

Urteil Az. XI R 79/07*

BFH

17. Dezember 2008

Leitsätze

Ist Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112/EG dahin auszulegen, dass den Mitgliedstaaten eine Regelung gestattet ist, nach der nur bestimmte (Renn-)Wetten und Lotterien von der Steuer befreit und sämtliche "sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz" von der Steuerbefreiung ausgenommen sind?

Tatbestand

- 1 I. Sachverhalt: Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt eine Spielhalle mit Geldspielautomaten. In ihrer Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Monat Januar 2007 erklärte sie ihre daraus erzielten Umsätze. Sie legte gegen die –ihrer eigenen Erklärung entsprechende– Festsetzung der Umsatzsteuer-Vorauszahlung Einspruch ein. Sie machte geltend, ihre Umsätze seien steuerfrei, da die zum 6. Mai 2006 in Kraft getretene Neuregelung des §4 Nr. 9 Buchst. b des Umsatzsteuergesetzes 2005 (UStG n.F.) durch das Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen (StEindämmG) vom 28. April 2006 (BGBl I 2006, 1095, BStBl I 2006, 353) gegen das Gemeinschaftsrecht verstoße. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt –FA–) wies den Einspruch als unbegründet zurück.
- 2 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Die Umsätze der Klägerin seien nicht nach §4 Nr. 9 Buchst. b UStG n.F. steuerfrei, da danach ausschließlich Umsätze befreit seien, die unter das Rennwett- und Lotteriegesezt fielen. Dazu gehörten die Umsätze mit Geldspielautomaten nicht. Die Vorschrift verstoße auch nicht gegen Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem –Richtlinie 2006/112/EG– (Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 347/1). Da nach dieser Bestimmung die Befreiung von Umsätzen aus Wetten, Lotterien und sonstigen Glücksspielen mit Geldeinsatz "unter den Bedingungen und

*<http://openjur.de/u/158054.html> (= openJur 2011, 86021)

Beschränkungen, die von jedem Mitgliedstaat festgelegt werden“, erfolge, seien Ausnahmen von der Steuerbefreiung erlaubt.

- 3 Die Klägerin hält mit ihrer vom FG zugelassenen Revision an der Auffassung fest, dass §4 Nr. 9 Buchst. b UStG n.F. in seiner seit dem 6. Mai 2006 anzuwendenden Fassung gemeinschaftsrechtswidrig sei. Nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112/EG seien neben Wetten und Lotterien auch “sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz“ von der Umsatzsteuer zu befreien. Zwar könne der nationale Gesetzgeber diese Befreiung unter Bedingungen und Beschränkungen stellen, er sei aber nicht berechtigt, das “sonstige Glücksspiel mit Geldeinsatz“ generell zu besteuern. Von den gesamten Glücksspielumsätzen in Deutschland würden etwa 62,60 % der Umsatzsteuer unterworfen und nur der geringe Anteil von 37,40 % sei steuerbefreit. Auch sei zu berücksichtigen, dass die Betreiber von Geldspielautomaten nicht in der Lage seien, die Umsatzsteuer auf den Kunden abzuwälzen, da die Spielverordnung den Höchsteinsatz vorgebe.
- 4 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und unter Änderung des Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheids für Januar 2007 vom 2. März 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29. März 2007 die Steuer auf 0 EUR festzusetzen.
- 5 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Gründe

- 6 II. Der Senat setzt das Verfahren aus und legt dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) die im Leitsatz genannte Frage zur Vorabentscheidung vor.
- 7 1. Zur Rechtslage nach deutschem Recht
- 8 a) Die maßgeblichen Vorschriften
- 9 Nach §1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer
- 10 'die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt“.
- 11 Gemäß §4 Nr. 9 Buchst. b UStG in der bis einschließlich 5. Mai 2006 geltenden Fassung waren von den unter §1 Abs. 1 Nr. 1 UStG fallenden Umsätzen steuerfrei:
- 12

„die Umsätze, die unter das Rennwett- und Lotteriesgesetz fallen, sowie die Umsätze der zugelassenen öffentlichen Spielbanken, die durch den Betrieb der Spielbank bedingt sind. Nicht befreit sind die unter das Rennwett- und Lotteriesgesetz fallenden Umsätze, die von der Rennwett- und Lotteriesteuer befreit sind oder von denen diese Steuer allgemein nicht erhoben wird.“

