

Urteil Az. V R 26/08*

BFH

22. April 2010

Leitsätze

Bei Umsätzen mit Spielautomaten mit oder ohne Gewinnmöglichkeit ist die Vergnügungsteuer nicht aus der Bemessungsgrundlage herauszurechnen.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt Spielautomaten mit und ohne Gewinnmöglichkeit. In ihren Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre 2004 und 2005 erklärte sie die Umsätze anhand der Brutto-Kasseneinnahmen abzüglich der Umsatzsteuer, was unter Berücksichtigung der Vorsteuern für 2004 zu einer Steuer von ... EUR und für 2005 von ... EUR führte. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt –FA–) stimmte den Erklärungen zu.
- 2 Gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 legte die Klägerin Einspruch ein und beantragte die Änderung des Umsatzsteuerbescheides 2004 und 2005 jeweils mit der Begründung, die zu zahlende Vergnügungsteuer müsse aus der Bemessungsgrundlage herausgerechnet werden. Hierbei berufe sie sich nicht auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) zur Steuerfreiheit von Glücksspielgeräten (Urteil vom 17. Februar 2005 C-453/02, Linneweber, Slg. 2005, I-1131, BFH/NV Beilage 2005, 94), sondern begehre die Besteuerung nach nationalem Recht.
- 3 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren wies das Finanzgericht (FG) die Klage ab. Nach §10 Abs. 1 Satz 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1999/2005 (UStG) gehöre zum Umsatz alles, was der Leistungsempfänger aufwende, außer der Umsatzsteuer. Bei Umsätzen mit Geldspielgeräten sei nach der Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 5. Mai 1994 C-38/93, Glawe, Slg. 1994, I-1679, BStBl II 1994, 548) der gesetzlich festgelegte Gewinnanteil der Spieler sowie die Umsatzsteuer

*<http://openjur.de/u/160229.html> (= openJur 2011, 88196)

abzuziehen, nicht jedoch die Vergnügungsteuer. Bei der Vergnügungsteuer handele es sich auch nicht um einen durchlaufenden Posten i.S. des §10 Abs. 1 Satz 6 UStG 2005, weil die Klägerin die Spieleinsätze nicht im Namen und für Rechnung der Gemeinde einbehalte. Diese trete gegenüber den Spielern in keiner Weise in Erscheinung. Bei Erhebung der Vergnügungsteuer habe der Unternehmer vielmehr eine eigene Steuerverbindlichkeit zu erfüllen.

- 4 Das Urteil ist in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2008, 2005 veröffentlicht.
- 5 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der Revision. Das Urteil des FG verletze §10 UStG und Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG). Der Rechtsauffassung, wonach die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer nicht um die Vergnügungsteuer zu kürzen sei, liege ein Denkfehler zugrunde. Die Vergnügungsteuer sei als Aufwandsteuer auf Abwälzung auf den Verbraucher angelegt. Der Klägerin sei aber eine Abwälzung nicht möglich, weil ein reguliertes Einsatz - Gewinnverhältnis mit einem Höchstsatz von 0,20 EUR in der Spielverordnung vorgeschrieben sei. Zwar sei in Art. 78 Buchst. a der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie geregelt, dass Steuern, Zölle und Abgaben in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer einzubeziehen seien. Gemeint seien jedoch nur Steuern, die "direkt" etwas mit der Leistung des Automatenaufstellers zu tun hätten, nicht aber die Vergnügungsteuer. Die Besteuerung des Umsatzes ohne Herausrechnung der Vergnügungsteuer widerspreche auch dem EuGH-Urteil Glawe in Slg. 1994, I-1679, BStBl II 1994, 548, wonach als Umsatz nur die dem Unternehmer frei zur Verfügung stehende Gestaltungsmasse anzusehen sei. Schließlich handele es sich bei der Vergnügungsteuer um einen durchlaufenden Posten i.S. des §10 Abs. 1 Satz 6 UStG 2005. Dies habe das Niedersächsische Oberverwaltungsgericht mit Beschluss vom 20. Juni 1990/13 OVG A 42/88 entschieden. Es habe ausgeführt, dass für den Charakter als Aufwandsteuer entscheidend sei, ob die Steuerlast letztlich vom Spieler durch den Spieleinsatz finanziert werde und "mithin in der Kalkulation des Aufstellers nur einen durchlaufenden Posten darstelle".
- 6 Die Klägerin beantragt, unter Aufhebung des angefochtenen Urteils die Umsatzsteuer 2004 um ... EUR und die Umsatzsteuer 2005 um ... EUR herabzusetzen.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Gründe

- 8 II. Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung –FGO–).

