digitaler Inhalt, auf den das gesetzliche (europäische) 14-tägige Verbraucherwiderrufsrecht anwendbar ist. Die Klägerin hat dieses Widerrufsrecht nicht vertraglich ausgeschlossen und ein Widerruf kann ohne Angabe von Gründen erfolgen (vgl. Right of Withdrawal, Extended D Service Agreement). Bei digitalen Inhalten (dazu zählen In-App-Käufe virtueller Währung; so Landgericht Karlsruhe, Urteil vom 25.05.2016 18 O 7/16, juris) erlischt das Widerrufsrecht, sobald auf den Inhalt zugegriffen werden kann, worauf z.B. bei Bezahlung über Google Play ausdrücklich hingewiesen wird. Die Klägerin behauptet ohne entsprechende Nachweise, dass das Widerrufsrecht durchschnittlich einmal pro Tag ausgeübt wird. Die Zahl dürfte jedoch vernachlässigbar sein, da bei In-App-Käufen erfahrungsgemäß auf das gesetzliche Widerrufsrecht verzichtet wird, um umgehend über die virtuelle Währung oder virtuellen Gegenstände verfügen zu können. Zudem wird das Spiel nach Angabe des Vertreters der Klägerin in der mündlichen Verhandlung vorwiegend im außereuropäischen Raum gespielt und das in den AGB der Klägerin geregelte europäische Widerrufsrecht für Verbraucher dürfte insofern keine Anwendung finden. Sofern die Klägerin diese Beträge beziffern könnte, was nicht der Fall ist, wären diese als sonstige Rückstellung für Vertragsrückabwicklung und nicht als PRAP zu passivieren.

76
1.4.3. Ferner liegt auch das Merkmal der bestimmten Zeit nicht vor, da die Gegenleistung nicht zeitbezogen oder periodisch aufteilbar ist.

77
Im Streitfall ist – selbst wenn von einer ausstehenden Gegenleistung ausgegangen wird – bei der virtuellen Währung kein kalendermäßig festgelegter oder berechenbarer Zeitraum als Zeitmaßstab festgelegt. Dies ist anders als bei der genau definierten Laufzeit der Premium-Mitgliedschaft (Premium Time).

78
Aufgrund des Realisationsgedankens ist es zwar grundsätzlich zulässig, über ein kalendermäßiges Verständnis hinausgehende Maßstäbe heranzuziehen; dies setzt jedoch voraus, dass aus dem Vorgang eine zeitbezogene Gegenleistung abgeleitet werden kann. Im Streitfall ist das Entgelt für die virtuelle Währung nicht zeitbezogen oder periodisch aufteilbar.

79
Weder aus dem Einsatz der virtuellen Währung im Spiel noch aus einem möglichen Verfallen kann Substantielles abgeleitet werden: Vielmehr ist der Zeitpunkt, zu dem ein Spieler die am Bilanzstichtag vorhandene virtuelle Währung einsetzt, ungewiss und ein Zeitraum unbekannt; dies unterliegt der Disposition des Spielers/Account-Inhabers. Die virtuelle Währung Y verfällt nicht. Die virtuelle Währung D Coins verfällt zwar nach vier Jahren (3. Termination and Limitation, Extended D Service Agreement), wenn

Accounts beendet oder nicht genutzt werden. Jedoch führt ein zwischenzeitliches Einloggen zum Neuanlauf der Frist. Somit ändert die vierjährige Verfallsdauer der D Coins nichts an der Ungewissheit, wann eine Gegenleistung zu erbringen ist. Auch in diesem Fall kann die virtuelle Währung unbegrenzt in der Zukunft fortgeführt werden, wenn sich der Spieler vor Ablauf der jeweiligen vier Jahre einloggt.

80
Auch eine immerwährende Zeit kann eine bestimmte Zeit sein, wenn der Steuerpflichtige eine zeitlich nicht begrenzte Dauerleistung zu erbringen hat (vgl. BFH-Urteil vom 15.02.2017 VI R 96/13, BStBl II 2017, 884). Hiervon vermag der Senat hier jedoch nicht auszugehen, da die Klägerin dem Spieler bzw. Account-Inhaber gegenüber gerade nicht die Verpflichtung eingegangen ist, eine zeitlich nicht begrenzte Dauerleistung in Form der Einlösbarkeit virtueller Währung zu erbringen. Die Klägerin kann die Spiele jederzeit einstellen.