- 13 Mit Urteil vom 17. Februar 2005 Rs. C-453/02 und C-462/02 –Linneweber– (Slg. 2005, I-1131) hat der EuGH zur Auslegung des Art. 13 Teil B Buchst. f der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) ausgeführt: Diese Bestimmung stehe nationalen Rechtsvorschriften entgegen, wonach die Veranstaltung oder der Betrieb von Glücksspielen und Glücksspielgeräten aller Art in zugelassenen öffentlichen Spielbanken steuerfrei sei, während diese Steuerbefreiung für die Ausübung der gleichen Tätigkeit durch Wirtschaftsteilnehmer, die nicht Betreiber solcher Spielbanken seien, nicht gelte; der Betreiber von Glücksspielgeräten könne sich vor den nationalen Gerichten unmittelbar auf diese Bestimmung berufen, um die Anwendung innerstaatlicher Rechtsvorschriften, die mit der Bestimmung unvereinbar seien, zu verhindern.
- 14 Als Reaktion auf dieses Urteil wurde §4 Nr. 9 Buchst. b UStG n.F. mit Wirkung ab dem 6. Mai 2006 (vgl. Art. 2 und 4 StEindämmG) dahin geändert, dass nunmehr steuerfrei sind:
- 15 „die Umsätze, die unter das Rennwett- und Lotteriesgesetz fallen. Nicht befreit sind die unter das Rennwett- und Lotteriesgesetz fallenden Umsätze, die von der Rennwett- und Lotteriesteuer befreit sind oder von denen diese Steuer allgemein nicht erhoben wird.“
- 16 b) Rechtliche Würdigung
- 17 Die Klägerin hat als Betreiberin der Spielhalle Umsätze i.S. des §1 Abs. 1 Nr. 1 UStG ausgeführt.
- 18 Es ist unstrittig, dass es sich bei den im Streitfall zu beurteilenden Spielen an Geldspielautomaten um Glücksspiele i.S. des Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112/EG handelt. Dem Leistungsempfänger (Spieler) wird eine Chance auf einen Geldgewinn eingeräumt, der seinen Geldeinsatz übersteigt, und im Gegenzug trägt der Leistende (Geräteaufsteller) das Risiko, die Gewinne auszahlen zu müssen (vgl. EuGH-Urteil vom 13. Juli 2006 Rs. C-89/05 –United Utilities–, Slg. 2006, I-6813, Randnr. 26; Urteil des Bundesfinanzhofs –BFH– vom 29. Mai 2008 V R 7/06, BFH/NV 2008, 1780).
- 19 Die Umsätze sind aber nicht nach §4 Nr. 9 Buchst. b UStG n.F. steuerfrei, da sie nicht unter das Rennwett- und Lotteriesgesetz fallen.

20 Bei Anwendung des nationalen Rechts ist die Revision der Klägerin daher un-
begründet.

21 2. Zur Rechtslage nach Gemeinschaftsrecht

22 a) Die maßgeblichen Vorschriften

23 Nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG, die am 1. Januar
2007 in Kraft getreten (vgl. Art. 413 der Richtlinie 2006/112/EG) und damit
im Streitfall anzuwenden ist, unterliegen der Mehrwertsteuer:

24 'c) Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mit-
gliedstaats gegen Entgelt erbringt“.

25 Art. 135 der Richtlinie 2006/112/EG, der in “Kapitel 3“ mit der Überschrift
“Steuerbefreiungen für andere Tätigkeiten“ steht, lautet:

26 '(1) Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

27 ...

28 i) Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz unter den Be-
dingungen und Beschränkungen, die von jedem Mitgliedstaat festgelegt werden;

29“

30 Mit Wirkung bis zum 31. Dezember 2006 war die Steuerbefreiung für Glücksspiele
in Art. 13 Teil B Buchst. f der Richtlinie 77/388/EWG geregelt. Die Bestim-
mung steht in Abschn. X: “Steuerbefreiungen“ und lautet:

31 'B. Sonstige Steuerbefreiungen

32 Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten
unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und ein-
fachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von
Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festset-
zen, von der Steuer:

33 ...