- 9 Das FG hat zu Recht entschieden, dass bei der Bemessung der Umsatzsteuer von Spielautomaten –gleich ob mit oder ohne Gewinnmöglichkeit– die Vergnügungsteuer nicht herauszurechnen ist.
- 10 1. Die Umsätze der Klägerin als Automatenaufsteller sind nicht gemäß §4 Nr. 9 Buchst. b UStG steuerbefreit, weil sie nicht unter das Rennwett- und Lotteriegesez fallen und es sich nicht um Umsätze einer zugelassenen Spielbank handelt. Zwar kann sich ein Aufsteller von Geldspielautomaten auf die Steuerfreiheit seiner Umsätze nach Art. 13 Teil B Buchst. f der Richtlinie 77/388/EWG in dem Sinne berufen, dass die Vorschrift des §4 Nr. 9 Buchst. b UStG keine Anwendung findet (EuGH-Urteil Linneweber in Slg. 2005, I-1131, BFH/NV Beilage 2005, 94; Urteil des Bundesfinanzhofs –BFH– vom 12. Mai 2005 V R 7/02, BFHE 210, 164, BStBl II 2005, 617). Eine Berufung auf die Richtlinie hat die Klägerin jedoch (im Hinblick auf den bei steuerfreien Leistungen ansonsten entfallenden Vorsteuerabzug) ausdrücklich abgelehnt.
- 11 2. Zu Recht hat das FG entschieden, dass bei der Bemessung des Umsatzes nur die Umsatzsteuer, nicht aber die Vergnügungsteuer abzuziehen ist.
- 12 a) Gemäß §10 Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG wird der Umsatz für die sonstige Leistung nach dem Entgelt bemessen, wozu alles gehört, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer. Zusätzlich stellt Satz 4 der Vorschrift klar, dass beim innergemeinschaftlichen Erwerb (auch) Verbrauchsteuern, die vom Erwerber geschuldet oder entrichtet werden, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind.
- 13 Diese Regelungen entsprechen Art. 11 Teil A Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG, der ausdrücklich klarstellt, dass in die Besteuerungsgrundlage “Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben mit Ausnahme der Mehrwertsteuer selbst“ einzubeziehen sind. Danach ergibt sich, dass außer der Umsatzsteuer Verbrauchsteuern wie hier die Vergnügungsteuer nicht aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden sind (bereits BFH-Urteil vom 25. November 1969 II R 22/69, BFHE 97, 444, BStBl II 1970, 386; ebenso z.B. Wagner in Sölch/Ringleb, UStG, §10 Rz 182; Heidner in Bunjes/Geist, 6. Aufl., UStG §10 Rz 13; Schuhmann in Rau/Dürrwächter, UStG, 9. Aufl., §10 Rz 215). Hier gilt nichts anderes als bei den übrigen überwälzbaren Verbrauchsteuern wie z.B. der Teesteuer, Kaffeesteuer, Zuckersteuer, Süßstoffsteuer, Tabaksteuer, Biersteuer und der Branntweinmonopolabgabe (BFH-Urteil in BFHE 97, 444, BStBl II 1970, 386).
- 14 b) Ein Abzug der Vergnügungsteuer von der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer wäre gemäß §10 UStG nur dann möglich, wenn die Vergnügungsteuer die Merkmale einer Umsatzsteuer erfüllen würde. In diesem Falle würde den Ländern die Gesetzgebungskompetenz fehlen, da nach Art. 105 Abs. 2a des Grundgesetzes den Ländern die Gesetzgebungskompetenz über die örtlichen

Verbrauch- und Aufwandsteuern zustehen, "solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind". Dies ist jedoch nicht der Fall. Denn sowohl der EuGH (Urteil vom 19. März 1991 C-109/90, Giant NV, Umsatzsteuer-Rundschau 1992, 313), das Bundesverfassungsgericht –BVerfG– (Beschlüsse vom 1. März 19972 BvR 1599/89, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung –HFR– 1997, 512, und vom 4. Februar 20091 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1, BFH/NV 2009, 1068, unter C.I.2. zum Hamburgischen Spielgerätesteuergesetz), als auch der BFH (Beschluss vom 27. November 2009 II B 102/09, juris) haben bereits entschieden, dass die Vergnügungsteuer nicht die abstrakten Wesensmerkmale einer Umsatzsteuer aufweist, weil sie keine allgemeine Steuer ist, nicht auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe erhoben wird und sich nicht auf den bei jedem Umsatz erzielten Mehrwert, sondern "auf den Bruttobetrag aller Einnahmen" bezieht.