81
Der Klägerin ist zuzugeben, dass auch andere Aufteilungskriterien neben der nach dem Kalender bestimmten Zeit denkbar sind, wie Erträge sachgerecht auf die Zeit vor und nach dem Bilanzstichtag aufgeteilt werden können. Eine solche – nicht näher bezeichnete – Ausnahme liegt im Streitfall aber gerade nicht vor. Der Stand der virtuellen Währungen auf den jeweiligen Spielerkonten ist für eine zeitliche Abgrenzung ungeeignet. Bei ihrer Berechnung geht die Klägerin von – nicht nachprüfbaren – Zahlen und Annahmen aus. Der Ansatz des PRAP Coins führt in den jeweiligen Streitjahren zu einem von unternehmensinternen Überlegungen bestimmten Gewinnausweis, den der Gesetzgeber durch das Tatbestandsmerkmal bestimmte Zeit gerade vermeiden wollte. Die Abgrenzung soll wegen der gebotenen Objektivierbarkeit der Rechnungslegung gerade nicht allein durch Gestaltungsentscheidungen der Klägerin bestimmt werden können (vgl. BFH-Urteil vom 26.07.2023 IV R 22/20, BStBl II 2023, 1091, Rz. 29). Individuellen Schätzungen der Dauer der Gegenleistungen hat der BFH (vgl. Urteil vom 09.12.1993 IV R 130/91, BStBl II 1995, 202) bereits eine Absage erteilt – insbesondere wenn die Gewinnrealisierung von nicht eingelöster virtueller Währung wie im Streitfall gewissermaßen unendlich aufgeschoben wird.

82
1.4.4. Die Berechnung des PRAP Coins ist für den Senat nur in Teilen nachvollziehbar und methodisch schlüssig.

83
Die Höhe des Bilanzansatzes PRAP richtet sich nach der noch ausstehenden Gegenleistung und nicht nach den Kosten, die durch das Erbringen der ausstehenden Gegenleistung verursacht werden. Dabei trägt der Steuerpflichtige die objektive Feststellungslast für steuerentlastende oder steuermindernde Tatsachen, wozu auch PRAP gehören.

84
Im PRAP Coins sind wiederum vier unterschiedliche Positionen enthalten. Die Klägerin hat ihren Berechnungsweg durch Vorlage der Tabellenkalkulationen offen gelegt und hinsichtlich der virtuellen Währungen (Coins und Y) in der mündlichen Verhandlung exemplarisch am Jahr 2018 erläutert. Die Berechnung des Abgrenzungspostens Extra Services und Game Codes hat die Klägerin dem Gericht – und auch der Betriebsprüferin – nicht explizit offengelegt. Sie geht davon aus, dass diese Positionen in den Streitjahren von untergeordneter Bedeutung und aus Vereinfachungsgründen zu vernachlässigen seien.

85
Die von der Klägerin zur Berechnung der PRAP für virtuelle Währungen verwendete Berechnungsmethode ist nur in Teilen nachvollziehbar. Die Klägerin ermittelt den PRAP Coins nicht anhand der tatsächlich angefallenen Entgelte, die die jeweiligen Spieler für die virtuellen Währungen gezahlt haben. In den Streitjahren hat die Klägerin unterschiedliche Pakete zu unterschiedlichen Preisen angeboten, wobei die kleinste Anzahl (x-er-Paket) am teuersten war und dieses kleinste Paket am häufigsten gekauft wurde. Der Lagerbestand wird von der Klägerin über eine Auswertung der Spielerkonten ermittelt, was grundsätzlich nicht zu beanstanden ist. Allerdings wird dieser mit dem – von der Klägerin selbst bestimmten – Standardpreis multipliziert. Im Anschluss daran wird – wie der Geschäftsführer der Klägerin in der mündlichen Verhandlung selbst ausgeführt hat – der Rohertrag mit dem Standardpreis ins Verhältnis gesetzt und mit dem Lagerbestandswert multipliziert.