34 f) Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz unter den Be-
dingungen und Beschränkungen, die von jedem Mitgliedstaat festgelegt werden;

- 35 ...“
- 36 b) Rechtliche Würdigung
- 37 aa) Bereits im Gesetzgebungsverfahren zur Neuregelung des §4 Nr. 9 Buchst. b UStG n.F. war umstritten, ob sie mit Art. 13 Teil B Buchst. f der Richtlinie 77/388/EWG (nunmehr: Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112/EG) insoweit vereinbar ist, als “sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz“ von der Steuerbefreiung ausgenommen worden sind. Im Bundesrat war dazu die Auffassung vertreten worden, Art. 13 Teil B Buchst. f der Richtlinie 77/388/EWG verpflichte dazu, “sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz“ grundsätzlich von der Mehrwertsteuer zu befreien. Durch die vorgesehene Änderung verbliebe bei der Neufassung der Norm keine Umsatzsteuerbefreiung der “sonstige(n) Glücksspiele mit Geldeinsatz“, da lediglich bestimmte Wetten und Lotterien befreit seien (BR-Drucks 326/05, Beschluss vom 17. Juni 2005, S. 2).
- 38 In ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme des Bundesrates vertrat die Bundesregierung die Ansicht, durch die Neuregelung in zulässiger Weise von dem Gestaltungsspielraum Gebrauch gemacht zu haben, der ihr in Art. 13 Teil B Buchst. f der Richtlinie 77/388/EWG eingeräumt worden sei. Durch diese Bestimmung sei den Mitgliedstaaten das weit gehende Recht eingeräumt worden, den Begriff der “Glücksspiele mit Geldeinsatz“ für Zwecke der Steuerbefreiung auf der Tatbestandsebene der Steuerbefreiung in relativ weitem Umfang selbst zu definieren. Dies ergebe sich aus dem systematischen Zusammenhang, in dem die Richtlinienvorschrift stehe. Schon nach dem Einleitungssatz des Art. 13 Teil B der Richtlinie 77/388/EWG hätten die Mitgliedstaaten einen gewissen Gestaltungsspielraum bei der Festlegung von Bedingungen für die Steuerbefreiung. Die erneute Verwendung des Begriffs der Bedingung in Art. 13 Teil B Buchst. f der Richtlinie 77/388/EWG könne nur bedeuten, dass damit die Reichweite und etwaige Ausnahmen der grundsätzlich festgelegten Steuerbefreiung gemeint seien. Für die Zulässigkeit einer Besteuerung von Glücksspielumsätzen spreche auch, dass der EuGH bereits in mehreren Entscheidungen zur Frage der Bemessungsgrundlage derartiger Umsätze Stellung genommen habe (vgl. BT-Drucks 15/5812, S. 2).
- 39 bb) Der V. Senat des BFH hat in den Beschlüssen vom 21. September 2007 V B 169/07 (nicht veröffentlicht –n.v.–) und vom 30. Oktober 2007 V B 170/07 (BFH/NV 2008, 627) ernstliche Zweifel daran geäußert, ob Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheide für Januar 2007 und nachfolgende Zeiträume, in denen die Umsätze aus Geldspielautomaten als steuerpflichtig behandelt worden sind, insoweit mit Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112/EG vereinbar sind. In einem Beschluss vom 9. August 2007 V B 96/07 (BFHE 217, 319, BStBl II 2007, 850) hat er für klärungsbedürftig gehalten, ob §4 Nr. 9 Buchst. b UStG n.F. mit der Richtlinienbestimmung des Art. 13 Teil B Buchst. f der Richtlinie 77/388/EWG insoweit vereinbar ist, als er “sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz“ im Sinne der Richtlinienbestimmung von der Steuerbefreiung ausnimmt. In der deutschen

Literatur ist die Frage umstritten, ob die Neuregelung der Steuerbefreiung für Glücksspiele in §4 Nr. 9 Buchst. b UStG n.F. gemeinschaftsrechtskonform ist (vgl. zum Meinungsstand im Einzelnen die BFH-Beschlüsse vom 21. September 2007 V B 169/07, n.v., und in BFHE 217, 319, BStBl II 2007, 850).