- 15 c) Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem EuGH-Urteil Glawe in Slg. 1994, I-1679, BStBl II 1994, 548. Danach besteht bei Geldspielautomaten mit Gewinnmöglichkeit, die aufgrund zwingender gesetzlicher Vorschriften so eingestellt sind, dass ein bestimmter Prozentsatz der Spieleinsätze als Gewinn an die Spieler ausbezahlt wird, die vom Betreiber für die Bereitstellung der Automaten tatsächlich erhaltene Gegenleistung nur in dem Teil der Einsätze, über den er effektiv selbst verfügen kann. Entgegen der Rechtsauffassung der Klägerin folgt aber hieraus nicht, dass als umsatzsteuerrechtliches Entgelt nur noch der dem Unternehmer nach Abzug sonstiger Steuern und Betriebsausgaben verbleibende Reinerlös zu besteuern wäre, denn nicht der Gewinn, sondern der Umsatz ist Besteuerungsgrundlage der Umsatzsteuer. So hat der EuGH inzwischen entschieden, dass bei der Veranstaltung von Ratewettbewerben die gesamte Gegenleistung ohne Abzug der ausgeschütteten Preise zur Bemessungsgrundlage gehört; diese ständen –anders als im Fall Glawe, in dem ein Teil der Einnahmen durch eine technische Trennung der Verfügungsgewalt des Leistenden entzogen war– dem Veranstalter in vollem Umfang zu und erlaubten ihm, die mit seiner Tätigkeit verbundenen Kosten zu decken (EuGH-Urteil vom 17. September 2002 C-498/99, Town & Country Factors Ltd., Slg. 2002, I-7173, BFH/NV Beilage 2003, 35 Rd-nrn. 28 ff.). Dementsprechend hat auch der BFH bei Brieftaubenwetten die gesamten Wetteinsätze in die Bemessungsgrundlage einbezogen (BFH-Urteil vom 18. August 2005 V R 42/02, BFHE 211, 80, BStBl II 2007, 137).
- 16 d) Für den Abzug der Vergnügungsteuer von der Bemessungsgrundlage bei Umsätzen aus Geldspielgeräten spricht nicht, dass die Vergnügungsteuer auf Abwälzung auf den Verbraucher angelegt und nach der Darstellung der Klägerin dies wegen der Gewinnbeschränkung der Spielverordnung nicht möglich ist.
- 17 aa) Worauf bereits das FG zutreffend hingewiesen hat, wäre die etwaige Rechtswidrigkeit der Vergnügungsteuer für die vorliegend maßgebliche Rechtsfrage der Rechtmäßigkeit der Umsatzsteuerbescheide rechtlich unerheblich (vgl. dazu schon BFH-Urteil in BFHE 97, 444, BStBl II 1970, 386).

- 18 bb) Im Übrigen hat das BVerfG bereits entschieden, dass es für die Rechtmäßigkeit einer Vergnügungsteuer genügt, wenn sie auf die Überwälzung auf den Kunden angelegt ist, auch wenn dies nicht in jedem Einzelfall gelingt. Die Abwälzbarkeit sei weder durch die Mindestquote des auszuschüttenden Gewinns noch durch den Höchstbetrag des Einsatzes ausgeschlossen, da der Automatenaufsteller nicht gehindert sei, seinen Umsatz zu steigern oder seine Betriebskosten zu senken (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 123, 1, BFH/NV 2009, 1068 Leitsatz 3d). Inwieweit die von der Klägerin erhobene Vergnügungsteuer diesen rechtlichen Vorgaben genügt, braucht der Senat aus den unter 2.d.aa) genannten Gründen für die Frage der Rechtmäßigkeit der Umsatzsteuerbescheide nicht zu überprüfen (zur Bemessungsgrundlage der Spielgerätesteuern vgl. im Einzelnen BFH-Beschluss vom 27. November 2009 II B 102/09, juris; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts –BVerwG– vom 20. November 1970 VII C 17.69, HFR 1971, 242; BVerwG-Beschluss vom 10. März 2009 9 B 27/08, BFH/NV 2009, 1391 zur “Bruttokasse“ als Steuermaßstab).
- 19 e) Die Vergnügungsteuer ist schließlich auch kein durchlaufender Posten gemäß §10 Abs. 1 Satz 5 UStG (1999) bzw. Satz 6 UStG (2005). Nach dieser Vorschrift gehören die Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt (durchlaufende Posten), nicht zum Entgelt. Umsatzsteuerrechtlich ist ein Handeln als sog. Zwischenperson oder als Vermittler nur dann anzuerkennen, wenn unmittelbare Rechtsbeziehungen zwischen zwei Beteiligten bestehen, in die die vermittelnde Person zwischengeschaltet ist (BFH-Beschluss vom 27. Februar 1989 V B 75/88, BFH/NV 1989, 744). Die Klägerin tritt aber nicht als Vermittler der Vergnügungsteuer zwischen dem Spieler und der Gemeinde auf. Der Name des Spielers wird der Gemeinde nicht bekannt. Sie schuldet die Vergnügungsteuer als eigene Schuld. Maßgebend ist die rechtliche und nicht die wirtschaftliche Betrachtung, da ansonsten auch die Umsatzsteuer selbst als durchlaufender Posten anzusehen wäre, was die ausdrückliche Erwähnung in §10 UStG als Abzugsposten überflüssig machen würde.