86

Die von der Klägerin angewandte Berechnungsmethode enthält viele Unwägbarkeiten u. a. das kostenfrei bezogene Y und die Festlegung des Standardpreises durch die Klägerin selbst. Diese Unwägbarkeiten können in den Streitjahren zu Gewinnverschiebungen führen; u. U. werden Umsätze zu keiner Zeit realisiert, da die virtuelle Währung nicht verfällt. Es wird nicht der einzelne Erwerb bewertet, sondern für die Berechnung des PRAP Coins aufsummiert und gewichtet. Letztlich ist der von der Klägerin so errechnete Wert eine betriebsinterne Schätzung, die nicht auf allgemeingültigen Maßstäben beruht und deren Wert steuerlich nicht zu Grunde gelegt werden kann.

87
1.5. Die Extra Services und Game Codes sind – zumindest im Streitjahr 2018 – nicht von untergeordneter Bedeutung und bedürfen einer eigenen rechtlichen Beurteilung. Eine Unterscheidung kann dennoch in den Streitjahren dahinstehen, da weder dem Grunde noch der Höhe nach ein PRAP Coins zu bilden ist. Es gelten die Rechtsausführungen zu den virtuellen Währungen entsprechend mit der Besonderheit, dass die Klägerin hinsichtlich der Extra Services nicht einmal den Zeitpunkt des Kaufs bzw. nähere Einzelheiten hierzu erläutern kann und hinsichtlich der Game Codes an die Stelle der Spieler der Reseller als Erwerber tritt.

88
2. An den Bilanzstichtagen ist – alternativ zum PRAP Coins – keine sonstige Verbindlichkeit für erhaltene Anzahlungen in gleicher Höhe zu passivieren.

89
Gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG ist bei Gewerbetreibenden, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist, es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt.

90
Mit Urteil vom 26.07.2023 IV R 22/20 (BStBl II 2023, 1091) hat der BFH entschieden, dass eine Passivierung erhaltener Anzahlungen auf Bestellungen nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG i. V. m. § 264a Abs. 1, § 266 Abs. 3 Abschn. C Nr. 3 HGB dort vorzunehmen ist, wo Vorleistungen auf eine zu erbringende Lieferung oder Leistung erfolgen. Als Leistung kommt hierbei auch eine Dienstleistung in Betracht. Eine Vorleistung ist dann nicht mehr anzunehmen, wenn der Anspruch, auf den geleistet wird, rechtlich bereits entstanden ist. Um das Kriterium der bestimmten Zeit in § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG und den Willen des Gesetzgebers nicht auszuhebeln, ist eine sonstige Verbindlichkeit für erhaltene Anzahlungen nicht zu bilden, sofern eine Vorleistung für eine unbestimmte Zeit erfolgt.

91
Vorliegend sind nach Auffassung des Senats mit dem Erwerb virtueller Währung/Extra Services/Game Codes gegen ein gesetzliches Zahlungsmittel Leistung und Gegenleistung erbracht. Ginge man – entgegen der Auffassung des Senats – von einer noch ausstehenden Gegenleistung durch den Tausch von virtueller Währung in Premium Time oder Erwerb von exklusiven Produkten im spielinternen Shop aus, so läge eine zeitraumbezogene, aber zeitlich unbestimmte Gegenleistung vor. Für diese kann keine erhaltene Anzahlung passiviert werden, um das Kriterium der bestimmten Zeit nicht überflüssig zu machen und auszuhebeln.

92
3. Auch eine Berücksichtigung als Rückstellung für einen Erfüllungsrückstand kommt nicht in Betracht.

93
Gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB sind in der Handelsbilanz Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Das handelsrechtliche Passivierungsgebot für Rückstellungen von Verbindlichkeiten gehört zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und gilt nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auch für die Steuerbilanz. Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist das Bestehen einer nur ihrer Höhe nach ungewissen Verbindlichkeit oder die hinreichende Wahrscheinlichkeit des künftigen Entstehens einer Verbindlichkeit dem Grunde nach – deren Höhe zudem ungewiss sein kann – sowie ihre wirtschaftliche Verursachung in der Zeit vor dem Bilanzstichtag. Als weitere Voraussetzung

muss der Schuldner ernsthaft mit seiner Inanspruchnahme rechnen (z.B. BFH-Urteil vom 09.03.2023 IV R 24/19, BStBl II 2023, 698, Rz. 19, m. w. N.).

94
Der Höhe nach sind Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen wie für einen Erfüllungsrückstand nach § 5 Abs. 6, § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG mit den Einzelkosten und den angemessenen Teilen der notwendigen Gemeinkosten zu bewerten, sofern die handelsrechtliche Bewertung nicht zu einem niedrigeren Wert führt (vgl. BFH-Urteile vom 11.10.2012 I R 66/11, BStBl II 2013, 676, Rz. 14 und vom 09.03.2023 IV R 24/19, BStBl II 2023, 698, Rz. 23 f.). Handelsrechtlicher Bewertungsmaßstab ist nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendige Erfüllungsbetrag (vgl. BFH-Urteile vom 11.10.2012 I R 66/11, BStBl II 2013, 676, Rz. 14 ff. und vom 26.07.2023 IV R 22/20, BStBl II 2023, 1091).

95
Auf die Frage des Gerichts in der mündlichen Verhandlung, wie hoch der Erfüllungsaufwand für die Einlösung der virtuellen Währung, Game Codes und Extra Services in die gewünschten Vorteile und Fähigkeiten sei, erklärte der Geschäftsführer der Klägerin, dieser könne nicht beziffert werden, da dieser in den laufenden technischen Kosten enthalten sei. Auf dieser Grundlage ist eine Rückstellung bzw. ein Ansatz im Rahmen einer Schätzung von Besteuerungsgrundlagen nicht möglich.

96
4. Die Klägerin vergleicht den Erwerb virtueller Währung mit dem Erwerb von Gutscheinen und führt aus, dass diese erst mit dem Einlösen ertragsteuerlich zu erfassen seien. Dem ist entgegen zu halten, dass seit dem 01.01.2019 umsatzsteuerlich zwischen Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen zu unterscheiden ist. Einzweck-Gutscheine, wozu die virtuelle Währung im Streitfall zählt, da diese nur spielintern bei dem jeweiligen Spiel einlösbar ist, sind bereits zum Zeitpunkt des Verkaufs als umsatzsteuerpflichtiger Erlös zu erfassen.

97
Auch ein Vergleich mit Konzert- und Stadionkarten, sowie Monats- und Zehnerkarten für Schwimmbäder ist vorliegend nicht gegeben. Den jeweiligen Käufern kommt es zwar – wie im Streitfall den Spielern bei der virtuellen Währung – gerade nicht darauf an, die Konzertkarte zu erwerben, sondern die Karte berechtigt nur zum späteren Eintritt in das Konzert. Sie ist damit nur Mittel zum Zweck zur Inanspruchnahme der dahinterstehenden Leistung. Die von der Klägerin genannten Fälle unterscheiden sich aber im Tatsächlichen darin vom Streitfall, dass es sich um zeitlich festgelegte bzw. eingegrenzte, singuläre oder aneinandergereihte Erlebnisse bzw. Betätigungen handelt, die in einem festgelegten Rahmen und mit einem gegenüber dem Kauf der Karten erheblichen Durchführungsaufwand abgehalten werden; im Gegensatz dazu kann in der Streitkonstellation der Einsatz der virtuellen Währung nach deren Erwerb jederzeit und rund um die Uhr erfolgen und ist für die Klägerin mit den laufenden technischen Kosten umsetzbar.

98
Soweit die Klägerin den Verkauf von Prepaidkarten für das Mobiltelefon mit dem Verkauf von virtueller Währung vergleicht, verkennt sie, dass mit der entgeltlichen Zurverfügungstellung von Guthaben auf den Prepaid-Konten und nicht erst bei der späteren Verwendung dieser Guthaben gegenüber dem Erwerber sonstige Leistungen erbracht werden. Die maßgebliche Leistungszeit ist bei unmittelbar auf das Prepaid-Konto aufgeladenen Guthaben der Aktivierungszeitpunkt und bei Erwerb von Guthabenkarten zur späteren Aktivierung der Erwerbszeitpunkt (vgl. Urteil des Finanzgerichts Köln vom 16.02.2016 1 K 927/13, EFG 2016, 772, rkr.).

99
Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO, da die Frage der ertragsteuerlichen Behandlung von virtuellen Gegenständen und Währungen – soweit ersichtlich – noch nicht höchstrichterlich entschieden ist.

100
Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, da die Klägerin unterlegen ist.