- 40 cc) Auch der erkennende Senat hat Zweifel an der Übereinstimmung des §4 Nr. 9 Buchst. b UStG n.F. mit dem Gemeinschaftsrecht.
- 41 Nach Art. 13 Teil B Buchst. f der Richtlinie 77/388/EWG ist die Veranstaltung oder der Betrieb von Glücksspielen und Glücksspielgeräten grundsätzlich von der Mehrwertsteuer zu befreien (vgl. EuGH-Urteil –Linneweber– in Slg. 2005, I-1131, Randnr. 23 und 35). Wegen des übereinstimmenden Wortlauts gilt das Gleiche für Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112/EG.
- 42 Die in diesen Bestimmungen als Grundsatz angeordnete Steuerbefreiung wird durch §4 Nr. 9 Buchst. b UStG n.F. derart eingeschränkt, dass die steuerpflichtigen Umsätze überwiegen. Denn darin ist eine Steuerbefreiung lediglich für bestimmte Wetten und Lotterien (Rennwetten und öffentlich veranstaltete Lotterien, Ausspielungen und Oddset-Wetten) bestimmt. Folglich sind alle sonstigen Glücksspiele umsatzsteuerpflichtig. Damit ist nicht nur die Mehrzahl der Glücksspielarten, sondern auch der mengenmäßig überwiegende Anteil des Umsatzes aus Glücksspielen von der Steuerbefreiung ausgenommen. Denn in der Bundesrepublik Deutschland entfiel von dem Gesamtumsatz beim Glücksspiel z.B. im Jahr 2006 ein Anteil von knapp 38 % auf Spielbanken und von knapp 25 % auf Geldspielautomaten, so dass der Gesamtanteil der steuerpflichtigen Umsätze knapp 63 % betrug (vgl. Deutsche Hauptstelle für Suchtfragen e.V.: <http://www.dhs.de/web/datenfakten/gluecksspiel.php> unter Hinweis auf “Archiv und Informationsstelle der deutschen Lotto- und Toto-Unternehmen“).
- 43 Die Zweifel, ob der deutsche Gesetzgeber den ihm durch das Gemeinschaftsrecht eingeräumten Spielraum bei der Neuregelung des §4 Nr. 9 Buchst. b UStG n.F. eingehalten hat, lassen sich auch unter Berücksichtigung des Zwecks der Steuerbefreiung jedenfalls nicht mit der Sicherheit zerstreuen, die für eine Entscheidung des Senats ohne Anrufung des EuGH erforderlich ist. Nach dem EuGH-Urteil –United Utilities– in Slg. 2006, I-6813 (Randnrn. 22 f.) muss die Auslegung der in Art. 13 der Richtlinie 77/388/EWG verwendeten Begriffe mit den Zielen in Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden. Was Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele betreffe, sei die Steuerbefreiung, die ihnen zugute kommen solle, durch praktische Erwägungen veranlasst, da sich Glücksspielumsätze schlecht für die Anwendung der Mehrwertsteuer eignen (Randnr. 23 des Urteils). Dieses “Ziel“ der Steuerbefreiung könnte dafür sprechen, die Steuerpflicht insoweit als zulässig anzusehen, als die Steuererhebung keine praktischen Schwierigkeiten bereitet.
- 44 Der Umstand, dass Art. 13 Teil B Buchst. f der Richtlinie 77/388/EWG den Umfang der Glücksspielformen, die von der Steuerbefreiung ausgenommen werden

können, nicht ausdrücklich begrenzt (vgl. dazu Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs vom 3. März 1994 Rs. C-38/93 –Glawe–, Slg. 1994, I-1679, Randnr. 10), lässt auch eine Auslegung des Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112/EG als vertretbar erscheinen, nach der die Mitgliedstaaten berechtigt sind, Glücksspiele überwiegend der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, solange jedenfalls ein nicht unerheblicher Anteil der Gesamtumsätze steuerfrei bleibt. Der Senat sieht sich aber auf der Grundlage der EuGH-Entscheidungen, die bisher zu Art. 13 Teil B Buchst. f der Richtlinie 77/388/EWG ergangen sind, nicht in der Lage, die umstrittene Rechtsfrage zweifelsfrei zu beantworten.

- 45 dd) Die vorgelegte Frage ist auch entscheidungserheblich. Die Klägerin könnte sich unmittelbar auf die Steuerbefreiung nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112/EG berufen, wenn §4 Nr. 9 Buchst. b UStG n.F. gegen diese Bestimmung verstoßen sollte (vgl. EuGH-Urteil –Linneweber– in Slg. 2005, I-1131, Randnr. 38).
- 46 3. Rechtsgrundlage für die Anrufung des EuGH ist Art. 234 Satz 3 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft.